
ARTÍCULOS FIC

**COMENTARIOS A LA
RESOLUCIÓN DEL TEAC
DE 15 DE OCTUBRE DE
2025, SOBRE LA
OBLIGACIÓN DE
APORTACIÓN DE
INFORMES DE
“DUE DILIGENCE”**

JUNIO 2026

RESUMEN EJECUTIVO

Mediante la Resolución de 15 de octubre de 2025, dictada en la reclamación 4521/2022, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha confirmado la conformidad a Derecho de un requerimiento de información mediante el que se exigía a una sociedad, al amparo del art. 93 de la Ley General Tributaria, la aportación de los informes de *due diligence* elaborados en el contexto de una operación de adquisición empresarial. El Tribunal Económico-Administrativo Central considera que la trascendencia tributaria de tales informes resulta ostensible y no requiere motivación específica; rechaza la oponibilidad del secreto profesional ex artículo 93.5 LGT por tratarse de un requerimiento dirigido al comprador y no al profesional emisor del informe; y omite cualquier pronunciamiento expreso sobre la afectación del derecho a la no autoincriminación, pese a haber sido invocado por el reclamante.

Un análisis riguroso de esta resolución, a la luz de la normativa nacional y europea aplicable y de la doctrina más reciente del Tribunal Supremo, del TJUE y del TEDH, conduce a un juicio crítico de sus razonamientos. Los informes de *due diligence* —documentos no estandarizados, no exigidos por norma alguna, cuya elaboración depende exclusivamente de la voluntad de las partes y cuyo contenido se concreta en buena medida en juicios valorativos emitidos por un tercero— encajan difícilmente en el concepto de información con trascendencia tributaria del artículo 93.1 LGT, cuya aplicación, por otra parte, requiere una motivación específica y una aplicación necesariamente estricta para evitar incidir negativamente en otros derechos del contribuyente, así como para evitar la quiebra de los más elementales principios de proporcionalidad y buena administración.

A lo anterior se suma que el secreto profesional, conforme a la nueva Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa, y a la jurisprudencia del TEDH y del TJUE no debe entenderse como un privilegio del profesional sino como una garantía estructural del derecho fundamental a la defensa que opera *erga omnes* y cuyo ámbito se determina por el objeto material de la información solicitada, no por la condición subjetiva del destinatario del requerimiento; y que el contenido típico de una *due diligence* —identificación sistemática de contingencias fiscales potencialmente sancionables— sitúa al obligado tributario ante un riesgo cierto de autoincriminación incompatible con la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 4 y 10 de diciembre de 2025. Aplicado el test de proporcionalidad consagrado por nuestro Tribunal Constitucional, el requerimiento avalado por el TEAC tampoco superaría ninguno de sus tres requisitos —necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto—, aproximándose peligrosamente a las denominadas investigaciones prospectivas o *fishing expeditions*, las cuales resultan proscritas tanto por el TJUE (asunto *Berlioz*, C-682/15) como por el propio Tribunal Supremo.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN Y CONTEXTO	4
II. SOBRE LA TRASCENDENCIA TRIBUTARIA DE LOS INFORMES DE <i>DUE DILIGENCE</i>	6
III. SOBRE LA INCIDENCIA DE UN REQUERIMIENTO DE <i>DUE DILIGENCE</i> EN EL DEBER DE CONFIDENCIALIDAD Y EL SECRETO PROFESIONAL	11
1. El origen y la regulación normativa del secreto profesional de los abogados	12
a) La nueva Ley Orgánica del Derecho de Defensa	12
b) Normativa europea y Jurisprudencia del TJUE y TEDH	14
c) La regulación del secreto profesional en las normas deontológicas de la abogacía española y europea	17
d) El secreto profesional y las Sociedades profesionales (SLP)	19
2. El fundamento jurídico del secreto profesional de los abogados: el derecho fundamental a la defensa.	20
3. Conclusiones sobre la incidencia del secreto profesional en los requerimientos de informes de <i>due diligence</i>	22
IV. SOBRE LA INCIDENCIA DE UN REQUERIMIENTO DE <i>DUE DILIGENCE</i> EN EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE	25
1. Normativa aplicable	25
2. Principales sentencias y resoluciones a considerar	26
3. Requisitos que deben concurrir para que el derecho a no autoincriminarse se considere vulnerado	29
4. Aplicación de estos principios al ámbito de la resolución del TEAC de 15 de octubre de 2025, que ratifica la facultad de la administración tributaria para requerir los informes de <i>due diligence</i>	31
V. SOBRE LA INCIDENCIA DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ESPECIAL REFERENCIA AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	32
VI. CUESTIONES SOBRE LA RECURRIBILIDAD DE LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN DE <i>DUE DILIGENCE</i>.	39
VII. CONCLUSIONES	42

I. INTRODUCCIÓN Y CONTEXTO

En su Resolución dictada el pasado 15 de octubre de 2025, recaída en la reclamación 00/04521/2022/00/00, la Sala tercera del Tribunal Económico-Administrativo Central (“TEAC”) consideró ajustado a derecho un requerimiento de información emitido al amparo de lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”), mediante el que la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes solicitaba a una sociedad los informes de diligencia debida (más conocidos como informes de *due diligence*) elaborados por asesores en el contexto de un proceso de compra de una entidad tercera.

La resolución del TEAC (que ha sido emitida por una de las Salas del tribunal y no por el pleno, como quizás la relevancia del asunto habría hecho recomendable) resuelve un caso sobre el que no existían precedentes directos y que tampoco ha tenido continuidad posteriormente (al menos hasta el momento en que se emite este artículo)¹: la petición realizada al comprador de una compañía (y no al emisor de dichos informes), en el contexto de una solicitud de información tributaria, de los informes de *due diligence* a los que se hacían referencia en el acuerdo de compraventa de las acciones de la sociedad adquirida.

Según la exposición de antecedentes realizada por el TEAC en su resolución, el contribuyente mostró su disconformidad ante tal requerimiento interponiendo una reclamación económico-administrativa en la que se alegaban cinco motivos. En primer lugar, la falta de justificación de la trascendencia tributaria del requerimiento de información; en segundo lugar, la confidencialidad de los datos obtenidos e incluidos en los informes de *due diligence*, cuya revelación supondría, a juicio de la entidad requerida, la vulneración de varios preceptos del Código Penal; en tercer lugar, una vulneración del derecho de defensa y a la no autoincriminación; en cuarto término, la posible vulneración del artículo 93.5 de la LGT, al tratarse de un documento en el que se materializan servicios de asesoramiento; y, en quinto y último lugar, la no obligatoriedad de conservación de los propios informes de *due diligence*.

El tribunal económico-administrativo procede a analizar las alegaciones realizadas por el contribuyente, si bien con una desigual extensión y atención. Así, en primer lugar y previa exposición de los artículos 93, 94 y 95 de la LGT, así como del artículo del 30 del Reglamento de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007), el TEAC analiza el requisito de la “trascendencia tributaria” que debe presidir cualquier requerimiento de información. Acudiendo a la interpretación contenida en diversas sentencias del orden jurisdiccional, el TEAC admite que la “trascendencia tributaria” de la información requerida es una condición necesaria para su exigibilidad por parte de la Administración Tributaria, si bien considera que dicha trascendencia podría obviarse cuando su apreciación “(...) sea tan evidente que haga ociosa toda motivación expresada de la misma, que de ser exigida, degeneraría en un requisito burocrático tan inútil como fácil de cumplimentar mediante cualquier fórmula común que nada añadiría a la evidencia que la naturaleza de los datos solicitados pudiera irradiar por sí sola (...).”

El TEAC continúa su exposición afirmando que los informes de *due diligence* tienen una innegable trascendencia tributaria porque dichos informes “(...) abarcan un amplio contenido

¹ Por ello, a la fecha de elaboración de la presente nota, esta resolución se encuentra desprovista de carácter vinculante en los términos previstos en el artículo 239.8 LGT.

relativo a distintas áreas entre el que podrían incluirse la situación financiera de la empresa, el balance de situación, margen de beneficios, pasivos ocultos, datos relativos al área fiscal o evaluación de las ventas de la entidad (...)”.

De este modo, el TEAC confirma la validez, en términos de trascendencia tributaria, de un requerimiento de información en el que la Administración no había precisado qué concretos datos de contenido económico incluidos en los informes de *due diligence* resultarían relevantes para la actuación administrativa, sin que tampoco se hubiese proporcionado una explicación ni justificación de la necesidad de la información requerida.

En cuanto al carácter reservado de los datos incluidos en dichos informes a los que los profesionales o entidades acceden con sujeción a un deber de confidencialidad y de secreto profesional, la resolución del TEAC únicamente considera oponible el primer límite previsto en el artículo 93.5 de la LGT, de acuerdo con el cual quedarían excluidos de la obligación de aportación los datos privados no patrimoniales. Sin embargo, a juicio del TEAC no sería aplicable en este caso el segundo límite contenido en dicho precepto, relativo a los *datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa*, por cuanto el requerimiento se ha efectuado en el caso analizado a una de las partes intervinientes (el comprador) y no al profesional que preparó el informe.

Por último, la resolución del TEAC concluye que, si bien no existe una obligación legal de conservar dichos informes, ello no afecta a la validez del requerimiento objeto del recurso, si bien a continuación afirma que dicha alegación *podría ser tomada en cuenta, de ser pertinente, en un eventual procedimiento sancionador por incumplimiento, en el que, efectivamente, podría analizarse si existía obligación legal de disponer de los documentos requeridos*.

En definitiva, el TEAC confirma que resulta proporcionado y conforme a derecho requerir a un contribuyente un informe de diligencia debida que haya podido encargar a un asesor en el marco de un proceso de adquisición de otra sociedad.

Los razonamientos seguidos por el TEAC en esta resolución invitan a reflexionar sobre los límites relativos a las solicitudes de información con trascendencia tributaria y su relación con otros derechos que asisten a los contribuyentes. Por ello, no es de extrañar que se trate de una resolución que ha suscitado desde su publicación numerosos debates entre los operadores jurídicos y asesores fiscales, recibiendo además la atención de no pocos medios de comunicación, tanto especializados como generalistas.

El objeto de este artículo es proporcionar la visión que la Fundación Impuestos y Competitividad tiene respecto de dicha resolución, realizando un análisis crítico de la misma.

II. SOBRE LA TRASCENDENCIA TRIBUTARIA DE LOS INFORMES DE *DUE DILIGENCE*

Nuestro análisis crítico de la resolución del TEAC de 15 de octubre de 2025 debe partir de dos consideraciones previas, relativas a la naturaleza y alcance de los informes de *due diligence*:

- En la práctica habitual de las operaciones de M&A, los informes de *due diligence* a los que el TEAC realiza una referencia genérica pueden tener un contenido muy diverso en atención al alcance del objeto de trabajo de dichos informes y los profesionales involucrados. Así, y sin ánimo de ser exhaustivos, existen informes de *due diligence* de índole financiera, legal, regulatoria, laboral, comercial, medioambiental, de múltiples y variados procesos, y, por supuesto, de naturaleza fiscal (en este caso, su finalidad es la de determinar si la sociedad o grupo ha cumplido razonablemente con sus obligaciones tributarias, considerando un alcance de trabajo previamente definido). Hay que tener en cuenta, además, que su alcance puede ser limitado; por ejemplo, en el caso de las *due diligence* fiscales pueden no cubrir todos los impuestos, establecer determinadas excepciones cuantitativas o no cubrir todos los ejercicios abiertos a comprobación. En consecuencia –y a diferencia de, por ejemplo, las obligaciones que se concretan en la preparación de las cuentas anuales– resulta a nuestro juicio precipitado realizar una referencia genérica a dichos informes, sin diferenciar su posible distinta naturaleza en atención a cuáles fueran el objeto y el alcance del trabajo realizado (pues, insistimos en ello, dichos informes no tienen un formato estandarizado ni su contenido está regulado en ningún cuerpo legal).
- En general, todo proceso de *due diligence* tributaria comienza con el requerimiento de información, en su mayor parte pública (e.g. cuentas anuales, declaraciones impositivas y/o laborales), por parte del emisor a la persona jurídica sobre la que se realiza el informe. Sobre la base de dicha petición de información (comúnmente conocida en inglés por su denominación *Information Request List* o IRL) el asesor que recibe el encargo ejecutará, generalmente: i) unos procedimientos específicos con base a su experiencia y conocimiento sectorial; ii) podrá, en su caso, mantener unas entrevistas con las personas o asesores que han podido preparar la información solicitada (conocidas en inglés por su denominación como “*Expert Sessions*”); iii) para finalmente aplicar un juicio profesional basado en su experiencia y situación jurisprudencial respecto de las cuestiones planteadas en los impuestos objeto de revisión, a la luz de la información facilitada durante el proceso; todo lo cual se concreta en la emisión de un informe final en el que el asesor proporciona una *opinión* sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, cuando ello resulta posible, una cuantificación de contingencias fiscales detectadas. Por ello, un informe de *due diligence* entraña, por encima de cualquier otra consideración, un juicio profesional y, en buena medida, valorativo, el cual puede verse además influenciado en atención a la naturaleza del encargo y su destinatario (así, por ejemplo, los informes encargados por el comprador suelen ser más exhaustivos que los solicitados por la sociedad vendedora).

Precisado lo anterior, resultará oportuno pasar a analizar seguidamente los preceptos de la LGT que regulan la obligación del suministro de información, así como su interpretación jurisprudencial. A este respecto, habremos de detenernos en primer lugar en el artículo 93 de la LGT, el cual dispone:

“(...) 93.1. Las personas físicas o jurídicas (...) estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas (...)”

Esta obligación puede enlazarse con la más amplia obligación tributaria formal contenida en el art. 29.2 f) de la LGT, de acuerdo con el cual corresponde al obligado tributario aportar *“cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas”*.

De la lectura de estos preceptos surge como primer concepto clave el de *“trascendencia tributaria”*, que se configura como un elemento modulador de la obligación de información impuesta en los arts. 29.2 y 93.1 de la LGT. Resulta primordial, por tanto, aclarar como primer aspecto a enjuiciar en nuestro caso si la información solicitada (en este caso, un informe de *due diligence*) cuenta con trascendencia tributaria.

Ante la falta de una definición precisa en la normativa aplicable², deberemos acudir a la interpretación que la doctrina y la jurisprudencia han realizado sobre este concepto.

En este sentido, apreciamos que, aunque algunos pronunciamientos de nuestros tribunales han acogido en ocasiones anteriores una interpretación amplia de lo que deba entenderse por *“trascendencia tributaria”*, considerando suficiente que dicha trascendencia sea *“(...) potencial, indirecta o hipotética (...)”* [se pronuncia en tal sentido, por ejemplo, la Sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 22 de abril de 2015, recurso 4495/2012³, citada en la propia resolución del TEAC objeto de este comentario], no lo es menos que la evolución posterior parece ser contraria a interpretaciones excesivamente amplias de tal requisito, demostrándose este rechazo especialmente a través de la exigencia de una motivación suficientemente precisa por parte de la Administración.

De este modo, los pronunciamientos más recientes de nuestros tribunales vienen exigiendo que el órgano que emite el requerimiento explicita la finalidad o utilidad tributaria perseguida, correspondiendo a la Administración demostrar la conexión de los datos solicitados con el ejercicio de sus funciones. Por ejemplo, en Resolución de 4 diciembre 2018 (reclamación económico-administrativa 5521/15), interpuesta por una compañía de seguros contra la solicitud de aportación de datos médicos y clínicos, el TEAC rechazó la validez del requerimiento de información con la siguiente fundamentación:

² El artículo 30.3 del Reglamento de aplicación de los tributos, aprobado por el RD 1065/2007, tampoco arroja mayor claridad al respecto, pues se limita a concretar la obligación de información sin ofrecer cualquier precisión adicional en cuanto al concepto *trascendencia* tributaria.

³ *“(...) La trascendencia tributaria ha sido definida por esta Sala (...) señalando que es “la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia. Y esta utilidad puede ser directa (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la ley anuda el gravamen) o indirecta (cuando la información solicitada se refiere solo a datos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora que, no se olvida, no puede alcanzar absolutamente a todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas (...).”*

“(...) como recuerda igualmente la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 14-02-2006:

“...la motivación exige que la resolución contenga una fundamentación suficiente para que en ella se reconozca la aplicación razonable del Derecho a un supuesto específico permitiendo a un observador saber cuáles son las razones que sirven de apoyatura a la decisión adoptada, quedando así de manifiesto que no se ha actuado con arbitrariedad.”

(...) por otra parte, el requisito de motivación está ligado al de trascendencia. Como señala la doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central sobre esta materia, la trascendencia ha de resultar de los antecedentes incorporados al propio expediente, para posibilitar la defensa del obligado tributario y la revisión del expediente por los órganos competentes para ello (...)”

Existen asimismo pronunciamientos del Tribunal Supremo que, en el contexto del derecho a la intimidad y del secreto médico, han declarado la nulidad de requerimientos de información que solicitaban datos sanitarios —como la descripción de la asistencia médica prestada o las facturas médicas— cuando no se justificaba de forma precisa su trascendencia tributaria ni su necesidad para el ejercicio de las potestades administrativas (por todas, STS de 14 de febrero de 2006, recurso de casación n.º 102/2003).

En similares términos, en la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de enero de 2024 (2367/2021), con relación a una petición de información relativa a una línea telefónica, solicitando la entrega de copias de contratos, identidad de titular de la línea, justificación documental de cobros y cuentas bancarias, la Audiencia Nacional, en contra del criterio del TEAC que avalaba la trascendencia tributaria de esta información, concluye lo siguiente:

“(...) lo relevante en este caso es que se desconoce la identidad del titular de la línea lo que implica que no hay una certeza mínima de que la información se refiera a la relación jurídico-tributaria que ha generado la deuda en cuestión. Nos enfrentamos a una investigación prospectiva sobre datos que no están vinculados a una relación jurídica-tributaria concreta. Cuando se discute la trascendencia tributaria de la información solicitada en sede judicial, es necesario establecer de manera más clara la conexión que tienen los datos con las funciones del órgano requirente (...) esto requiere una explicación más detallada de la trascendencia tributaria de los datos, para que el órgano judicial pueda ejercer su función de control sobre si se respetan los límites legales en cuanto a la obtención de información a los ciudadanos (...)”

En la medida en que el órgano de recaudación no ha procedido a motivar de manera adecuada el requerimiento de información y existen notables dudas sobre la trascendencia tributaria de la misma y la proporcionalidad en el ejercicio de la función recaudadora, que no se despejan a la vista de lo obrado en el expediente administrativo, debemos estimar a la demanda y anular el requerimiento (...)

Este criterio ha sido reiterado en sentencias posteriores de la Audiencia Nacional, como las sentencias de 25 de junio de 2024 (recurso 2638/2021) y de 17 de marzo de 2026 (recurso 2299/2021), que estimaron recursos análogos por apreciar insuficiencia de motivación y dudas relevantes sobre la trascendencia y proporcionalidad de requerimientos que, aun emitidos al amparo del artículo 93 de la LGT, se dirigían a la obtención de información no anclada en una relación jurídico-tributaria concreta y excesiva para la finalidad invocada.

De acuerdo con todo lo anterior, entendemos que una solicitud indiscriminada de información no estaría amparada en el art. 93 de la LGT (ni por el correlativo art. 29.2 de la LGT), pese a

que se trate de datos con potencial relevancia tributaria. Del mismo modo, tampoco estarían justificadas las solicitudes genéricas o prospectivas, no suficientemente motivadas en términos de trascendencia tributaria y proporcionalidad.

Esta conclusión parece reforzada por lo razonado recientemente por el Tribunal Supremo, entre otras, en Sentencia 1605/2025, dictada el 10 de diciembre de 2025 en el recurso de casación 2592/2023, en la que el Alto Tribunal ha precisado que:

“(...) la aplicación del concepto jurídico indeterminado “trascendencia tributaria” debe hacerse con especial diligencia y cuidado por parte de la Administración, siendo necesario que motive específicamente dicha “trascendencia” en cada caso (...)”

Esta última sentencia también contiene una reflexión que, *a sensu contrario*, podría delimitar lo que resulta o no trascendente, al reflexionar el Tribunal Supremo acerca de la naturaleza de la obligación de suministro de información con relevancia tributaria, señalando que:

“Repárese en que estas obligaciones establecidas por la ley no tienen un objetivo punitivo, sino que obedecen a otros fines: se trata de documentos típicos en el ejercicio de la actividad objeto de regulación y tienen una cierta trascendencia pública -v.gr. las cuentas anuales son objeto de publicidad en el Registro Mercantil, las facturas se entregan a terceros, etc. (...)”

Aplicando lo expuesto al caso que nos ocupa, consideramos que resulta sumamente dudoso que un informe de *due diligence* pueda ser catalogado, por su propia naturaleza, como información con trascendencia tributaria susceptible de integrar la obligación de información contenida en los arts. 29.2 y 93 de la LGT, puesto que:

- i) Se trata de informes que no resultan necesarios o determinantes para la autoliquidación del tributo, en la medida en que no condicionan cuál deba ser el resultado de la autoliquidación; de hecho, son informes creados con posterioridad a la presentación de las autoliquidaciones por parte del obligado tributario o del vencimiento del plazo en que debieran haberse presentado. Por ello, habría de concluirse igualmente que no resultan informes precisos para la comprobación administrativa (que podrá desplegarse plenamente sin necesidad de acceder a su contenido).
- ii) Según hemos precisado anteriormente, su contenido consiste, en buena medida, en juicios valorativos y opiniones emitidas por un tercero, los cuales no constituyen *datos, informes, antecedentes y justificantes*. De entre estos cuatro términos (empleados tanto en el art. 29.2 f) como en el art. 93.1 de la LGT), consideramos, en particular, que una interpretación integradora de la referencia a la obligación de aportar *informes* (relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias) permite sostener que únicamente se trataría, a estos efectos, de informes *precisos* para cumplir con la obligación tributaria (por ejemplo, informe de valoración de un activo amortizable, o el informe motivado vinculante a efectos de calificar un proyecto de I+D+i), sin que quepa integrar en este concepto un informe de *due diligence* (pues no se trata, insistimos en ello, de informes determinantes del resultado de la autoliquidación).
- iii) En cualquier caso, cuando el requerimiento se dirija a la entidad compradora (como ocurre en el caso analizado por el TEAC) cabría sostener que tampoco se trata de

información de la que disponga el sujeto requerido por sus *relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas* (que es lo que contempla el art. 93.1 de la LGT), pues la opinión del autor del informe se referirá generalmente a hechos económicos relativos a periodos previos a la operación en los que la entidad adquirente y la sociedad *target* podían no tener ninguna relación (siendo este supuesto, de hecho, el más habitual en la práctica).

En definitiva, consideramos que resulta sumamente cuestionable que los informes de *due diligence* puedan ser catalogados como información con trascendencia tributaria a los efectos de su encaje en la obligación establecida en los art. 29.2 f) y 93 de la LGT. Esta sola consideración llevaría, huelga decirlo, al rechazo a la posición manifestada por el TEAC en la resolución objeto de este comentario.

III. SOBRE LA INCIDENCIA DE UN REQUERIMIENTO DE DUE DILIGENCE EN EL DEBER DE CONFIDENCIALIDAD Y EL SECRETO PROFESIONAL

Avanzando en nuestro análisis, y con independencia de todo lo razonado en cuanto a la exclusión de los informes de *due diligence* del ámbito objetivo de los arts. 29.2 f) y 93 de la LGT, nos detendremos ahora en la incidencia del secreto profesional en este tipo de requerimientos.

El secreto profesional goza en España de una protección multinivel, al venir protegido tanto por el Derecho de la Unión Europea, como por la propia y heterogénea legislación nacional, incluyendo el marco constitucional y los tratados internacionales.

Siendo así, no es de extrañar que el propio art. 93 de la LGT contemple, en su apartado 5, que la obligación de los profesionales (al margen de los funcionarios públicos, cuya regulación específica se contiene en el artículo 4 del citado precepto) no alcanzará a “aquellos *datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa*. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria”.

La norma no se ciñe a los abogados, sino que abarca a cualquier profesional que preste servicios profesionales “de asesoramiento o defensa”.

En relación con la invocación de esta excepción por un despacho profesional, el único precedente judicial nacional lo constituye la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de octubre de 2011, rec. n.º 346/2008, en el que se analizaba el artículo 111.5 de la LGT de 1963 (según redacción otorgada por el art. único de la Ley 25/1995, de 20 de julio), precedente del actual art. 93.5 de la LGT y cuyo tenor literal era idéntico al recogido en este último.

En esta Sentencia, la Sala confirmó la validez de un requerimiento en el que se solicitaba la aportación de documentación relacionada con un determinado contrato de compraventa, incluyendo la información que permitiera identificar la identidad de las personas que intervinieron en la mencionada operación, por parte del comprador, del vendedor y del propio despacho interviniente, así como el papel desempeñado por una determinada persona física en dicha operación.

El fundamento de la decisión de la Sala de la Audiencia Nacional fue que la entidad recurrente no había justificado el carácter confidencial de los datos solicitados. Así, la Audiencia Nacional concluyó que el acogimiento de la excepción de proporcionar la información *“hubiera requerido, cuando menos, la constatación explícita de que la información solicitada por la Inspección estaba amparada por el secreto profesional en cuanto la misma afectaba a datos, extremos o circunstancias que el abogado ha conocido confidencialmente de sus clientes, debiendo insistirse en que el requerimiento se refiere exclusivamente al desenvolvimiento de un negocio jurídico (un contrato de compraventa) y a las personas que tomaron parte en dicho contrato.”*

El TEAC, en su Resolución de 15 de octubre de 2025 objeto de análisis, ha rechazado que la excepción prevista en el actual art. 93.5 de la LGT pueda ser invocada por una de las partes que intervienen en la operación de compraventa (el comprador), por entender que únicamente podría ser invocada por los profesionales intervinientes en la confección del documento.

En la actualidad, la interpretación del art. 93.5 de la LGT se debe realizar a diferentes niveles, partiendo de la nueva Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa (“LODD”), pero también de las normativas deontológicas de la Abogacía y, en el ámbito internacional, de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (“CDFUE”) (interpretada por Tribunal de Justicia de la Unión Europea -“TJUE”-) y del propio Convenio Europeo de Derechos Humanos (“CEDH”)⁴ (interpretado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos -“TEDH”-). Será conveniente, por tanto, que nos detengamos en un primer momento en la identificación de la normativa de referencia.

1. El origen y la regulación normativa del secreto profesional de los abogados

a) La nueva Ley Orgánica del Derecho de Defensa

La LODD, en vigor desde el 4 de diciembre de 2024, ha marcado un hito en la regulación de las garantías de la asistencia jurídica en el derecho de defensa y, concretamente, de las garantías de la abogacía, a las que destina al completo la Sección 1ª de su Capítulo III, entre las que destaca la regulación de la garantía de confidencialidad de las comunicaciones y el secreto profesional de los abogados.

La LODD concreta y aclara algunas dudas planteadas históricamente sobre la obligación de sigilo que ya establecía el artículo 542.3 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (“LOPJ”), de acuerdo con el cual “[l]os abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos”.

Además, esta LODD reconoce la inescindible conexión entre el derecho de defensa y el secreto profesional de los abogados.

A estos efectos, resultan especialmente relevantes tanto el artículo 13, como los apartados 1 y 5 del artículo 16 de la LODD (“*Garantía de confidencialidad de las comunicaciones y secreto profesional*”):

- (i) En línea con los últimos pronunciamientos del TJUE (a los que luego nos referiremos⁵), el artículo 13 de la LODD extiende la protección y las garantías de los profesionales de la abogacía al asesoramiento o consejo jurídico, más allá de la mera defensa procesal, al identificar a los profesionales de la abogacía con “*aquellas personas que, por cuenta propia o ajena, estando en posesión del título profesional regulado en la normativa sobre el acceso a las profesiones de la abogacía y la procura, están incorporadas a un colegio de la abogacía como ejercientes y se dedican de forma profesional al asesoramiento jurídico, a la solución de conflictos y a la defensa de derechos e intereses ajenos, tanto públicos como privados, en la vía judicial o extrajudicial.*”
- (ii) Sobre la base de lo anterior, el apartado 1 del artículo 16 de la LODD señala que “[t]odas las comunicaciones mantenidas entre un profesional de la abogacía y su

⁴ Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, y enmendado por los Protocolos adicionales números 3 y 5, de 6 de mayo de 1963 y 20 de enero de 1966, respectivamente.

⁵ SSTJUE de 8 de diciembre de 2022 (*Asunto C-694/20*) y 29 de julio de 2024 (*Asunto C-623/22*) y, por su similitud con la cuestión que aquí nos trae, STJUE de 26 de septiembre de 2024 (*Asunto C-432/23*).

cliente tienen carácter confidencial y sólo podrán ser intervenidas en los casos y con los requisitos expresamente recogidos en la ley.”

El ámbito objetivo de la garantía de confidencialidad otorgada por el artículo 16.1 LODD es muy amplio, ya que incluye todas las comunicaciones que el cliente mantiene con el profesional en el ejercicio de su labor (que, lógicamente, incluye también el asesoramiento jurídico), garantizando su confidencialidad.

Aunque el artículo introduce la posibilidad de que el legislador prevea excepciones a la confidencialidad de estas comunicaciones abogado-cliente, no cabe entender que el deber general de colaboración con la Administración tributaria que impone el artículo 93 de la LGT responda a esa finalidad o integre las exigencias de una excepción de esta naturaleza, máxime si tenemos en cuenta que el apartado 5 del propio artículo 93 de la LGT exceptúa en términos muy amplios esta obligación al excluir los “datos confidenciales” de sus clientes de los que “los profesionales” tengan conocimiento “como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de “asesoramiento o defensa”.

(iii) Por su parte, el apartado 5 del artículo 16 de la LODD concreta las manifestaciones que se entienden incluidas en el deber de secreto profesional, entre las que destacan, en lo que aquí interesa, las siguientes:

- *“La inviolabilidad y el secreto de todos los documentos y comunicaciones del profesional de la abogacía, que estén relacionados con el ejercicio de sus deberes de defensa”.*
- *“La dispensa de prestar declaración ante cualquier autoridad, instancia o jurisdicción sobre hechos, documentos o informaciones de los que tuvieran conocimiento como consecuencia de su desempeño profesional, con las excepciones legales que puedan establecerse.”*

Esta regulación es relevante porque, entre otros aspectos, amplía el ámbito objetivo de la protección del secreto profesional más allá de las meras comunicaciones mantenidas con los abogados (inherentes al ejercicio de la profesión jurídica y al asesoramiento de los clientes concernido en el derecho de defensa). De esta forma, esta protección también alcanza a los documentos a los que los abogados tengan acceso en el marco de su desempeño profesional.

En definitiva, el legislador considera que el contenido esencial del derecho de defensa incluye no solo el acto de asesoramiento jurídico (i.e. el acto de comunicación entre el abogado y el cliente)⁶, sino también la documentación proporcionada por el cliente -o por cualquier persona que hubiera podido servir al abogado- para preparar esa defensa o prestar el asesoramiento profesional.

⁶ El propio Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) en la Sentencia de 10 de octubre de 2018, rec. casación n.º 2148/2017 (ECLI:ES:TS:2018:3420) ha manifestado que la amplitud de las posibilidades de defensa *“está vinculada [también] al momento pre procesal ya que en el mismo la futura parte del eventual proceso ha de ser libre de suministrar al letrado que le asiste toda la información -incluida la perjudicial- que garantice la efectiva defensa”*.

Del mismo modo, el legislador ha considerado necesario aclarar que este secreto ampara no solo la revelación de secretos en el ámbito procesal (i.e. en el marco de una causa judicial abierta), sino ante “*cualquier autoridad, instancia o jurisdicción*”, incluyendo, claro está, el asesoramiento y la defensa en procedimientos puramente administrativos.

La LODD regula la garantía del secreto profesional abogado-cliente, de forma amplia, conectándolo con el derecho de defensa ante cualquier autoridad, más allá, por tanto, del derecho a la intimidad del art. 18.1 CE, estableciendo un **derecho-deber** que ampara tanto al abogado como al cliente en relación con todas las comunicaciones incardinadas en la relación de asesoramiento y defensa. En este sentido, la LODD establece un marco de protección del secreto profesional más completo y garantista que lo que resulta de la regulación más atomizada y lábil recogida en los arts. 18.1 de la Ley 39/2015 y 93.5 LGT; en tal sentido, consideramos que la regulación prevista en la LGT debería aplicarse de forma consistente con la LODD, resultando de aplicación en el marco de las relaciones entre la administración tributaria y los obligados tributarios y en los distintos procedimientos tributarios donde se suscitara el ejercicio de potestades tributarias en relación con comunicaciones e información protegida por el secreto profesional abogado-cliente.

b) Normativa europea y Jurisprudencia del TJUE y TEDH

En el ámbito del Derecho Europeo la confidencialidad de las comunicaciones abogado-cliente se ha configurado como un meta-principio, especialmente a partir de la Sentencia del TJUE de 18 de mayo de 1982 (asunto *AM&S Europe Limited*, ECLI:EU:C:1982:157) y del auto del Tribunal de Primera Instancia de 4 de abril de 1990, Hilti/Comisión (T-30/89, Rec. p. II-163), apartados 13 y 14.

El apartado 1 del artículo 8 del CEDH establece que “*toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia*”.

Por su parte, el apartado 2 del referido precepto establece que “*no podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.*” El TEDH ha afirmado en sus Sentencias de 6 de diciembre de 2012 (asunto *Michaud c. Francia*), de 21 de enero de 2010 (asunto *Xavier da Silveira c. Francia*) y de 16 de junio de 2016 (asunto *Versini-Campinchi et Crasnianski c. Francia*) que la confidencialidad de las comunicaciones entre un abogado y su cliente tiene su fundamento en el artículo 8 del CEDH.

En estos pronunciamientos, el TEDH considera que la confidencialidad y el secreto profesional de la abogacía responden al papel relevante que los abogados desempeñan para el buen funcionamiento de la Administración de Justicia en una sociedad democrática. Por tanto, si el artículo 8 del CEDH protege el derecho a la intimidad y la confidencialidad en las relaciones entre cualesquiera personas, esa confidencialidad debe tener una protección reforzada en las relaciones entre un abogado y su cliente, si bien el TEDH admite excepciones a esta confidencialidad, entre las cuales destacan las derivadas de la normativa europea sobre blanqueo de capitales.

Por su parte, el TJUE, partiendo de los pronunciamientos del TEDH, ha dictado en los últimos años tres Sentencias en las que profundiza de forma relevante en el análisis del secreto de los profesionales que prestan servicios jurídicos y de asesoramiento. Esta jurisprudencia del TJUE dictada al hilo de la aplicación de la Directiva 2011/16/UE (DAC 6) de asistencia mutua en materia tributaria, permite visualizar el alcance de la protección derivada del derecho al secreto profesional de los abogados y otros profesionales del Derecho, frente a las revitalizadas potestades administrativas de supervisión y control fiscal en el actual contexto post BEPs. Nos referimos a las Sentencias de 8 de diciembre de 2022 (C-694/20), 29 de julio de 2024 (C-623/22) y, sobre todo, a la de 26 de septiembre de 2024 (C-432/23). En estas tres Sentencias, el TJUE encuadra el derecho a la confidencialidad de las comunicaciones entre abogado y cliente en el artículo 7 de la CDFUE, publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas el 18 de diciembre de 2000, que consagra que *“toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones”*.

La primera de estas Sentencias del TJUE, de fecha 8 de diciembre de 2022 es relevante por los siguientes motivos:

- (i) Aclara que la protección de la confidencialidad abarca no solo la actividad de defensa, sino también la del asesoramiento jurídico.
- (ii) Define ampliamente el ámbito objetivo protegible al reconocer que se debe garantizar el secreto del asesoramiento *“tanto en lo que respecta a su contenido como a su existencia”*.
- (iii) Enfatiza que lo que se protege es el derecho del cliente asesorado al afirmar que *“quienes consultan a un abogado pueden esperar razonablemente que sus comunicaciones permanezcan privadas y confidenciales”*, de forma que *“salvo en situaciones excepcionales, estas personas deben poder confiar legítimamente en que su abogado no divulgará a nadie, sin su consentimiento, que han recurrido a sus servicios.”*
- (iv) Precisamente por lo anterior, el TJUE considera que este secreto profesional se traduce en obligaciones a cargo de los abogados, en particular, la exigencia de lealtad del abogado a su cliente de no revelar información confidencial.

En todo caso, esta Sentencia el TJUE declara contraria al Derecho de la Unión Europea el art. 8 bis ter.5 de la Directiva 2011/16/UE en la medida en que obliga al abogado intermediario, dispensado por secreto profesional, a informar a otros intermediarios sobre sus obligaciones de comunicación. El Tribunal entiende que esa obligación constituye una injerencia desproporcionada en el derecho al respeto de las comunicaciones abogado-cliente (art. 7 CDFUE), ya que no es estrictamente necesaria para el objetivo de lucha contra la planificación fiscal agresiva, que puede alcanzarse por medios menos restrictivos⁷.

En su posterior Sentencia de 26 de septiembre de 2024 (C-432/23), el TJUE, tomando como base los razonamientos contenidos en sus anteriores pronunciamientos, ha adoptado una posición muy garantista del derecho a la confidencialidad de las comunicaciones entre abogado y cliente frente a los requerimientos efectuados por las autoridades fiscales a los profesionales

⁷ En su Sentencia de 29 de julio de 2024 (C-623/22), el TJUE matizó que la protección reforzada del secreto profesional y la exención de notificación en el contexto de la DAC6 solo alcanza a los “abogados” en sentido estricto, no a otros asesores.

jurídicos. Las conclusiones del TJUE en aquel caso resultan muy relevantes para el análisis de la cuestión que ahora nos ocupa, en la medida en que el origen de esta Sentencia se encuentra en un requerimiento efectuado a un despacho de abogados de Luxemburgo por las autoridades fiscales luxemburguesas, como consecuencia de un requerimiento cursado por las autoridades fiscales españolas a través del mecanismo de cooperación administrativa en materia fiscal.

La normativa luxemburguesa prohibía que el abogado destinatario de una solicitud de información remitida por la Administración luxemburguesa se negara a entregar la información a la que hubiera tenido acceso en el ejercicio de un asesoramiento en materia fiscal, con la única excepción de que su cliente pudiera ser expuesto a un riesgo de acciones penales.

En aquel requerimiento se había solicitado al despacho de abogados que facilitase toda la documentación e información relativa a los servicios prestados a una sociedad española (hojas de encargo profesional, contratos, informes, memorandos, comunicaciones, facturas...) en el contexto de unas operaciones de adquisición de empresas. También se le requería la aportación de *“una descripción detallada del desarrollo de las operaciones, desde el momento en que se contrataron los servicios hasta su finalización, explicaciones de su participación en estos procesos y la identificación de los interlocutores (vendedores, compradores y terceros) y las facturas.”*

Pues bien, en esta Sentencia el TJUE es contundente al alcanzar las siguientes conclusiones:

- (i) El asesoramiento jurídico prestado por un abogado goza, **cualquiera que sea el ámbito del Derecho al que se refiera**, de la protección reforzada que el artículo 7 de la CDFUE confiere a las comunicaciones entre los abogados y los clientes, la cual no queda circunscrita únicamente a la actividad de defensa, sino que también se proyecta sobre el plano del asesoramiento jurídico. Por tanto, sobre el alcance del art. 7 de la CDFUE, el TJUE afirma que el citado precepto protege el secreto profesional de los abogados en el marco del asesoramiento jurídico prestado a sus clientes, tanto en lo relativo al contenido de dicho asesoramiento como a la propia existencia del mismo.
- (ii) Reitera que todo justiciable debe poder dirigirse con entera libertad a su abogado, profesión cuya función es la de asesorar jurídicamente con independencia a todos aquellos que lo soliciten; lo que implica, correlativamente, la exigencia de lealtad del abogado hacia su cliente.
- (iii) El requerimiento a un Despacho de abogados de toda la documentación e información relativa a la relación con su cliente en el marco del servicio de asesoramiento consistente en el establecimiento de ciertas estructuras de inversión constituye una injerencia en el derecho al secreto de las comunicaciones entre abogados y sus clientes.
- (iv) En consecuencia, el TJUE concluye que la normativa luxemburguesa que no permitía oponer el secreto profesional al asesoramiento prestado por abogados en asuntos fiscales vaciaba el contenido del derecho consagrado en el artículo 7 de la CDFUE, declarando que toda consulta jurídica —también en materia mercantil o fiscal— está amparada por el art. 7 CDFUE, el cual abarca tanto el contenido como la propia existencia de la relación abogado-cliente.

En definitiva, el TJUE adopta en esta sentencia una posición más dogmática sobre la protección del secreto profesional del abogado frente a las administraciones tributarias, anclando su protección en el art. 7 de la CDFUE, definiendo de forma amplia y reforzada tal garantía, y conectándola tanto con el derecho a la vida privada, como con el derecho de defensa, que constituye uno de los pilares sobre los que se sustenta una sociedad democrática en un Estado de Derecho.

Si bien es cierto que las Sentencias citadas en este apartado interpretan el artículo 8 del CEDH y el artículo 7 de la CDFUE y que, históricamente, se ha planteado la duda de si su invocación solo es posible cuando se produce en el contexto de la aplicación del DUE, la amplitud de los términos en que se pronunció el TJUE eleva el derecho al secreto profesional (y el deber de secreto profesional) a la categoría de principio general del DUE.

c) La regulación del secreto profesional en las normas deontológicas de la abogacía española y europea

El Estatuto General de la Abogacía Española, aprobado mediante Real Decreto 135/2021, de 2 de marzo, delimita en su artículo 22 el “*Ámbito del secreto profesional*”, en los siguientes términos:

“1. El deber y derecho de secreto profesional del profesional de la Abogacía comprende todos los hechos, comunicaciones, datos, informaciones, documentos y propuestas que, como profesional de la Abogacía, haya conocido, emitido o recibido en su ejercicio profesional.

2. El secreto profesional no ampara las actuaciones del profesional de la Abogacía distintas de las que son propias de su ejercicio profesional y, en especial, las comunicaciones, escritos y documentos en que intervenga con mandato representativo de su cliente y así lo haga constar expresamente. (...)”

Por su parte, el artículo 5 del Código Deontológico de la Abogacía Española (“**CDAE**”)⁸, dedicado al “*Secreto profesional*”, se refiere a esta cuestión en los siguientes términos:

“1. La confianza y confidencialidad en las relaciones con el cliente, insita en el derecho de éste a su defensa e intimidad y a no declarar en su contra, impone a quien ejerce la Abogacía la obligación de guardar secreto, y, a la vez, le confiere este derecho, respecto de los hechos o noticias que conozca por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, limitándose el uso de la información recibida del cliente a las necesidades de su defensa y asesoramiento o consejo jurídico, sin que pueda ser obligado a declarar sobre ellos como reconoce la Ley Orgánica del Poder Judicial.

2. El deber y derecho al secreto profesional comprende todas las confidencias y propuestas del cliente, las de la parte adversa, las de los compañeros, así como todos los hechos y documentos de que haya tenido noticia o haya remitido o recibido por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional. (...)”

⁸ Aprobado por el Pleno del Consejo General de la Abogacía Española el 6 de marzo de 2019.

Por su parte, el artículo 2.3 del Código Deontológico de los Abogados Europeos (“CDAE”⁹) aprobado por el Consejo de los Colegios de Abogados de la Comunidad Europea, también establece, como obligación del abogado, el deber de guardar el secreto profesional, en los siguientes términos:

“Secreto profesional

1.3.1. Forma parte de la esencia misma de la función del Abogado el que sea depositario de los secretos de su cliente y destinatario de informaciones basadas en la confianza. Sin la garantía de confidencialidad, no puede existir confianza.

1.3.2. Por lo tanto, el secreto profesional es un derecho y una obligación fundamental y primordial del Abogado. La obligación del Abogado relativa al secreto profesional conviene al interés de la Administración de Justicia, y al del cliente. Esta obligación, por lo tanto, debe gozar de una protección especial del Estado.

1.3.3. El Abogado debe guardar el secreto de toda información, de la que tuviera conocimiento en el marco de su actividad profesional.

1.3.4. La obligación de confidencialidad no está limitada en el tiempo.

1.3.5. El Abogado requerirá la observancia de la misma obligación de confidencialidad a sus socios, empleados y a cualquier persona que colabore con él en su actividad profesional.”

Como se puede apreciar, esta normativa deontológica –de aplicación obligatoria por todo profesional de la abogacía, sometido a un estricto régimen disciplinario para cualquier incumplimiento– pone el foco (una vez más) en la figura del abogado como pilar fundamental para la garantía del derecho de defensa de los ciudadanos en un Estado de Derecho.

Esta circunstancia es, como expresamente señala el CDAE, la que justifica el amplio alcance del secreto profesional, que se configura no solo como un deber de los abogados (i.e. obligación de no revelar los secretos de los que sean conocedores como consecuencia de su actividad), sino también como un derecho (i.e. a no poder ser obligados a revelar información o aportar ninguna documentación recopilada en el ámbito de la defensa o del asesoramiento).

Así lo ha confirmado expresamente la jurisprudencia de nuestros Tribunales, entre la que destaca la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) de 10 de octubre de 2018 (recurso 2148/2017), que se pronuncia en los siguientes términos (énfasis añadido):

“El artículo 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial dispone que «Los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos». Y el Código Penal sanciona en el artículo 199 como delito al profesional que incumple la obligación de sigilo o reserva respecto de los secretos de otra persona.

⁹ En las conclusiones presentadas por la Abogada General Kokott en el asunto C-432/23, que daría lugar a la Sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2024, se hizo especial referencia a esta previsión del artículo 2.3 del CDAE para concluir que “el secreto profesional no solo es un derecho, sino también una obligación fundamental de los abogados”.

A diferencia de la norma procesal fundada en el artículo 24.2 de la Constitución Española, aquí ya no se distingue la condición que tenga con el abogado el afectado por la noticia. Y el precepto no se limita a descargar de la obligación de testimoniar, sino que impone la obligación de guardar secreto. El derecho a tal secreto ya no es del abogado sino de las personas que dispusieron de su asistencia profesional.

El fundamento de tal obligación es la confianza y confidencialidad en las relaciones con el cliente que imponen al abogado, de conformidad con lo establecido por la Ley Orgánica del Poder Judicial, ese deber/derecho de guardar secreto en los términos de la Ley Orgánica del Poder Judicial (sentencia TS núm. 490/2006 de 16 marzo). El secreto del abogado lo hallamos ya en la Declaración de Perugia sobre Principios Deontológicos de la Abogacía del año 1977, y en el Código Deontológico de los Abogados de la Comunidad Europea del año 1988 y desde luego en el Estatuto de la Abogacía en nuestro país.

Desvelar lo que debe ser secreto se traduce pues en una lesión del derecho a la intimidad del cliente, pero también al derecho a la tutela judicial sin sufrir indefensión.”

Por tanto, las normas deontológicas imponen el deber inexcusable del abogado a guardar el secreto de la información y documentación que obtenga o conozca en el marco de un servicio de asesoramiento o defensa jurídica.

d) El secreto profesional y las Sociedades profesionales (SLP)

El análisis realizado anteriormente en relación con el secreto profesional de los abogados se puede proyectar en relación con las actividades realizadas por las sociedades limitadas de profesionales (o “SLP”), así como a los despachos colectivos, o regímenes de colaboración multiprofesional, todas ellas figuras asociativas contempladas en el Estatuto General de la Abogacía (RD 135/2021).

Así, el artículo 40 del mismo es claro cuando establece que: *“Los profesionales de la Abogacía podrán ejercer la Abogacía colectivamente mediante su agrupación bajo cualquiera de las formas lícitas en Derecho. Cuando se cree una sociedad que tenga por objeto el ejercicio en común de la Abogacía, esta deberá constituirse como sociedad profesional, de acuerdo con lo dispuesto por la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, y demás normativa estatal o autonómica que corresponda, resultándole de aplicación las previsiones específicas de este Estatuto y de los particulares de cada Colegio”*

La exposición de motivos de las sociedades profesionales (Ley 2/2007) es también clara cuando afirma que la SLP preserva los componentes deontológicos de la profesión y estos no pueden ni deben desnaturalizarse cuando la actividad se instrumenta a través de una figura societaria, como es el caso de las SLP¹⁰.

La clave reside, tal y como la propia Exposición de Motivos concreta, en que la SLP es el *“(…) centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo (...)”*, y en la

¹⁰ La redacción literal es la siguiente: *“(…) Las peculiaridades que se imponen tienden a asegurar, de una parte, que el control de la sociedad corresponde a los socios profesionales, exigiendo mayorías cualificadas en los elementos patrimoniales y personales de la sociedad, incluidos sus órganos de administración, de modo que las singularidades que de antiguo han caracterizado el ejercicio profesional, con acusados componentes deontológicos, no se vean desnaturalizadas cuando se instrumenta a través de una figura societaria (...)”*.

garantía, certeza y seguridad jurídica que para estos terceros supone toda relación con la SLP¹¹; a diferencia por ejemplo de las Sociedades de Medios (o “SIM”) –que la Ley 2/2007 deja al margen– que no proporcionan al cliente el mismo nivel de protección¹².

En consecuencia, la posición de los profesionales integrantes de una sociedad profesional, en lo que respecta al deber de secreto, no puede diferenciarse sustancialmente de la exigible a un abogado en ejercicio individual. Antes al contrario, la configuración de la SLP como centro de imputación de la relación jurídica con el cliente determina que dicho deber se proyecte de forma plena sobre todos los sujetos que intervienen en la prestación del servicio, como presupuesto necesario para garantizar la confianza, la seguridad jurídica y la integridad del derecho de defensa. Admitir lo contrario supondría desnaturalizar el régimen de las sociedades profesionales y erosionar, de facto, uno de los pilares esenciales del ejercicio de la abogacía.

Por su parte, la cuestión relativa a la proyección de los deberes de secreto y confidencialidad sobre otros profesionales integrantes de un despacho no puede considerarse irrelevante, si bien ha de abordarse desde una necesaria distinción entre el secreto profesional *stricto sensu*, predicable de los abogados en ejercicio, y los deberes de confidencialidad exigibles al resto de integrantes de la organización. En este sentido, aunque la sociedad profesional está obligada a garantizar el cumplimiento del secreto en el conjunto de su estructura organizativa, lo cierto es que no todos los sujetos quedan vinculados por idéntico estatuto jurídico, pues únicamente el abogado ostenta el deber-derecho al secreto profesional en su dimensión plena, constitucionalmente protegida, mientras que el resto de profesionales quedan sujetos a una obligación derivada de su participación funcional en la prestación del servicio.

2. El fundamento jurídico del secreto profesional de los abogados: el derecho fundamental a la defensa.

En nuestro país el secreto profesional de los abogados no es un privilegio de éstos, sino un deber corolario del derecho fundamental del cliente a no declarar contra sí mismo y a no

¹¹ Véase también los artículos 1.1. 5.2 y 11 de la misma Ley:

Artículo 1: “(...) *A los efectos de esta Ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente (...)*”

Artículo 5.2: “(...) *Los derechos y obligaciones de la actividad profesional desarrollada se imputarán a la sociedad, sin perjuicio de la responsabilidad personal de los profesionales contemplada en el artículo 11 de esta Ley (...)*”

Artículo 11 “(...) *de las deudas sociales que se deriven de los actos profesionales propiamente dichos responderán solidariamente la sociedad y los profesionales, socios o no, que hayan actuado, siéndoles de aplicación las reglas generales sobre la responsabilidad contractual o extracontractual que correspondan (...)*”

¹² Diversos autores se han referido a esta diferencia entre ambas formas asociativas. Por ejemplo, TARRIO BERJANO “Ejercicio e imputación de la actividad profesional”;

“(...) *La imputación como elemento de distinción entre las sociedades profesionales y las de intermediación profesional. Y es precisamente este medio técnico de imputación el que permite distinguir la sociedad profesional de otros instrumentos jurídicos de colaboración profesional similares, como las por algunos llamadas sociedades de profesionales, o sociedades de intermediación profesional (...)* La diferencia está en que por virtud del pacto constitutivo de las sociedades profesionales, la relación jurídico-profesional se establece directamente entre la sociedad y su cliente, mientras que en el caso de la sociedad de intermediación profesional, la vinculación entre la sociedad y el cliente es exclusivamente la de intermediación (agencia) profesional, puesto que la relación profesional propiamente dicha se establece en este caso entre el cliente y la persona física (profesional) prestadora material de la actividad.

confesarse culpable (art. 24.2 CE) y el derecho a la intimidad (art. 18 CE) de quien deposita su confianza en un profesional de la abogacía; también del derecho fundamental a la defensa, reconocido en el artículo 24 de la Constitución Española como derecho fundamental indisponible (artículo 1.1 LODD). El derecho a la defensa comprende la prestación de asistencia letrada o asesoramiento en Derecho y la defensa de los intereses legítimos de la persona a través de los procedimientos previstos legalmente, así como el asesoramiento previo al eventual inicio de estos procedimientos (artículo 3.1 de la LODD).

Estamos, en realidad, ante un deber-derecho, ante un binomio inseparable: la confianza y confidencialidad en las relaciones con el cliente, ínsita en el derecho de éste a su defensa e intimidad y a no declarar en su contra, impone a quien ejerce la Abogacía la obligación de guardar secreto, y, a la vez, le confiere este derecho, respecto de los hechos o noticias que conozca por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, limitándose el uso de la información recibida del cliente a las necesidades de su defensa y asesoramiento o consejo jurídico, sin que pueda ser obligado a declarar sobre ellos.

A continuación, condensamos la doctrina del TJUE sobre el fundamento del secreto profesional del abogado:

- (i) «La protección específica que el artículo 7 de la Carta y el artículo 8, apartado 1, del CEDH conceden al secreto profesional de los abogados, que se traduce ante todo en obligaciones a cargo de estos, se justifica por el hecho de que se les encomienda un cometido fundamental en una sociedad democrática, a saber, la defensa de los justiciables (TEDH, sentencia de 6 de diciembre de 2012, *Michaud c. Francia*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311). Esta misión fundamental implica, por una parte, la exigencia, cuya importancia se reconoce en todos los Estados miembros, de que todo justiciable debe poder dirigirse con entera libertad a su abogado, profesión a la que es propia la función de asesorar jurídicamente, con independencia, a todos aquellos que lo soliciten y, por otra parte, la exigencia, correlativa, de lealtad del abogado hacia su cliente (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 1982, *AM & S Europe/Comisión*, 155/79, EU:C:1982:157, apartado 18)» [sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros* (EU:C:2022:963), apartado 28].
- (ii) «El abogado no estaría en condiciones de cumplir adecuadamente su misión de asesoramiento, defensa y representación del cliente, quedando este, por tanto, privado de los derechos que le confiere el artículo 47 de la Carta, si, en el contexto de un procedimiento judicial o de su preparación, aquel estuviera obligado a cooperar con los poderes públicos transmitiéndoles la información obtenida con ocasión de las consultas jurídicas efectuadas en el marco de tal procedimiento (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de junio de 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros*, C-305/05, EU:C:2007:383, apartados 31 y 32)» [sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros* (C-694/20, EU:C:2022:963), apartado 60].
- (iii) «La confidencialidad de la relación entre abogado y cliente recibe una protección absolutamente específica, basada en la posición singular que ocupa el abogado en la organización judicial de los Estados miembros y en la misión fundamental que se le ha confiado, que todos los Estados miembros reconocen» [sentencia de 29 de

julio de 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers y otros*, (C-623/22, EU:C:2024:639), apartado 117].

- (iv) «[L]a exigencia relativa a la situación y calidad de abogado independiente que debe reunir el asesor legal del que emane la correspondencia protegible procede de la concepción de la función del abogado como un colaborador de la Justicia que debe proporcionar, con toda independencia y en el interés superior de esta, la asistencia legal que el cliente necesita. Dicha protección tiene como contrapartida la disciplina profesional, impuesta y controlada en aras del interés general. Tal concepción responde a las tradiciones jurídicas comunes a los Estados miembros y se encuentra igualmente en el ordenamiento jurídico de la Unión, como se desprende de las disposiciones del artículo 19 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 14 de septiembre de 2010, *Akzo Nobel Chemicals y Akcros Chemicals/Comisión y otros*, C-550/07 P, EU:C:2010:512, apartado 42 y jurisprudencia citada)» [sentencia de 29 de julio de 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers y otros*, (C-623/22, EU:C:2024:639), apartado 118].

En definitiva, el fundamento del secreto profesional del abogado es una exigencia del Estado de Derecho que aspira a un doble objetivo: a) proteger a cualquier persona que precise de la asistencia de un abogado para defender sus derechos y libertades, y b) garantizar una justa y adecuada administración de justicia, de manera que el mismo sirve no sólo a un interés privado sino también lo exige el interés general y, por ello, se configura como un derecho y deber fundamental y primordial del abogado quien debe respetar el secreto de cualquier información confidencial transmitida a él por su cliente que se refiera al mismo o a terceros en el marco de los asuntos de su cliente.

Ciertamente, la protección constitucional que ostenta el secreto profesional abogado-cliente requiere en todo caso que el contenido esencial del mismo quede salvaguardado, teniendo en cuenta los bienes y derechos jurídicos que tutela, de manera que las excepciones que puedan establecerse legalmente a tal estatuto jurídico de secreto profesional, deben resultar claramente establecidas por norma legal, deben ser claras en cuanto a su alcance y deben ser proporcionadas, de manera que en modo alguno resulte afectado el contenido esencial de su estatuto jurídico.

3. Conclusiones sobre la incidencia del secreto profesional en los requerimientos de informes de due diligence

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, el secreto profesional no es una mera regla deontológica, sino una garantía estructural del derecho fundamental a la defensa (art. 24 CE), protegida de forma reforzada por el Derecho de la Unión Europea (art. 7 CDFUE), por el Convenio Europeo de Derechos Humanos (art. 8 CEDH) y recientemente desarrollada de manera sistemática por la LODD, que reconoce un marco unitario y expansivo de protección de la confidencialidad abogado-cliente aplicable frente a *cualquier autoridad*, incluidas las tributarias.

La LODD refuerza decisivamente el estatuto jurídico del secreto profesional, ampliando su ámbito objetivo (comunicaciones, documentos, informes, borradores, notas internas, material preparatorio) y subjetivo (toda actuación de asesoramiento jurídico, no solo la defensa procesal), y clarificando que esta protección opera tanto en sede jurisdiccional como administrativa. Por su parte, el art. 93.5 LGT —que excluye de la obligación de colaboración los datos confidenciales conocidos “como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o

defensa”— debe interpretarse en coherencia con la LODD y la jurisprudencia del TJUE y TEDH, en sentido amplio y garantista.

Finalmente, la jurisprudencia europea más reciente configura el secreto profesional como un principio estructural del Derecho europeo, indispensable para asegurar que cualquier justiciable pueda consultar libremente a su abogado, lo que limita severamente la facultad de las autoridades fiscales de requerir información que pueda afectar al núcleo protegido del asesoramiento jurídico. En consecuencia, el secreto profesional se impone como un límite material infranqueable a las potestades administrativas de comprobación cuando estas pretendan acceder a comunicaciones, documentos o información que formen parte de la relación abogado-cliente en su dimensión esencial de defensa y asesoramiento jurídico.

La postura sostenida por el TEAC —según la cual el secreto profesional del abogado quedaría neutralizado por el mero hecho de que el requerimiento de información se dirija formalmente al comprador y no al asesor jurídico— parte de una premisa jurídicamente incorrecta, al identificar el ámbito de protección del secreto profesional con la condición subjetiva del destinatario del requerimiento, cuando dicho ámbito viene determinado exclusivamente por el objeto material de la información solicitada y por su conexión con la relación abogado-cliente.

En efecto, el secreto profesional del abogado no protege al profesional en cuanto tal, ni se articula como un privilegio corporativo o procesal, sino que constituye una garantía estructural del derecho fundamental del cliente a la defensa, a la intimidad y a no autoinculparse. En consecuencia, su función no es impedir que la Administración requiera información al abogado, sino evitar que por cualquier vía —directa o indirecta— pueda acceder al contenido confidencial de la relación abogado-cliente, desnaturalizando su núcleo esencial.

Desde esta perspectiva, resulta irrelevante que el requerimiento se formule al propio abogado, al contribuyente o a cualquier tercero, si lo que se pretende mediante dicho requerimiento es obtener información que tiene su origen o razón de ser en el asesoramiento jurídico prestado. Admitir lo contrario permitiría una elusión puramente formal del secreto profesional: bastaría con dirigir el requerimiento al cliente para vaciar completamente de contenido una garantía constitucional diseñada, precisamente, para protegerle frente a los poderes públicos.

Esta interpretación ha sido expresamente rechazada por la jurisprudencia europea, que concibe el secreto profesional como una protección anudada a la relación abogado-cliente en sí misma considerada, con independencia de los mecanismos concretos utilizados por la autoridad pública para acceder a la información. Así, el TJUE ha subrayado que la confidencialidad de dicha relación recibe una protección “absolutamente específica”, basada en la misión fundamental del abogado y en la necesidad de que el justiciable pueda dirigirse a él con plena libertad, sin temor a que la información facilitada pueda ser posteriormente utilizada en su contra por las autoridades públicas.

De este modo, el secreto profesional opera *erga omnes*, frente a cualquier autoridad y frente a cualquier técnica de obtención de información, siempre que lo requerido afecte al contenido esencial del asesoramiento jurídico. No se trata, por tanto, de una garantía condicionada al sujeto requerido, sino de un límite material objetivo al poder de investigación de la Administración, derivado directamente del derecho fundamental a la defensa.

En consecuencia, no resulta conforme ni con la Constitución ni con el Derecho de la Unión aceptar que el secreto profesional pueda quedar sin efecto por el simple expediente de trasladar al contribuyente la carga de revelar información que, en realidad, está protegida por su origen y

por su finalidad. El derecho a la defensa quedaría gravemente erosionado si se admitiera que el cliente pueda ser compelido a proporcionar aquello que el abogado no podría legítimamente revelar, pues ello equivaldría a imponerle una forma indirecta de autoincriminación y a vaciar de contenido real la confidencialidad de la relación profesional.

Por todo ello, el artículo 93.5 de la LGT debe interpretarse en coherencia con el bloque constitucional y europeo de protección del secreto profesional, de forma que la exclusión de la obligación de colaboración no depende de quién sea el destinatario del requerimiento, sino de si la información solicitada incide materialmente en el ámbito protegido del asesoramiento jurídico y de la defensa. Cuando así ocurre, el secreto profesional actúa como un límite infranqueable a las potestades administrativas de obtención de información, incluso cuando estas se ejerciten formalmente frente al contribuyente.

IV. SOBRE LA INCIDENCIA DE UN REQUERIMIENTO DE DUE DILIGENCE EN EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

Continuando con nuestro análisis crítico de la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2025, nos referiremos a continuación a la incidencia que un requerimiento relativo a un informe de *due diligence* podría tener en el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de no autoincriminación.

El derecho a no autoincriminarse (*nemo tenetur se ipsum accusare*) constituye una de las garantías fundamentales del Estado de Derecho, al otorgar un doble derecho a guardar silencio y a no confesarse culpable, protegiendo así a la persona afectada frente a la utilización de pruebas autoincriminatorias obtenidas bajo coacción. Esta garantía ha adquirido recientemente una especial importancia en el ámbito tributario español, a raíz de dos Sentencias del Tribunal Supremo de 4 y 10 de diciembre de 2025 (recursos de casación 3664/2023 y 2592/2023), que han fijado doctrina relevante sobre los límites del uso de las pruebas obtenidas coactivamente en procedimientos de inspección.

Es por ello que procedemos a analizar este derecho a no autoincriminarse, exponiendo en primer lugar la principal normativa y jurisprudencia a tener en cuenta a esos efectos, para pasar a determinar, a continuación, cuáles son los requisitos para que ese derecho pueda esgrimirse, así como su eventual aplicación al ámbito de la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2025.

1. Normativa aplicable

1. Normativa interna

La Constitución Española de 1978 consagra el derecho a no autoincriminarse en su artículo 24.2, que reconoce que "*todos tienen derecho a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia*".

Asimismo, el artículo 17.3 CE reconoce el derecho de toda persona detenida a no ser obligada a declarar.

Por su parte, el artículo 10.2 CE impone que las normas relativas a los derechos fundamentales se interpreten de conformidad con los tratados y convenios internacionales ratificados por España, lo que otorga especial relevancia a la jurisprudencia del TEDH en esta materia.

Pero además de la Constitución, debemos tener en cuenta la ya referida Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa, cuyo artículo 3.3 establece que "*en las causas penales, el derecho de defensa integra, además, el derecho a ser informado de la acusación, a no declarar contra uno mismo, a no confesarse culpable, a la presunción de inocencia.....Estos derechos resultarán de aplicación al procedimiento administrativo sancionador*", dotando al secreto profesional de especial protección incluso en el marco de los procedimientos tributarios.

2. Normativa internacional

A nivel de normativa internacional, en el análisis del derecho a no autoincriminarse deben tenerse en consideración las siguientes normas:

- Art. 6 del CEDH, el cual, si bien no menciona expresamente el derecho a no autoincriminarse, resulta relevante por cuanto el TEDH tiene reconocido, desde la

sentencia *Funke c. Francia* de 1993, que el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación "*son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo garantizada en el art. 6.1 del Convenio*".

- Art. 48 de la CDFUE, que reconoce el derecho a la "*presunción de inocencia y derechos de la defensa*", así como el artículo 7 de la misma norma, que protege el derecho a la intimidad y el secreto de las comunicaciones, incluidas las comunicaciones abogado-cliente.
- Directiva (UE) 2016/343: En sus considerandos 24 y 25, reconoce que "*el derecho a guardar silencio*" y "*el derecho a no declarar contra sí mismo*" son manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia, señalando que "*no se debe forzar a los sospechosos y acusados [...] a que aporten pruebas o documentos o a que faciliten información que pueda resultar autoinculpatoria*".

2. Principales sentencias y resoluciones a considerar

A la hora de interpretar la normativa identificada en los apartados anteriores, tendremos que partir de la doctrina elaborada por los diferentes tribunales competentes en función de la norma interpretada. Para mayor facilidad en nuestra exposición, abordaremos separadamente los pronunciamientos de cada órgano, partiendo a nivel internacional del TEDH y descendiendo hasta el Tribunal Supremo como tribunal encargado de la fijación de jurisprudencia en cuestiones de legalidad nacional ordinaria.

i. Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH)

STEDH de 25 de febrero de 1993, *Funke c. Francia*.

Esta sentencia se refiere a un supuesto en que las autoridades aduaneras francesas iniciaron procedimientos contra el Sr. Funke para obligarle a aportar documentos financieros, cuya existencia no era cierta, con amenaza de sanción de hasta un mes de prisión y multas.

El TEDH declaró que "*el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo*". El elemento decisivo para que el TEDH considerase vulnerado el derecho a la no autoincriminación en aquel caso fue que la información que se exigía al ciudadano bajo coacción era información de cuya existencia no se tenía certeza, lo que, a juicio del TEDH, situaba al requerido ante una prueba diabólica.

STEDH de 17 de diciembre de 1996, *Saunders c. Reino Unido*.

En este caso, el TEDH analiza el caso del Sr. Saunders, quien fue sometido a nueve largos interrogatorios por inspectores mercantiles del Reino Unido bajo advertencia de que, si no colaboraba, se exponía a una pena de hasta dos años de prisión. Las declaraciones obtenidas fueron usadas posteriormente en el proceso penal.

El TEDH declaró vulnerado el artículo 6 CEDH, pero estableció una matización fundamental, basada en que el derecho a no autoincriminarse "*no se extiende al uso en procesos penales de material que pueda obtenerse del acusado mediante el uso de poderes coercitivos, pero que tenga una existencia independiente de la voluntad del sospechoso*". Esta excepción se

denomina "**excepción Saunders**", y es la referencia utilizada por el Tribunal Supremo español, como seguidamente veremos, para admitir la exigencia en el ámbito tributario de documentación contable, facturas y otros documentos cuya existencia y obligación de conservación vienen predeterminados normativamente.

STEDH de 3 de mayo de 2001, *J.B. c. Suiza*.

En este caso, las autoridades suizas solicitaron al Sr. J.B. que aportara documentación sobre inversiones a efectos fiscales, imponiéndole multas disciplinarias sucesivas por su negativa. El TEDH consideró que el procedimiento tenía naturaleza penal (*acusación en materia penal* en el sentido autónomo del CEDH) al existir desde el inicio la posibilidad de imponer una sanción por delito de evasión de impuestos. En aquel caso, la clave para apreciar una infracción del derecho a no autoincriminarse fue que no existía certeza sobre la existencia de los documentos requeridos, diferenciándose así de *Saunders*. Esta sentencia refuerza la idea de que el uso de coacción por parte de las autoridades para que el ciudadano aporte documentos de existencia incierta vulnera el artículo 6 CEDH.

STEDH de 4 de octubre de 2022, *De Legé c. Países Bajos*.

Esta sentencia, citada expresamente por el Tribunal Supremo en sus pronunciamientos de diciembre de 2025, establece que "*el derecho de no autoincriminación también puede aplicarse en situaciones de requerimiento para facilitar documentos*", debiendo examinarse varios factores para determinar si se ha vulnerado el derecho a no autoincriminarse.

ii. Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)

STJUE de 18 de octubre de 1989, *Orkem SA c. Comisión*

En esta sentencia, el TJUE estableció, a la hora de delimitar los poderes de investigación de la Comisión, que "*la Comisión no puede imponer a la empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a la Comisión*".

STJUE (Gran Sala) de 2 de febrero de 2021, *DB c. Consob (C-481/2019)*

Esta sentencia precisó que el derecho a guardar silencio no se limita a la confesión de actos ilícitos o a las observaciones que inculpen directamente al interesado, sino que abarca también información sobre cuestiones de hecho que puedan utilizarse posteriormente en apoyo de la acusación y afectar así a la condena o sanción impuesta a dicha persona.

De este modo, El TJUE reconoce, por primera vez con carácter general, que el derecho a guardar silencio forma parte de los derechos de defensa (arts. 47 y 48 CDFUE, interpretados conforme al art. 6 CEDH) y se aplica también en procedimientos administrativos sancionadores.

iii. Sentencias del Tribunal Constitucional Español (TC)

Descendiendo a nuestra normativa interna, destacaremos en primer lugar diversas sentencias de nuestro Tribunal Constitucional:

STC 76/1990, de 26 de abril.

En esta sentencia, el TC analizó la relación entre el deber de colaborar con la Administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse, afirmando que *"no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria"*.

STC 18/2005, de 1 de febrero, y STC 68/2006, de 13 de marzo.

Estas sentencias indicaron que el derecho a no autoincriminarse *"presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la persona acusada"*.

Sin embargo, en ambos casos el amparo fue desestimado por ausencia del requisito de identidad subjetiva entre el sujeto coaccionado (la sociedad a la que se exigió la información) y el sujeto condenado (su administrador persona física), con un planteamiento que podríamos considerar excesivamente formal.

STC 54/2015.

En esta sentencia se afirma que *"si de acuerdo con la legislación aplicable la declaración ha sido obtenida bajo medios coactivos, esta información no puede ser alegada como prueba en el posterior juicio contra la persona interesada"*.

iv. Sentencias del Tribunal Supremo (TS)

En el ámbito de la legalidad ordinaria también existen diferentes pronunciamientos del TS que resultan relevantes en la cuestión que nos ocupa:

STS de 23 de julio de 2020 (rec. 1993/2019).

En esta sentencia se reconoció la aplicación del principio en el ámbito del derecho sancionador tributario, estableciendo que la salvaguarda del derecho exige que *"la información que ha sido obtenida bajo medios coactivos en el procedimiento inspector no sea utilizada posteriormente en el seno del procedimiento tributario sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario"*.

STS de 4 de diciembre de 2025 (rec. 3664/2023).

Esta sentencia, junto con la de 10 de diciembre a la que nos referiremos a continuación, constituye la doctrina jurisprudencial más reciente y relevante para el análisis de la incidencia del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario.

Y en ella se fijó la siguiente doctrina de interés casacional objetivo:

- el derecho a la no autoincriminación solo se extiende al proceso sancionador, no operando en los procedimientos de aplicación de los tributos;
- ese derecho comprende tanto el de no responder a preguntas de las que se infiera directamente la comisión de la infracción, como el de no aportar documentos o cualquier otra prueba que pueda resultar perjudicial para la defensa, siempre que la aportación tenga una existencia dependiente de la voluntad del obligado tributario;

- no existirá infracción cuando la prueba sea aportada voluntariamente, proceda de un tercero o venga impuesta *ex lege* con suficiente concreción y claridad;
- la Administración debe analizar, caso por caso, si ha obtenido pruebas contrarias al derecho de no autoincriminación y, de ser así, no podrá utilizarlas en el procedimiento sancionador;
- la trascendencia tributaria debe motivarse específicamente en cada caso, siendo la expresión "*cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria*" del artículo 29.2.f) susceptible de vaciar de contenido el derecho si se interpreta de forma excesivamente amplia.

STS de 10 de diciembre de 2025 (rec. 2592/2023)

Resuelve un asunto prácticamente idéntico al de la STS anterior, reiterando íntegramente la doctrina fijada en aquella por razones de seguridad jurídica.

Añade que el derecho a la no autoincriminación "*se extiende únicamente al proceso sancionador, no operando en los procedimientos de aplicación de los tributos*", y que comprende tanto el derecho a no responder a preguntas como a no aportar documentos o cualquier otra prueba perjudicial, siempre que la aportación tenga una existencia dependiente de la voluntad del obligado tributario.

Aclara igualmente que las facturas emitidas por obligación legal tienen existencia independiente de la voluntad del contribuyente, por lo que su requerimiento y uso posterior en el procedimiento sancionador no vulnera el derecho a no autoincriminarse

3. Requisitos que deben concurrir para que el derecho a no autoincriminarse se considere vulnerado

De acuerdo con todo lo expuesto en los apartados anteriores, consideramos que para que el derecho a no autoincriminarse se considere vulnerado es necesario que concurren acumulativamente las circunstancias que a continuación indicamos, de tal manera que la ausencia de cualesquiera de ellas, podrá llevar aparejada la conclusión de que no se ha vulnerado ese derecho:

v. Elemento subjetivo o personal

Para que opere el derecho a no autoincriminarse es necesario que exista **identidad subjetiva** entre la persona a la que se solicita la aportación de información bajo coacción y la persona que soporta las consecuencias inculinatorias derivadas de esa aportación.

En consonancia con ese requisito de identidad subjetiva, cabría concluir que las garantías frente a la autoincriminación no operarían en caso de requerimiento de información efectuado a abogados, asesores o auditores de datos de sus clientes, al no existir dicha identidad entre el sujeto coaccionado (el profesional) y el sujeto que finalmente resultaría inculinado (el cliente). Ello no obsta para que en estos casos la protección puede conseguirse a través del secreto profesional, en línea con lo expuesto en páginas precedentes.

vi. Elemento objetivo: concepto de "declaración autoincriminatoria"

El contenido del derecho a no autoincriminarse se centra en la naturaleza de los elementos o pruebas aportados bajo coacción.

La STJUE DB c. Consob afirma que el derecho a no autoincriminarse no puede limitarse a la confesión de actos ilícitos o a las observaciones que inculpen directamente al interesado, sino que abarca también información sobre cuestiones de hecho que puedan utilizarse posteriormente en apoyo de la acusación y afectar así a la condena o sanción impuesta a dicha persona.

No obstante, el Tribunal Supremo, siguiendo al TEDH, ha establecido que el derecho a no autoincriminarse no puede impedir a las autoridades competentes recabar pruebas que puedan obtenerse legalmente del sospechoso o acusado mediante el ejercicio legítimo de poderes coercitivos, y que tengan una **existencia independiente de la voluntad del sospechoso o acusado** (siendo este último, por tanto, un concepto clave a la hora de analizar la posible vulneración del derecho a la no autoincriminación).

vii. Forma de obtención de la información, con presencia de coacción. Especial referencia al artículo 203 LGT

Según venimos exponiendo, la **coacción** es uno de los elementos necesarios para que el derecho a no autoincriminarse resulte aplicable.

En el ámbito tributario, la cuestión central es si la amenaza de sanción del artículo 203 LGT constituye por sí sola coacción suficiente a efectos de este derecho.

La doctrina y jurisprudencia mayoritaria española asumen que la coacción legal existe desde el momento en que el artículo 203 LGT tipifica como infracción la resistencia a las actuaciones de la Administración. Y a estos efectos, se considera mayoritariamente que no es necesario que la sanción se imponga, bastando la mera amenaza de su imposición.

viii. Destino de la información, diferenciando entre procedimiento de liquidación y procedimiento sancionador o penal.

La doctrina jurisprudencial consolidada, tanto del TEDH, como del TC y del TS, establece una distinción relevante entre procedimientos de aplicación de los tributos (comprobación e investigación) y procedimientos sancionadores, y así concretamente:

- Los procedimientos de aplicación de los tributos tienen su base en el artículo 31 CE y buscan determinar la concurrencia del hecho imponible y su cuantificación.

En este ámbito, el derecho a no autoincriminarse no opera de forma autónoma, de tal manera que el contribuyente tiene el deber de colaborar con la Administración y puede ser sancionado por su incumplimiento (artículo 203 LGT).

- Los procedimientos sancionadores son manifestación del *ius puniendi* del Estado, operando en ellos, plenamente, el derecho a no autoincriminarse, como plasmación del derecho a la presunción de inocencia. Así lo afirma, entre otras la STC 197/1995 al destacar que *"la carga de la prueba de los hechos constitutivos en la infracción vincula a*

la Administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo".

El problema real surge al trasladar al procedimiento sancionador las pruebas obtenidas en el procedimiento inspector con coacción, lo que requiere un análisis caso a caso de esas pruebas.

4. Aplicación de estos principios al ámbito de la resolución del TEAC de 15 de octubre de 2025, que ratifica la facultad de la administración tributaria para requerir los informes de due diligence

La traslación de todo lo expuesto al ámbito de la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2025 nos puede llevar a obtener las siguientes conclusiones:

- La *due diligence* fiscal **no es un documento de llevanza obligatoria**: su existencia depende de la voluntad de las partes, por lo que su requerimiento no podría ampararse en la denominada «excepción *Saunders*».
- Su contenido (identificación exhaustiva de contingencias tributarias de la entidad que va a ser comprada) puede tener **carácter directamente autoincriminatorio** para la sociedad inspeccionada, distinguiéndose radicalmente de la facturación o de otra información contenida en registros de llevanza obligatoria.
- El TEAC **omitió pronunciarse** sobre el derecho a no autoincriminarse, a pesar de tratarse de una cuestión invocada por el contribuyente, con una gran relevancia constitucional.
- El requerimiento genérico de la totalidad del informe sin motivación tributaria específica puede constituir una *fishing expedition* proscrita tanto por el TEDH como por el Tribunal Supremo.

En definitiva, a la luz de la normativa constitucional, europea y de la más reciente doctrina del Tribunal Supremo, consideramos que un informe de *due diligence* no puede asimilarse a documentación de llevanza obligatoria ni quedar amparada por la denominada «excepción *Saunders*», pues su elaboración y contenido dependen exclusivamente de la voluntad del contribuyente y contienen, por definición, un análisis sistemático de contingencias fiscales potencialmente sancionables. La exigencia coactiva de su aportación, bajo la amenaza de sanción del artículo 203 LGT y sin una motivación concreta de su trascendencia tributaria, sitúa al obligado tributario ante un riesgo cierto de autoincriminación incompatible con las garantías propias del *ius puniendi* del Estado.

En este contexto, la incidencia de todo lo razonado sobre la Resolución del TEAC es clara: su planteamiento resulta difícilmente conciliable con la doctrina jurisprudencial consolidada tras las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 y 10 de diciembre de 2025, que exigen un análisis caso por caso del origen, naturaleza y destino de las pruebas obtenidas bajo coacción, así como una motivación reforzada de los requerimientos de información. La omisión por el TEAC de cualquier ponderación específica del derecho a no autoincriminarse, pese a haber sido invocado por el contribuyente, y la validación de un requerimiento genérico del informe completo de *due diligence* pueden conducir a vaciar de contenido efectivo dicha garantía constitucional y a legitimar prácticas próximas a las ilegítimas *fishing expeditions*. Todo ello obliga a replantear críticamente el alcance de esta resolución a la luz del derecho a la no autoincriminación, con especial atención a la utilización sancionadora de la información así obtenida.

V. SOBRE LA INCIDENCIA DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ESPECIAL REFERENCIA AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

En este apartado reflexionaremos sobre la incidencia que, a nuestro juicio, debería haberse otorgado por el TEAC, en la Resolución de 15 de octubre de 2025, a los principios generales del Derecho y, muy en especial, el principio de proporcionalidad.

El TEAC dedica el fundamento de derecho cuarto a analizar la cuestión que aquí nos ocupa concluyendo -de forma que podemos calificar de apodíctica- que:

“De acuerdo con lo expuesto hasta el momento, a juicio de este Tribunal, la trascendencia tributaria resulta ostensible, sin que sea necesaria su justificación expresa. En el supuesto que nos ocupa el contenido del requerimiento, en el marco de una compraventa de participaciones, refleja sin necesidad de mayores explicaciones o razonamientos, y por ende justifica, la trascendencia tributaria de la información solicitada. (...)

En definitiva, ha de considerarse proporcionado y conforme a derecho el requerimiento que se dirigió a la entidad aquí recurrente, habiendo quedado acreditada la trascendencia tributaria de los datos requeridos por cuanto podían ser útiles para la adecuada gestión tributaria, al estar relacionados, directa o indirectamente, con operaciones de contenido económico que podían incidir en la situación tributaria de la entidad”.

La extraordinaria parquedad de la resolución en este extremo nos lleva inexorablemente a concluir que el TEAC ha omitido formular un pronunciamiento razonado y razonable sobre la aplicación del principio de proporcionalidad. Podría argüirse que esta cuestión no fue alegada expresamente por el obligado tributario, pero frente a ello, y dada la trascendencia de la resolución que iba a ser dictada, debemos reseñar que el artículo 237.1 de la LGT atribuye la siguiente extensión a la revisión en la vía económico-administrativa: *“Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante”.* De hecho, como hemos visto, el Tribunal califica de proporcionado el requerimiento efectuado.

No existe una formulación expresa recogida constitucionalmente del principio de proporcionalidad. Su fundamento se ha explicado configurándolo como un principio general del Derecho, directamente derivado de los principios de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, consagrado en el artículo 9.3 CE, y del principio de que la Administración debe servir objetivamente los intereses generales (artículo 103.1 CE), pues uno de los principios básicos que tiene que modular la obligación de aportar información es el de la proporcionalidad de los medios en relación con los fines.

Existen también pronunciamientos que plasman la relación entre el principio de proporcionalidad y el de buena administración; por ejemplo, la STS 1280/2019 de 30 de septiembre de 2019, rec. nº 6276/2017 (ES:TS:2019:3037) cuando indica que *“debemos concluir que la actuación administrativa no ha sido proporcionada, alejándose de las elementales exigencias del principio a una buena administración tributaria que, en el presente*

caso, ha determinado la preterición de varios derechos del contribuyente (del artículo 34 LGT)”.

Por su parte, la LGT comienza de forma esperanzadora su articulado dedicando el Capítulo I del Título I a los principios generales de nuestro ordenamiento tributario, disponiendo el artículo 3.2 que *“La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.”*

A pesar de ello, debemos destacar la insuficiencia de la regulación tributaria actual de los deberes de información. Así, el artículo 29 LGT define las obligaciones tributarias formales como aquellas *“que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros”,* incluyendo entre ellas en su letra f), como antes hemos visto, *“La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.”*

Como también veíamos al comienzo de este artículo, el art. 93 de la LGT regula las obligaciones de información estableciendo en su apartado 1 que *“Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.”*

Ahora bien, la insuficiencia de la regulación de los deberes de información no puede hacer olvidar el necesario sometimiento de la Administración al Derecho y, por tanto, al principio de proporcionalidad, principio de proporcionalidad que, en el seno de los deberes de información tributaria, suministra la clave fundamental para el logro del necesario equilibrio entre los derechos y libertades de los sujetos afectados por estas actuaciones y el interés público perseguido a través de las mismas. En definitiva, el principio de proporcionalidad, en el ámbito de los deberes de información, no solamente en cuanto principio integrador de las lagunas existentes en este campo sino, sobre todo, como principio interpretativo de la normativa vigente, se configura como uno de los medios esenciales en orden a garantizar la razonabilidad de la actuación de la Administración, esto es, su sujeción a Derecho, suponiendo así un límite a cualquier arbitrariedad en el ejercicio de dicha potestad administrativa¹³.

El principal fundamento de los deberes de información es el deber de contribuir recogido en el artículo 31.1 CE.

¹³ En palabras de SÁNCHEZ LÓPEZ, MARÍA ESTHER, “Algunas cuestiones controvertidas en relación con los requerimientos de información de terceros. Un análisis jurisprudencial”, Revista Quincena Fiscal, número 9 de mayo 2018.

Sin embargo y aun teniendo tal deber de información un fundamento constitucional no significa que éste legitime cualquier petición de información a los administrados, pues en ocasiones la citada información puede entrar en conflicto con otros derechos, como son los derechos fundamentales, de ahí la necesidad de que, para su acomodo a Derecho, el requerimiento de información sea proporcionado¹⁴.

De conformidad con la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional¹⁵, el test de la proporcionalidad supone cumplir con tres requisitos: necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto, para garantizar (de nuevo, artículo 3.2 de la LGT) el respeto de los de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Otro aspecto esencial para el control de la proporcionalidad procede de la motivación de los actos. El estudio de la motivación de un requerimiento de obtención de información -o de aportación de información o documentación en el seno de un procedimiento de comprobación- es una forma de medir la proporcionalidad.

Sin perjuicio de lo anterior, en nuestra opinión, el análisis de la concurrencia de trascendencia tributaria en los datos requeridos, la imprescindible motivación del requerimiento y el cumplimiento de los requisitos del principio de proporcionalidad son tres cuestiones diferentes con tanta trascendencia jurídica cada una de ellas por sí solas que se hacen merecedoras de un examen por separado.

La primera sentencia relevante en la materia que nos ocupa fue la dictada por el Tribunal Supremo de fecha 20 de octubre de 2014¹⁶, rec. nº 1414/2012 (ES:TS:2014:4375) relativa a requerimientos de información a sociedades tasadoras. Nuestro Alto Tribunal razona:

“En fin, esta Sala ha enfatizado la importancia del principio de proporcionalidad en este ámbito, conforme al que solamente han de pedirse aquellos extremos que sirvan al objeto de la norma, esto es, a la aplicación estricta de los tributos [véase la sentencia de 7 de febrero de 2014 (casación 5688/11 , FJ 3º)], entendiendo esta expresión en términos generales, no reconducida a la comprobación o investigación de una determinada relación tributaria [sentencias de 19 de junio de 2009 (casación 898/03, FJ 3 º) y 3 de noviembre de 2011(casación 2117/09 , FJ 3º)]. También han de quedar proscritas las injerencias arbitrarias y desproporcionadas [sentencia de 3 de diciembre de 2009 (casación 3055/04 , FJ 3º)]. Pues bien, el necesario respeto del principio de proporcionalidad no sólo opera a la hora de valorar la inmisión por este cauce en la esfera protegida del honor y la intimidad personal y familiar, cautela presente en el artículo 93.5 de la Ley General Tributaria de 2003, sino que también pide que la Inspección motive adecuadamente el contenido y el alcance del requerimiento para cotejar si su actuación se ajusta a los designios del legislador.

(...)

Como decíamos, la decisión estimatoria adoptada en la sentencia recurrida se sustenta esencialmente en tres argumentos: (a) la información reclamada se podía

¹⁴ DELGADO PACHECO, ABELARDO, “Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio”, la petición de datos y el intercambio de información “plantean problemas de conciliación con los derechos fundamentales de los contribuyentes, por lo que, igual que no hay derechos sin límites, tampoco, y ello es aún más obvio, potestades sin límites”.

¹⁵ Baste citar, por todas, SSTC 66/1995 y 207/1996.

¹⁶ En el mismo sentido, sentencia de 22 de enero de 2015, rec. nº 1889/2012 (ES:TS:2015:353).

obtener, en opinión de la Audiencia Nacional, con el deber de información periódico o temporal de otras instituciones como el Banco de España (FJ 3º); (b) el carácter inconcreto del contenido del requerimiento discutido (que hemos reproducido en el primer fundamento de esta sentencia), y (c) la ausencia de trascendencia tributaria de la información recabada.

Dejando a un lado el primero, los otros dos argumentos, dado el contexto en que se producen y los razonamientos en que se sustentan (véase el FJ 4º), cabe interpretarlos como reproches dirigidos a la motivación del requerimiento, por considerarla insuficiente (...)

En efecto, la tasación de un inmueble, como es obvio, no siempre y necesariamente se encuentra vinculada a una operación que, mediata o inmediatamente, haya de tener trascendencia fiscal. Como explica gráficamente Ibertasa, S.A., en ocasiones la valoración de un inmueble no se pide por su propietario y en otras no está vinculada con una transacción económica y, aun estándolo, puede que no se haya consumado. Hemos de rechazar, por ello, la idea-fuerza subyacente en el planteamiento de la Administración: cualquier dato económico tiene por sí mismo trascendencia tributaria; y hemos de hacer lo propio con toda interpretación de nuestra jurisprudencia que conduzca a ese desenlace.

(...)

Como en la repetida sentencia de 12 de noviembre de 2003 [casación 4783/98, FJ 4º.C)], hemos de concluir que por esa orfandad en la motivación, unida a su generalidad y falta de concreción, el requerimiento impugnado, en cuanto sistema de captación de datos, adolece de un carácter indiscriminado y no selectivo que lo convierte en una decisión voluntarista sin la adecuada justificación y, por ello, sin amparo en el marco normativo al que debería haberse sometido.

(...)

Finalmente, debemos subrayar que ni siquiera en aquella sentencia de 18 de octubre de 2012 aceptamos la equivalencia mimética entre datos económicos y datos con trascendencia tributaria.”

No obstante lo anterior, y de forma contradictoria a los criterios sentados en esta jurisprudencia, nos encontramos con las sentencias de 15 de diciembre de 2014, rec. nº 3565/2012 (ES:TS:2014:5180) y la sentencia de 22 de abril de 2015, rec, nº 4495/2012 (ES:TS:2015:1810), relativas al requerimiento de datos a Sistema 4B y a SERVIRED, respectivamente, para que aportaran datos relativos a aquellas personas o entidades titulares de tarjetas de crédito y débito gestionadas por esa entidad que hubieran realizado pagos a través de dicho sistema por importe total anual igual o superior a 30.000 euros durante los ejercicios 2006 y 2007. La última de las sentencias invocadas concluye respecto de la falta de proporcionalidad aducida por la parte que “*el carácter masivo, indiscriminado o genérico del requerimiento no le hace incurrir en una prohibida falta de proporcionalidad, en tanto que existe correspondencia entre los medios empleados y el fin propuesto*”.

Estas dos sentencias cuentan con votos particulares que compartimos plenamente, y que razonan como sigue:

“Pero estamos igualmente convencidos de que esa potestad de la Administración, como todas las que el legislador le atribuye en el seno del marco constitucional, no es ilimitada (de ahí que nuestra jurisprudencia exija motivarla trascendencia tributaria de los datos que reclama), quedando, además, estrictamente sometida al principio de proporcionalidad, cuya operatividad en este ámbito también ha subrayado nuestra jurisprudencia [véase la sentencia de 7 de febrero de 2014 (casación 5688/11, FJ 3º)], según recuerda, como no podía ser de otra forma, la sentencia de la que discrepamos.

Existe, sí, un deber general de información y colaboración con la Administración tributaria que tiene sustento constitucional, pero este deber ha de ser regulado, interpretado y aplicado respetando otros valores y principios, lo que obliga, de un lado, a una exégesis estricta de las condiciones para su cumplimiento y, de otro, a la permanente presencia del principio de proporcionalidad, que debe presidir toda decisión que se adopte al respecto.”

Pareciendo querer reconducir la opinión de nuestro Alto Tribunal a la primera jurisprudencia vertida, podemos citar la sentencia de 13 de noviembre de 2018, rec. nº 620/2017 (ES:TS:2018:3750), en la que se examinaba el requerimiento de datos sobre la participación de cualesquiera abogados y procuradores en todos los procedimientos judiciales durante los años 2014, 2015 y 2016. El Consejo General de la Abogacía alegó la falta de proporcionalidad del requerimiento enjuiciado y *“el carácter instrumental que debe existir entre lo solicitado por la Administración y las consecuencias reales que en el ámbito tributario hayan de producirse.”* El Tribunal Supremo acaba acogiendo la pretensión anulatoria de este requerimiento genérico e indiscriminado que no aseguraba *“que la actuación de la Administración tributaria observa debidamente el mandato de interdicción de la arbitrariedad que proclama el artículo 9.3 de la Constitución.”*

En la misma línea que la primera jurisprudencia del Tribunal Supremo, el Derecho de la Unión Europea proscribía los requerimientos genéricos e indiscriminados. En particular, podemos citar la sentencia del TJUE (Gran Sala) de 16 de mayo de 2017 (asunto C-682/15, Berlioz), en su apartado 67:

“Tal como han alegado varios Gobiernos y la Comisión, este concepto de pertinencia previsible refleja el utilizado en el artículo 26 del modelo de convenio fiscal de la OCDE tanto por la similitud de los conceptos empleados como por la referencia a los convenios de la OCDE en la exposición de motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo COM(2009) 29 final, de 2 de febrero de 2009, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que llevó a la adopción de la Directiva 2011/16. Según los comentarios relativos a dicho artículo efectuados por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2012, los Estados contratantes no pueden «ir a la caza de información» o solicitar información que probablemente no sea pertinente para esclarecer los asuntos fiscales de un contribuyente determinado. Antes al contrario, tiene que existir una posibilidad razonable de que la información solicitada resulte pertinente.”

En su fallo se concluye que *“El artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que la «pertinencia previsible» de la información solicitada por un Estado miembro a otro Estado miembro constituye un requisito que debe cumplir la solicitud de información para que el Estado miembro requerido esté obligado a*

tramitarla y, en consecuencia, un requisito de legalidad de la decisión de requerimiento dirigida por este Estado miembro a un administrado.”

Esta misma idea ha sido incorporada casi literalmente al Derecho de la UE: el considerando 9 de la Directiva 2011/16/UE ya señalaba que *“Los Estados miembros deben intercambiarse información relativa a casos particulares cuando así lo solicite otro Estado miembro y llevar a cabo las investigaciones necesarias para obtenerla. Con la norma de la «pertinencia previsible» se pretende prever en la mayor medida posible el intercambio de información en materia fiscal y, al mismo tiempo, aclarar que los Estados miembros no están en condiciones de emprender investigaciones aleatorias o solicitar información que probablemente no sea pertinente para los asuntos fiscales de un contribuyente dado.”*

Siguiendo con la comunidad internacional, la OCDE tampoco tolera el “fishing expedition” en lo que al intercambio de información fiscal entre países se refiere. Así, el artículo (el 26) relativo al intercambio de información del modelo de Convenio de la OCDE sobre Renta y Patrimonio, se ha modificado pasando de la redacción inicial de su apartado uno en los siguientes términos *“las Autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para la aplicación del presente Convenio”* a ser sustituida por la siguiente: *“Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio”*. Esta modificación en la redacción pretende, en palabras de la OCDE, *“garantizar la obtención de información lo más amplia posible, pero precisando que ningún Estado puede ir a la pesca de información con total libertad, ni solicitar información de ningún contribuyente que pueda ser de dudosa pertinencia”*.

Finalmente, debemos volver a referirnos a las sentencias del Tribunal Supremo de 4 y 10 de diciembre de 2025, recursos de casación n.º 3664/2023 (ES:TS:2025:5648) y 2592/2023 (ES:TS:2025:5552). Estos pronunciamientos no se articulan en torno al principio de proporcionalidad y parten de un supuesto en el que se analiza la aportación de facturas (documentos exigidos “ex lege” cuya existencia es independiente de la voluntad del obligado tributario), pero sí nos ofrecen las claves de los que podría ser la futura jurisprudencia del Tribunal Supremo cuando distinguen entre la documentación que no y que sí depende de la voluntad del obligado tributario (como lo son las *dues diligences*) y cuando advierten que una interpretación excesivamente amplia del artículo 29.2 f) de la LGT podría dar lugar a dejar vacío de contenido un derecho fundamental como lo es el derecho a la no autoincriminación. Estas reflexiones pueden ser el punto de partida que supere de forma definitiva la posición que en el seno de la jurisprudencia mantiene que *“el deber de colaboración se impone sin más límite que la trascendencia tributaria de la información solicitada”*.

A modo de conclusión, a nuestro juicio, aplicando al caso concreto el test de la proporcionalidad, no se cumple con ninguno de los tres requisitos exigidos para considerar proporcionado el requerimiento de los informes de *dues diligence* aquí analizado, pues ni es necesario, ni es idóneo ni es proporcional en sentido estricto: no se trata de información necesaria o determinante para la autoliquidación del tributo ni, por ende, para su comprobación administrativa; con el mismo se requieren datos tanto económicos como no económicos, y los datos económicos, en palabras de nuestro Tribunal Supremo, no tienen por qué tener por sí mismos trascendencia tributaria; además de datos o hechos, en los informes de *due diligence* se recogen meras opiniones de terceros de dudosa pertinencia al estar impregnadas de un halo de subjetividad, puesto que se expiden en el marco de la negociación de una transacción comercial para la compraventa de una compañía; estos informes dependen

exclusivamente de la voluntad de los obligados tributarios pues su expedición no constituye obligación legal alguna; deviniendo un requerimiento indiscriminado y genérico proscrito por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y el Derecho de la Unión Europea, requerimiento con el que se pretende suplir los deberes de comprobación e investigación que son las labores propias de la Administración a la que se exige ejercer sus funciones con objetividad, o, lo que es lo mismo en este contexto, alcanzar sus propias conclusiones de forma objetiva analizando ella misma la documentación que en el procedimiento pueda requerir conforme a Derecho.

VI. CUESTIONES SOBRE LA RECURRIBILIDAD DE LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN DE DUE DILIGENCE.

Por último, nos referiremos brevemente en este apartado al régimen de impugnación de los requerimientos de información.

Los requerimientos de información sobre terceros dictados al amparo de los artículos 93 y 94 de la LGT constituyen actos administrativos con efectos propios sobre la esfera jurídica del obligado, y pueden ser impugnados en vía administrativa.

Desde una perspectiva estrictamente técnico-jurídica, los requerimientos son susceptibles de recurso por el obligado tributario requerido, en principio, por las vías ordinarias, es decir, mediante recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, ambas en el plazo de 1 mes contado a partir del día siguiente a la notificación del mismo (ex arts. 223.1 y 235.1 de la LGT). Adicionalmente, en función de las circunstancias del caso, podría plantearse la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona al amparo de los artículos 114 y ss. de la LJCA ya que, como hemos visto, la aportación de un informe de *due diligence* puede afectar a los derechos fundamentales constitucionalmente protegidos.

Cuestión fundamental en este punto es la posibilidad de suspender la ejecución del requerimiento mientras se tramitan los recursos. Pues bien, aquí hemos de partir de que la interposición de tales recursos no conlleva *per se*, conforme a la regla general, la suspensión automática de la obligación de cumplimiento del requerimiento, a diferencia de lo que puede predicarse cuando este acto tiene un contenido sancionador. La suspensión se debe solicitar expresamente, pero al ser un acto que carece de contenido económico, su suspensión en vía económico-administrativa solo sería posible si se justifican perjuicios de difícil o imposible reparación (arts. 233.13 LGT y 39.2.d) del Reglamento de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo). En este sentido, la Audiencia Nacional ha admitido —en circunstancias específicas— la posibilidad de suspender la ejecución de un requerimiento de información cuando se acreditaba suficientemente la existencia de tales perjuicios (autos de la Audiencia Nacional de 11 de enero de 2024, n.º 15/2024, rec. 659/2023, y de 1 de octubre de 2024, n.º 792/2024, rec. 551/2024) sin que baste a estos efectos la mera posibilidad de que la información pueda ser utilizada en perjuicio del obligado tributario al que esta se refiere.

Adicionalmente, debe plantearse la posibilidad de que pueda impugnar el requerimiento el obligado tributario al que se refiere la información y que, por tanto, es quien puede verse afectado por la revelación de una documentación confidencial. Ello resulta especialmente importante por cuanto hay dos sujetos en juego cuyos intereses no necesariamente se alinean: el sujeto requerido y el obligado sobre el cual se requiere la información.

En este sentido, el sujeto requerido puede no tener aliciente alguno para oponerse a facilitar la información requerida. Por un lado, el requerido en principio no va a verse afectado en su posición tributaria por la revelación de una información referida a un tercero. Por otro lado, se suma que el incumplimiento del requerimiento se caracteriza, a efectos sancionadores, como obstrucción a las actuaciones de la Administración, lo cual puede dar lugar a la imposición de las graves sanciones previstas en el artículo 203 de la LGT. Por el contrario, la persona cuya información se solicita sí tiene un interés esencial en impugnar el requerimiento, pero no se le notifica y sólo se pone en conocimiento del sujeto comprobado en el trámite de puesta de manifiesto, es decir, en un momento normalmente muy posterior a aquel en que se emite el requerimiento y con el requerimiento más que ejecutado.

A la vista de lo anterior, surge la pregunta de si el sujeto cuya información es objeto del requerimiento podría recurrir dicho requerimiento y, en su caso, solicitar su suspensión, pues es claro que su perspectiva de los perjuicios de difícil o imposible reparación debería ser oída en el procedimiento. A nuestro juicio, la respuesta debe ser afirmativa. Entendemos que el sujeto comprobado ostenta, en relación con el requerimiento de información que le afecta, un interés legítimo suficiente en los términos del artículo 223.3 de la LGT —para el recurso de reposición— y 232.1 b) de la LGT —para la reclamación económico-administrativa—, en la medida en que es éste el titular de la información que se desvela y quien soporta las consecuencias de la información obtenida a través del requerimiento, por lo que debe estar habilitado para promover el procedimiento de impugnación.

Como ha dicho el Tribunal Supremo, el concepto de interés legítimo ha de interpretarse de forma amplia y conforme al contenido del artículo 24 CE (ATS de 31 de marzo de 2021, rec. 4166/2019):

“[L]a legitimación procesal, basada en el concepto de interés legítimo (art. 19 LJCA) es más amplio que el determinado por la relación jurídica tributaria, normalmente bilateral, pues aquella da entrada en el proceso a terceros considerados como tales respecto de tal relación entre Administración y el sujeto pasivo destinatario del acto administrativo de que se trate, pero cuyos derechos e intereses puedan verse afectados, directa o indirectamente, como consecuencia de la impugnación judicial. Es de recordar, al respecto, que el concepto de legitimación procesal, activa o pasiva, debe ser objeto de una interpretación amplia y generosa [...] en armonía con su directa vinculación con la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24 CE).”

Basta que la anulación del acto repercute en su esfera jurídica de un modo efectivo y acreditado, no meramente hipotético (STS de 18 de noviembre de 2013, rec. 3267/2010; STS de 27 de octubre de 2014, rec. 4490/2012). En todo caso, ello ha de interpretarse a la luz del principio *pro actione* (STS de 18 de noviembre de 2013, rec. 3267/2010).

En cualquier caso, y con independencia de la respuesta que se le dé a la posibilidad de que el sujeto comprobado al que se refiere la información solicitada tenga interés legítimo para recurrir el requerimiento, lo que queda fuera de toda duda es la posibilidad que le asiste, en el marco de su recurso contra la liquidación tributaria que en su caso se dicte como resultado del procedimiento de comprobación, alegar la nulidad del requerimiento de información, denunciando los vicios que hubieran podido concurrir en el proceso de obtención de los datos, y ello con independencia de que el sujeto requerido haya recurrido o no. El efecto práctico de que se declare que la prueba se ha obtenido a través de un requerimiento ilícito es la nulidad de la misma, en especial, cuando se haya obtenido violentando derechos o libertades fundamentales, así como de las demás pruebas que deriven directa o indirectamente de ésta.

Desde esta perspectiva, el sujeto inspeccionado puede invocar, al impugnar la liquidación, la infracción de las garantías legales que rigen el ejercicio de las facultades de la Administración para exigir coactivamente la colaboración de los obligados, con el fin de que se declare la nulidad del requerimiento y, en consecuencia, la exclusión de la información obtenida.

En definitiva, entendemos que tanto la impugnación directa del requerimiento como la indirecta a través de las liquidaciones que se dicten, son vías válidas para corregir los defectos que se hayan podido producir en el requerimiento. En todo caso, la mera existencia de una vía de impugnación indirecta (p. ej. a través del recurso contra la liquidación final) no puede considerarse suficiente para excluir la procedencia de la impugnación directa del requerimiento. Así lo ha declarado recientemente el TEDH en la sentencia Ferrieri y Bonassisa

c. Italia, de 8 de enero de 2026 (n.º demanda 40607/19 y 34583/20) al rechazar que el recurso contra la liquidación constituya un control *ex post* efectivo del requerimiento de información, entre otras razones, por tratarse de un remedio incierto en su materialización y excesivamente diferido en el tiempo.

VII. CONCLUSIONES

A la vista del análisis efectuado en los apartados precedentes, la Fundación Impuestos y Competitividad entiende que la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2025 ofrece una respuesta que podría haberse beneficiado de un mayor desarrollo argumental en una cuestión de indudable relevancia, tanto por la entidad de los bienes jurídicos implicados como por su previsible reiteración en la práctica administrativa. En particular, la concisión con la que se abordan aspectos como la justificación de la trascendencia tributaria y la aplicación del principio de proporcionalidad, la interpretación adoptada en relación con el ámbito subjetivo del secreto profesional (que suscita ciertas dudas a la luz del estándar de protección configurado por la Ley Orgánica del Derecho de Defensa y la jurisprudencia del TJUE), así como la ausencia de un análisis específico del derecho a no autoincriminarse, pese a haber sido invocado por el contribuyente, invitan a una reflexión adicional sobre la solidez global del razonamiento. Todo ello podría, en su caso, tener implicaciones relevantes en la configuración futura de las garantías aplicables en supuestos semejantes.

Desde esta perspectiva, la consideración como ajustado a Derecho del requerimiento coactivo de un informe de *due diligence* (documento no exigido normativamente, de contenido marcadamente valorativo y que, por su propia naturaleza, identifica de forma sistemática eventuales contingencias fiscales) plantea diversas cuestiones interpretativas. En particular, cabe preguntarse si esta solución pudiera suponer (i) una extensión amplia del ámbito objetivo de los deberes de información tributaria previstos en los artículos 29.2 f) y 93 LGT; (ii) una abierta tensión con la configuración material del secreto profesional, incluso cuando el requerimiento se dirija a un sujeto distinto de quien elaboró el informe; y (iii) posibles implicaciones en relación con el derecho a no autoincriminarse, especialmente teniendo en cuenta la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 4 y 10 de diciembre de 2025. Estas cuestiones, por su complejidad, parecen merecer un análisis más detenido.

Por todo ello, resulta a nuestro juicio conveniente que el criterio sentado por el TEAC sea objeto de ulteriores reflexiones en futuras resoluciones, tanto en el ámbito económico-administrativo como, en su caso, en sede jurisdiccional. Mientras tanto, los obligados tributarios afectados por este tipo de requerimientos cuentan con distintos mecanismos procesales para su revisión, tanto si se trata de la entidad requerida como por quienes ostenten un interés legítimo respecto de la información solicitada. En cada supuesto concreto podrá valorarse la conveniencia de instar medidas cautelares en atención a los posibles perjuicios derivados de la revelación de información protegida, así como la articulación de las vías de impugnación indirecta en el marco de los recursos frente a las liquidaciones que, en su caso, pudieran dictarse. En definitiva, parece aconsejable seguir prestando una especial atención a la adecuada protección de los derechos y garantías implicados, evitando que este tipo de actuaciones puedan incidir de forma no querida en el equilibrio entre las potestades de comprobación de la Administración y las garantías del contribuyente.

