

Sobre la posibilidad de la Administración tributaria de requerir la aportación de informes de *due diligence*

Una reciente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre del 2025, promueve la validez de la solicitud por la Administración tributaria de informes de *due diligence* mediante requerimientos de información en el curso de un procedimiento inspector.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

La Ley General Tributaria exige a los obligados tributarios o a terceros 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 de información se recoge en el artículo 93 de la Ley General Tributaria y se delimita en el artículo 95, que

reconoce el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria y prohíbe su cesión o comunicación a terceros, salvo en los supuestos expresamente previstos en dicho precepto.

La exigibilidad de esta obligación de información queda condicionada al requisito de *trascendencia tributaria*. De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, este concepto jurídico indeterminado debe inter-

pretarse en el sentido de que puede solicitarse, y debe proporcionarse, aquella información que se encamine a la aplicación efectiva de los tributos, aunque su utilidad pueda ser *potencial, indirecta o hipotética*.

No obstante, la jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoce que no se trata de una potestad discrecional de la Administración tributaria, sino que debe adecuarse al principio de proporcionalidad, y el contenido y alcance del requerimiento han de sustentarse en una motivación adecuada de la trascendencia tributaria del requerimiento de información.

A partir del marco existente, en fecha 15 de octubre del 2025, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha dictado una resolución de notable calado que, bajo determinadas circunstancias, promueve la validez de la solicitud por la Administración tributaria de informes de *due diligence* mediante requerimientos de información en el curso de un procedimiento inspector.

En el caso concreto analizado, en el curso de un procedimiento de inspección tributaria, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes requirió a una sociedad la aportación de los informes de *due diligence* que los vendedores habían puesto a disposición del comprador en una operación de compraventa de participaciones sociales. La entidad reclamante impugnó el requerimiento ante el Tribunal Económico-Administrativo Central alegando, en síntesis: 1) la falta de motivación de la trascendencia tributaria del requerimiento de información recurrido; 2) el carácter reservado y confidencial de la información solicitada, pudiendo incurrirse en responsabilidad penal en caso de vulneración del pacto de confidencialidad suscrito entre comprador y vendedores; 3) la vulneración del derecho fundamental a

la defensa y del derecho a no autoincriminarse; 4) la vulneración del secreto profesional, y 5) la inexistencia de la obligación de conservar la información requerida.

El Tribunal Económico-Administrativo Central centra la controversia en que el requerimiento es conforme a Derecho a la luz de los artículos 93 y 95 de la Ley General Tributaria. En particular, concluye que el requerimiento dirigido a la entidad recurrente ha de considerarse proporcionado, por resultar «ostensible, sin que sea necesaria su justificación expresa», la trascendencia tributaria de los informes de *due diligence* solicitados y su utilidad 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.

En cuanto al carácter reservado y confidencial de los datos requeridos y a la eventual afección del secreto profesional, el Tribunal Económico-Administrativo Central distingue: el requerimiento se dirigió a la parte interviniente en la operación (el comprador) y no a los profesionales, por lo que, en su caso, una posible oposición basada en el secreto profesional correspondería a estos últimos si fueran requeridos directamente. Asimismo, el tribunal subraya que los datos solicitados no se encuadran en el ámbito de los *datos privados no patrimoniales* excluidos por el artículo 93.5 de la Ley General Tributaria, sino que presentan naturaleza económica y patrimonial; recuerda que el artículo 95 de la Ley General Tributaria garantiza el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria y reconoce que, «aun pudiendo tener carácter sensible, no se ven desprovistos de toda protección». Por último, el tribunal no discute expresamente la inexistencia de un deber

específico de conservación, pero afirma que ello no afecta a la validez del requerimiento, emitido por órgano competente y con la debida trascendencia tributaria.

La resolución, a pesar de recoger un criterio relevante aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 de la Ley General Tributaria, establece una pauta interpretativa de gran calado para operaciones de fusión y adquisición. Primero, refuerza la amplitud de los requerimientos de información y la flexibilidad exigible a la motivación cuando la *trascendencia tributaria* de la información resulte evidente por su propia naturaleza. Segundo, limita la invocación de la protección del secreto profesional cuando el destinatario no sea el asesor o abogado. Ter-

El tribunal no se pronuncia sobre la invocada vulneración del derecho de defensa

cero, deja abierta la cuestión de la conservación documental, afirmando la validez del requerimiento y relegando la ausencia material de disponibilidad a una eventual apreciación en el ámbito sancionador.

Son varias las consideraciones que creemos necesario realizar a este respecto:

- **En primer lugar**, consideramos especialmente relevante que la entidad alegara la vulneración del derecho fundamental de defensa y del derecho a no autoincriminarse, sin que el tribunal se pronuncie expresamente sobre esta cuestión, que reputamos de evidente importancia. Aunque esta aproximación pudiera des-

cansar en la distinción entre la potestad de liquidar y la potestad sancionadora, la realidad es que la información requerida en el procedimiento de inspección podría derivar en un procedimiento sancionador, por lo que los derechos invocados deberían constituir un límite a la información requerida, máxime si tomamos en consideración el potencial contenido de los informes de *due diligence*.

- **En segundo lugar**, si bien habrá que esperar a lo que determinen los tribunales sobre esta cuestión concreta y pese a la trascendencia tributaria de los informes de *due diligence*, es cuestionable que éstos encajen en el concepto de *datos, informes, antecedentes y justificantes* al que se refiere la Ley General Tributaria. Dicho concepto, a nuestro juicio, no debería amparar el requerimiento de valoraciones, análisis jurídicos y opiniones elaborados por los asesores a partir de la información facilitada, que, por otro lado, es la misma información que la Administración tributaria puede requerir en el procedimiento de inspección. Estas valoraciones, análisis jurídicos y opiniones, además, deberían quedar amparados por el secreto profesional, con independencia de que la parte requerida sea la compradora y no los propios asesores.

- **En tercer lugar**, el tribunal considera innecesaria una motivación expresa del requerimiento dada la trascendencia tributaria *ostensible* de los informes de *due diligence*. A nuestro juicio, esta conclusión va más allá de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, que exige motivación en todo caso, aunque mayor cuando la

trascendencia tributaria sea indirecta, potencial o hipotética. Por ello, la ausencia o insuficiencia de la debida motivación y justificación de la trascendencia tributaria podría invalidar el requerimiento y amparar su impugnación.

- **Por último**, nos parece discutible que pueda solicitarse la totalidad del informe de *due diligence* sin motivar qué tipo de información se precisa, puesto que estos informes pueden contener información

sin trascendencia tributaria y parece desproporcionado solicitarlos en su integridad sin explicación alguna. Además, el hecho de que pueda solicitarse y deba proporcionarse la totalidad del informe de *due diligence* sin justificar, motivar o delimitar en forma alguna los datos que se precisan supone el riesgo de que la información recabada pueda emplearse a efectos de ampliar el alcance o extensión de las actuaciones inspectoras y utilizarse en esas actuaciones ampliadas.