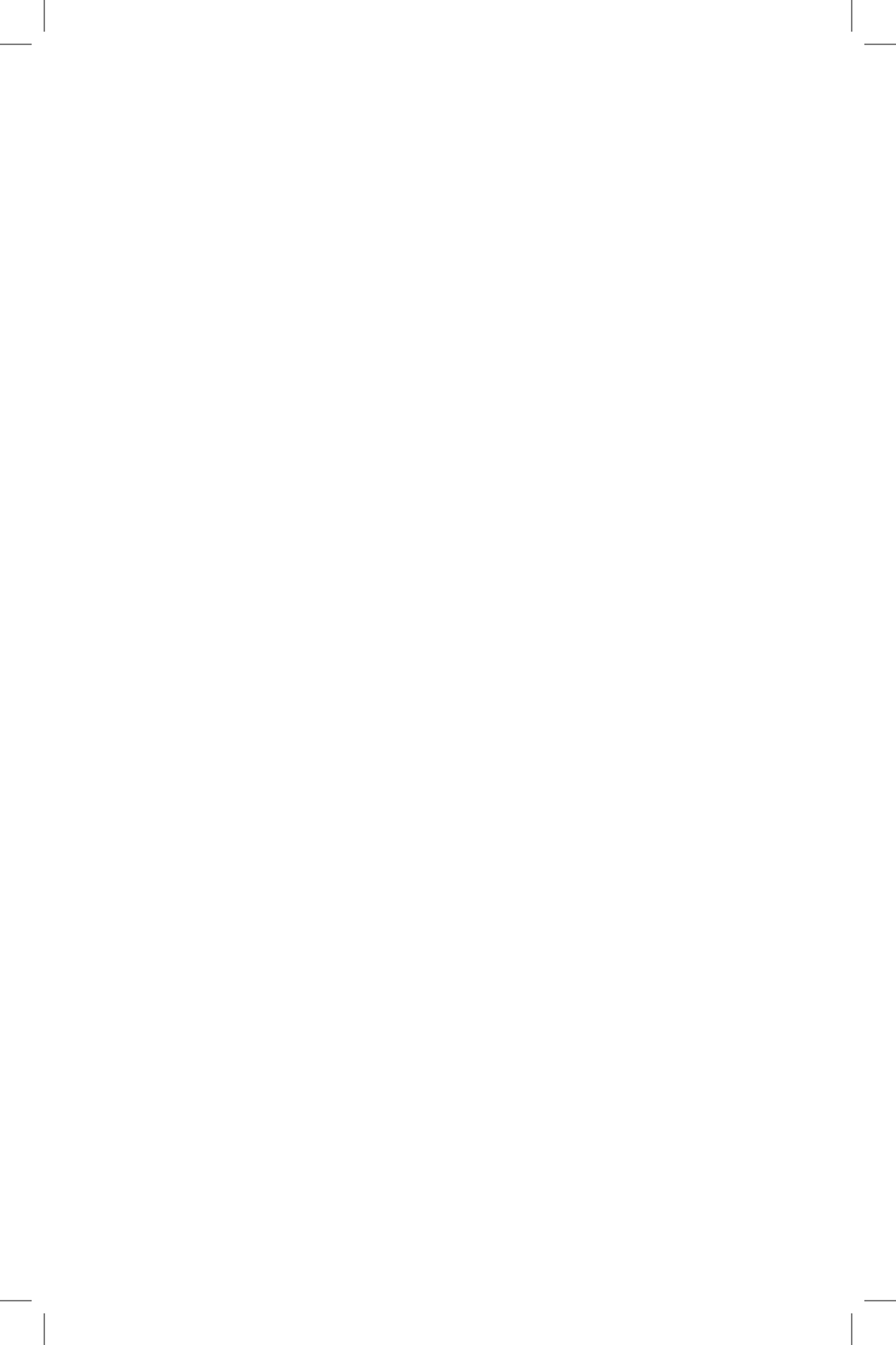


**El derecho
de los contribuyentes
al secreto tributario**



El derecho de los contribuyentes al secreto tributario

Fundamentación y consecuencias
materiales y procedimentales

Jose Manuel Calderón Carrero

**El derecho de los contribuyentes al secreto tributario.
Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales**

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del Copyright.

QR code es una marca registrada por Denso Wave, inc.

DERECHOS RESERVADOS 2009, respecto a la primera edición en español, por

© Netbiblo, S. L.

netbiblo

www.netbiblo.com

NETBIBLO, S. L.

C/. Rafael Alberti, 6 bajo izq.

Sta. Cristina 15172 Oleiros (La Coruña) – Spain

Tlf: +34 981 91 55 00 • Fax: +34 981 91 55 11

www.netbiblo.com

Miembro del Foro Europeo de Editores

ISBN: 978-84-9745-447-6

Depósito Legal: C-3486-2009

Directora Editorial: Cristina Seco López

Editora: Lorena Bello

Producción Editorial: Gesbiblo, S. L.

Impreso en España – Printed in Spain

«A mis “chiquis”:
Iago, Catalina y Alvarito»



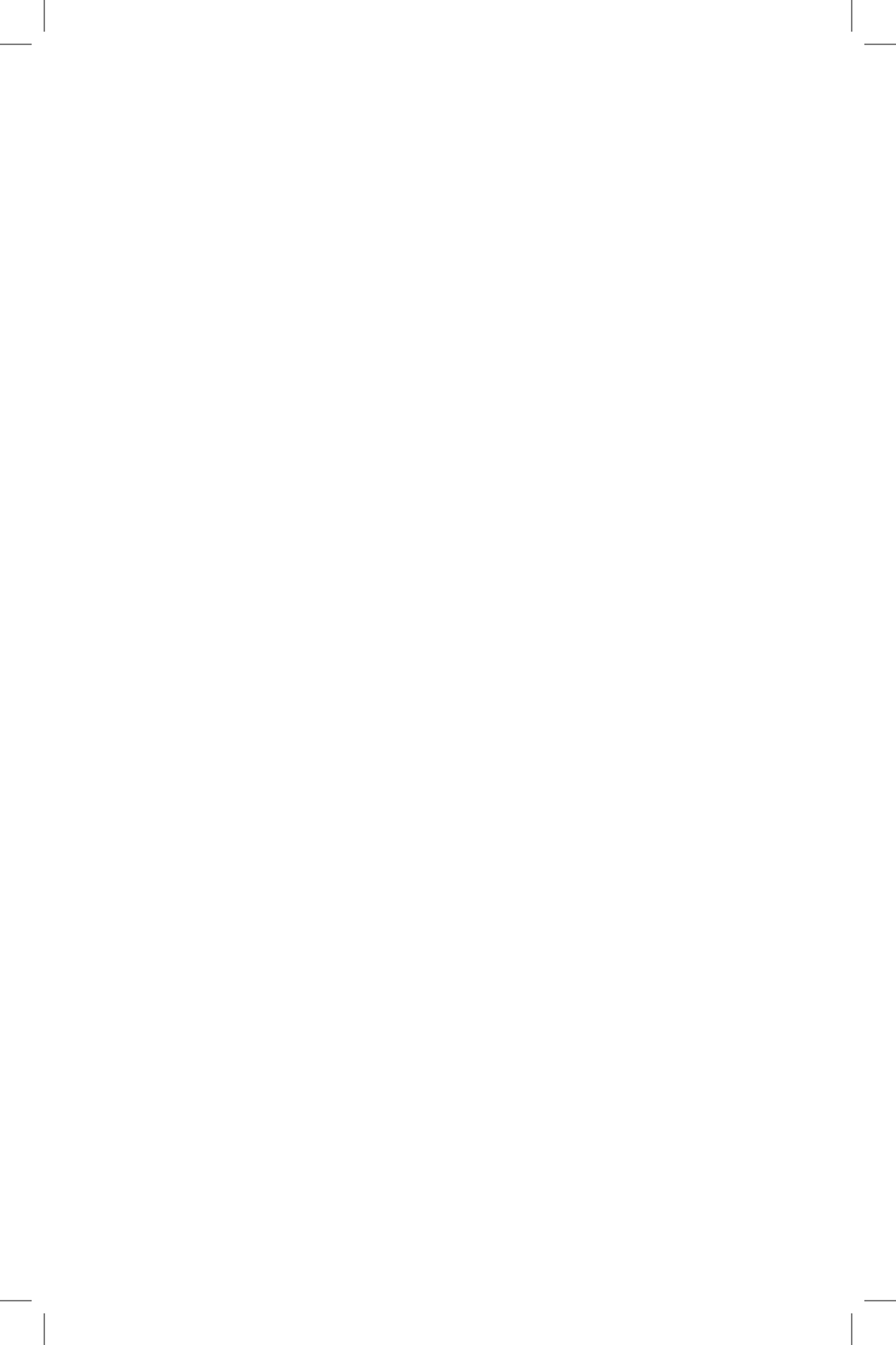
El autor

El Dr. Calderón es Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad da Coruña y colaborador habitual del Instituto de Estudios Fiscales y con asociaciones de profesionales dedicados a la fiscalidad. Ha llevado a cabo buena parte de su formación en universidades extranjeras (Harvard y Ámsterdam), y es ponente en cursos especializados relacionados con la materia tributaria. Ha escrito seis monografías y más de medio centenar de artículos en revistas especializadas en Derecho Tributario españolas, norteamericanas, neerlandesas y latinoamericanas.



«El Derecho tributario ha originado en todos los tiempos, y sigue originando, una permanente tensión entre el individuo y la comunidad. Rebajar y equilibrar esta relación de tensión es una de las grandes tareas que el hombre y sus colectividades tienen planteadas en la vida comunitaria altamente desarrollada y relevante de nuestros días.»

(PAULICK, H., *La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1980, p. 35).

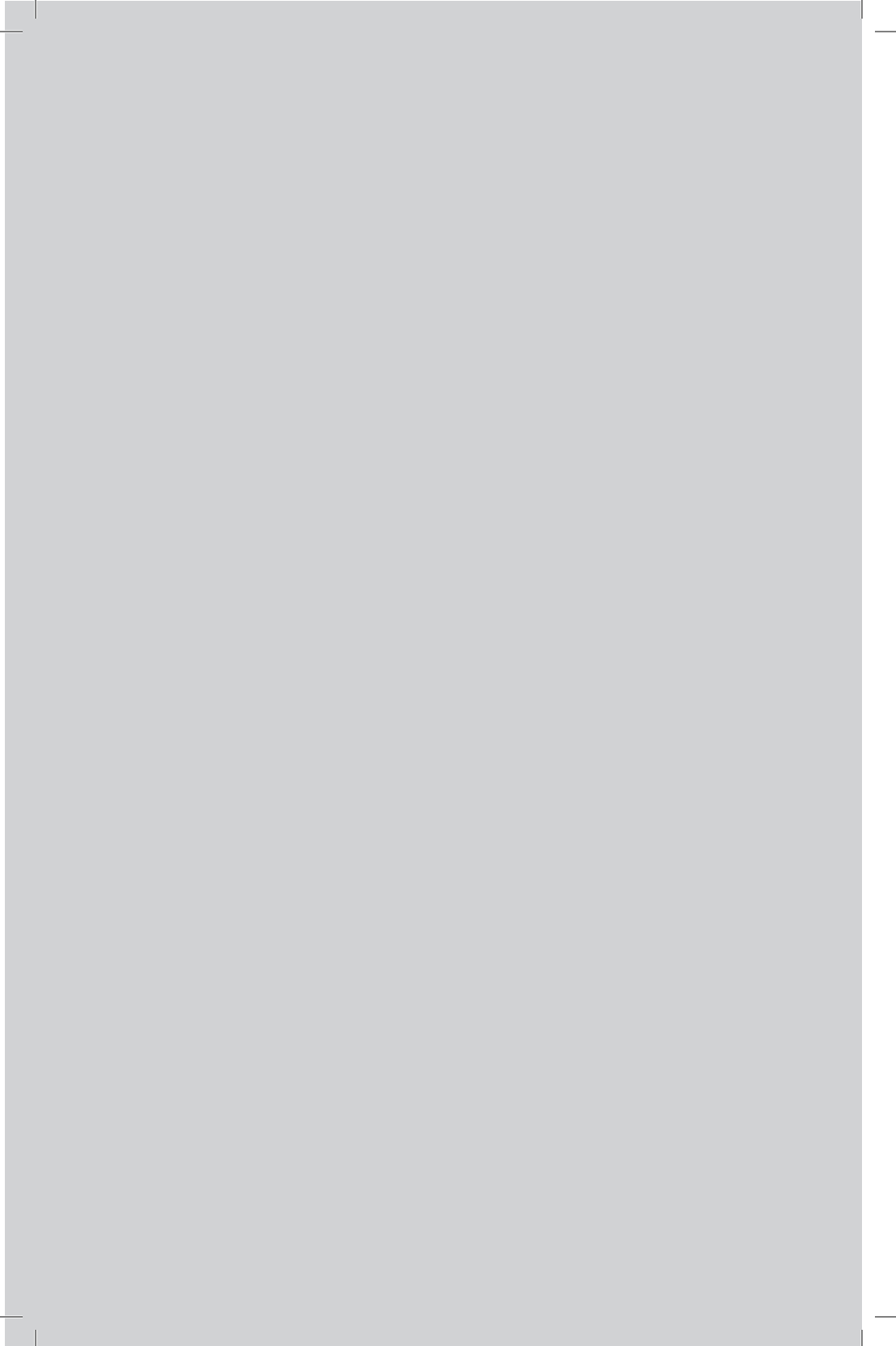


Resumen Ejecutivo

El denominado «secreto tributario» constituye una expresión de cuño doctrinal utilizada para designar el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración tributaria frente a su revelación a terceros y uso desviado de la misma. La actual LGT configura el secreto tributario como un derecho de los contribuyentes (arts. 34.1.i y 95 LGT), que es protegido de forma directa e indirecta. Tal derecho, como cualquier otro, no es en modo alguno absoluto sino que presenta limitaciones, esto es, supuestos donde la información de un obligado tributario puede ser cedida o comunicada a terceros. Esta monografía analiza en su parte primera el significado, función y fundamento actual del secreto tributario, poniendo especial atención a los bienes y derechos de relevancia constitucional que tutela (v.gr., los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de los datos de carácter personal, e incluso los secretos empresariales de las entidades). En último análisis, el secreto tributario constituye una pieza clave del ordenamiento tributario al integrar un instrumento de protección de derechos fundamentales y de bienes de relevancia constitucional y contribuir a tutelar la integridad del sistema de gestión tributaria. La parte segunda de esta monografía está dedicada a analizar la protección que la LGT y la LOPD dispensan a la información obtenida o recabada de los obligados tributarios, así como sus consecuencias de tipo material y procedimental.

Jose Manuel Calderón Carrero

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidade da Coruña



Contenido

Parte I

El secreto tributario y su fundamentación

I. Introducción	19
II. Concepto doctrinal y contenido del denominado «secreto tributario».....	20
III. Fundamento de la protección de la confidencialidad y reserva de la información tributaria (secreto tributario).....	26
III.1. La fundamentación doctrinal del secreto tributario.....	26
III.2. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el tratamiento de los datos recabados por la Administración tributaria: Los derechos a la intimidad (art. 18.1 CE) y a la «protección de datos de carácter personal» (art. 18.4 CE) como fundamento principal de las garantías de reserva y confidencialidad de la información tributaria	35
III.2.1. La jurisprudencia constitucional sobre el derecho a la intimidad.....	36
III.2.2. La jurisprudencia constitucional sobre el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal del art. 18.4 CE.....	46
IV. Algunas conclusiones sobre la jurisprudencia constitucional relativa a la protección de la información obtenida por la Administración tributaria	53

Parte II

La protección de los datos fiscales de los obligados tributarios

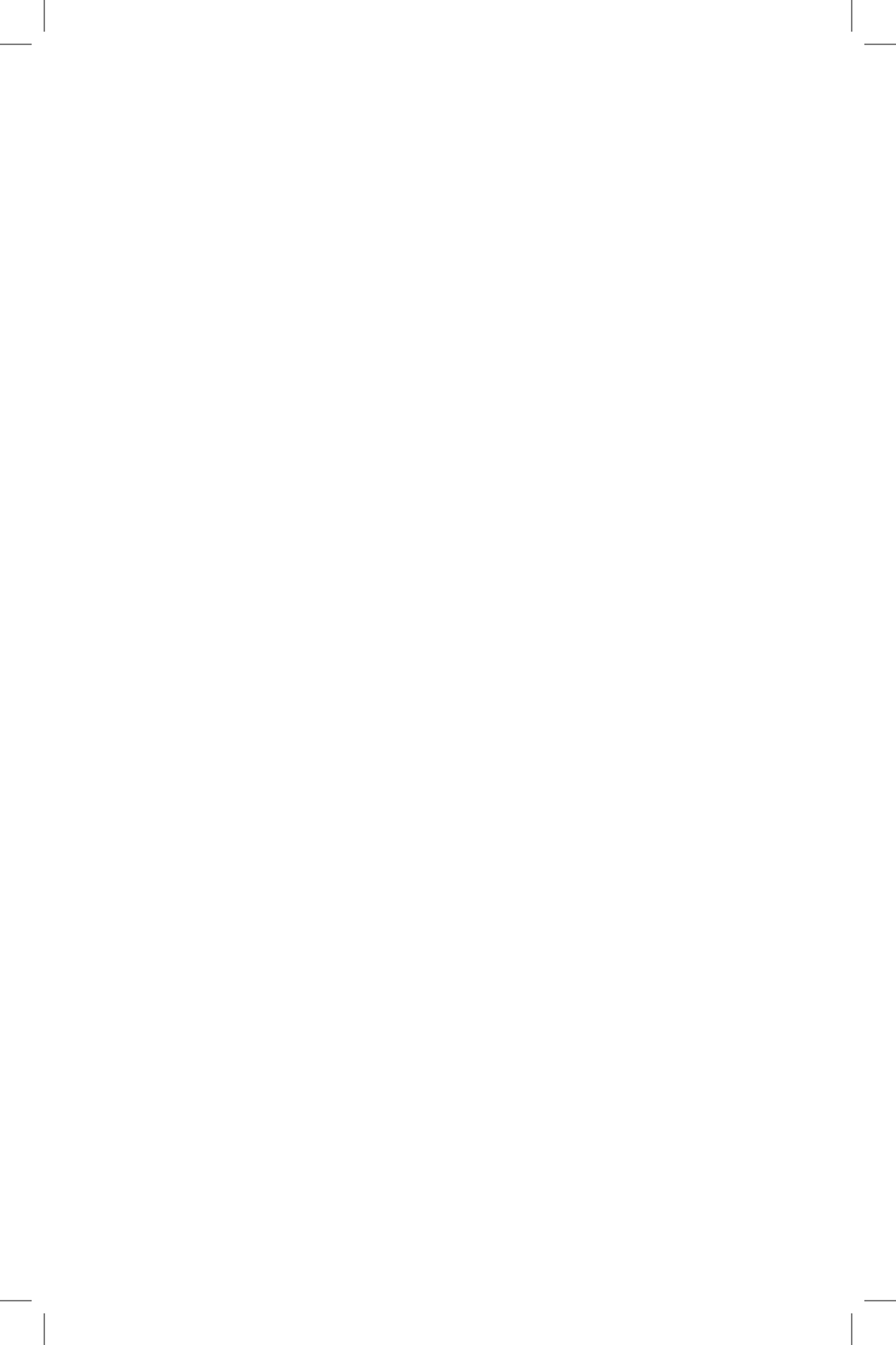
V. La protección derivada del secreto tributario y sus límites.....	61
V.1. Consideraciones generales sobre la protección derivada del régimen del «secreto tributario»	61
V.2. El régimen de protección que la LOPD establece sobre la información obtenida por la Administración tributaria y sus implicaciones materiales y procedimentales	70
V.2.1. Consideraciones generales.....	70
V.2.2. Principales derechos de los afectados por un tratamiento de datos de carácter personal	71
V.2.2.1. El principio de la calidad de los datos.....	71
V.2.2.2. El derecho de información en la recogida de datos.....	75
V.2.2.3. El consentimiento del afectado para el tratamiento de datos de carácter personal.....	78
V.2.2.4. La adopción de medidas que garanticen la seguridad de los datos	79
V.2.2.5. El deber de secreto de los datos de carácter personal sometidos a tratamiento.....	80
V.2.2.6. El principio de no comunicación de los datos a terceros, salvo consentimiento del afectado o autorización legal: Especial referencia a las cesiones de datos entre Administraciones públicas y a la Administración tributaria	85
V.2.2.7. Los derechos de acceso, rectificación y cancelación de los datos de carácter personal	95
V.2.2.8. Las disposiciones de la LOPD sobre el movimiento internacional de datos	102
V.2.3. Algunas conclusiones sobre la incidencia de la LOPD sobre la materia regulada en la LGT y los procedimientos tributarios	107

V.3. La protección resultante del art. 95 y de otras disposiciones de la LGT	111
V.3.1. Análisis del régimen de protección establecido por el art. 95 LGT.....	111
V.3.1.1. El principio de confidencialidad o reserva de la información tributaria: Su ámbito objetivo y subjetivo, y el concepto de tercero a los efectos de la cláusula de secreto tributario a la luz de la legislación norteamericana.....	111
V.3.1.2. Las medidas de protección del secreto tributario.....	126
V.3.2. Las excepciones a la regla de secreto tributario	129
V.3.2.1. Los supuestos de cesión de información del art. 95 LGT	131
V.3.2.2. La cesión y uso de la información tributaria obtenida en el marco de procedimientos tributarios a los efectos de un procedimiento sancionador o de un proceso penal.....	141
V.3.3. La problemática que plantean otros supuestos de cesiones de datos tributarios.....	148
a) Supuestos de responsabilidad tributaria	149
b) Supuestos de comunicación de datos al retenedor	152
c) Supuestos de «externalización de servicios públicos», encomiendas de gestión y recaudación tributaria a personas o entidades privadas o que no forman parte de la Administración tributaria gestiona el que tributo de que se trate.....	153
d) Supuestos de aplicación del método de estimación indirecta, comprobaciones de valores o de ajustes de operaciones vinculadas en los que la Administración tributaria toma como fundamento o base de la regularización los precios, beneficios o márgenes que obtienen otros sujetos de acuerdo con la información tributaria que ha recabado en el ejercicio de sus funciones (<i>v.gr.</i> , bases de datos de la Administración tributaria): Los «comparables secretos»	155

e)	Notificaciones de actos tributarios a personas diferentes del obligado tributario destinatario del acto, y notificaciones que revelan información tributaria confidencial en el sobre, boletín o tarjeta de notificación.....	159
f)	Comunicación de datos de obligados tributarios a terceros en el marco de procedimientos de inspección o recaudación tributaria a los efectos de obtención de información.....	163
g)	Acceso a información tributaria confidencial por los titulares de derechos o intereses legítimos que resulten afectados por actos administrativos dictados frente a otros obligados tributarios: Especial atención a los casos regulados en el art. 21 RIS relativos a liquidaciones tributarias de ajuste de operaciones vinculadas.....	164
VI. Conclusiones generales:		
	A modo de recapitulación.....	169
	Bibliografía	195

PARTE I

El secreto tributario y su fundamentación



I. Introducción

El denominado doctrinalmente «secreto tributario» (*Stuergeheimnis, tax secrecy*), como expresión referida a un determinado régimen de confidencialidad y reserva de la información obtenida por la Administración tributaria, plantea un buen número de cuestiones.¹ Entre todas ellas, hemos elegido como objeto de este trabajo la relativa a su fundamento, y en particular si cabe identificar o no la existencia de un fundamento constitucional autónomo del secreto tributario o por el contrario tal institución posee carácter eminentemente instrumental. Ciertamente, la respuesta que pueda darse a esta cuestión en modo alguno resulta carente de implicaciones de alcance. A pesar de que la respuesta a tal interrogante se ha revelado «escurridiza» y compleja, no puede dejar de señalarse que la regulación española del secreto tributario (antiguo art. 113 LGT-1963 y art. 95 LGT-2003) constituye una de las que más ha evolucionado y hacia posiciones más garantistas, en buena medida, como consecuencia de la entrada en vigor de la Constitución Española de 1978 y de la interpretación que ha venido realizando de la misma nuestro Tribunal Constitucional. En este sentido, posiblemente nos encontremos en un caso donde el «déficit constitucional» relativo a la protección de los derechos fundamentales y libertades públicas en materia tributaria, que tempranamente destacó el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO,² esté siendo corregido alcanzándose una situación de mayor equilibrio en esta «tensión permanente» entre derechos de los ciudadanos y el Fisco.³ Tales circunstancias justifican este enfoque o análisis constitucional, aunque lógicamente no es el único posible en relación con el secreto tributario.⁴

¹ Vid. EILERS, S., «National berichterstatter» en *Protection of Confidential information in tax matters*, CDFI, Kluwer, Deventer, 1991, pp. 142 y ss.; WISSELINK, M. A., *Privacy en Fiscus*, Kluwer, Deventer, 1990, pp. 142 y ss.

² RODRÍGUEZ BEREIJO, A., «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *REDF*, nº 100, 1998, pp. 596-597.

³ A tal tensión permanente entre derechos de los ciudadanos y el Fisco se ha referido el profesor Palao siguiendo a Paulick. Vid. PALAO TABOADA, C., «La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma», *REDF*, nº 100, 1998, p. 547.

⁴ RAMALLO MASSANET, J., «El derecho tributario en España desde el punto de vista académico», *REDF*, nº 93, 1997, pp. 15-16.

II. Concepto doctrinal y contenido del denominado «secreto tributario»

El denominado «secreto tributario» constituye una expresión de cuño doctrinal utilizada para designar el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración tributaria frente a su revelación a terceros y uso desviado de la misma.⁵ Así, la normativa reguladora del secreto tributario establece una «reserva», esto es, una restricción del uso y cesión de la información tributaria, y en tal sentido este régimen de confidencialidad de la información tributaria integra una excepción al principio de publicidad y transparencia propio de los Estados democráticos.⁶

Básicamente, el secreto tributario entraña dos consecuencias jurídicas; por un lado, supone la consagración de la reserva o confidencialidad de toda información obtenida por la Administración tributaria,⁷ de

⁵ SÁNCHEZ SERRANO, L., «Comentarios al artículo 112 LGT», en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Edersa, Madrid, 1987, p. 214.

⁶ Vid. FERNÁNDEZ RAMOS, S., *El derecho de acceso a documentos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 311; EMBID IRUJO, A., «El derecho de acceso a los archivos y registros administrativos» en *La Nueva RJAP y PAC*, Tecnos, Madrid, 1993, pp. 99 y ss.; y BERMEJO VERA, J., «El secreto en las Administraciones Públicas», *REDA*, nº 57, 1988, pp. 17-18. En concreto, estos autores señalan que estos principios tienen reconocimiento constitucional en los arts. 1, 105.b) y 23 CE. A su vez, Bermejo también ha puesto de relieve que «una formulación incondicional del principio de publicidad podría amenazar importantísimos fundamentos del régimen democrático e incluso del propio Estado». De hecho, el propio artículo 105.b) CE limita el acceso a los archivos y registros administrativos en lo que afecte a la intimidad de las personas. Es curioso, sin embargo, comprobar cómo en algunos países como Finlandia el principio de transparencia de las actividades de la Administración se ha llevado hasta sus últimas consecuencias, de manera que la normativa de este país establece el carácter público de los datos de carácter fiscal y el derecho de toda persona a conocer los documentos de carácter fiscal que se encuentren en poder de la Administración fiscal, reconociéndose algunas excepciones. De hecho, existen publicaciones finlandesas dedicadas precisamente a publicar los datos fiscales de los contribuyentes, a cambio de una contraprestación económica. Tal normativa nacional plantea, no obstante, problemas con las disposiciones comunitarias sobre tratamiento de datos de carácter personal (la Directiva 95/46/CE). Véase en este sentido la STJCE de 16 de octubre de 2008, C-73/07, *Satamedia Oy*.

⁷ La mayoría de la doctrina se pronuncia por el carácter omnicompreensivo del secreto tributario, a pesar de que la información obtenida por la Administración tributaria no tenga carácter confidencial (RUIZ GARCÍA, J. R., «Comentario al artículo 113 LGT» en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, vol. 2, IEF, Madrid, 1991, pp. 1445-1446; KRUSE, H. W., *Stuerrecht*, p. 353; RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988, p. 168, nota 5). Asimismo, las legislaciones española (antiguo art. 113 LGT-1963 y art. 95 LGT-2004), alemana (parágrafo 30 de la Ordenanza tributaria (AO)), francesa, holandesa y británica siguen esta concepción (véase en este sentido los informes nacionales en IFA, *Protection of Confidential Information in tax matters*, CDFI, vol. LXXVlb, Kluwer, The Hague, 1991).

forma que no puede ser revelada a terceros;⁸ por otro lado, el secreto impide que la información en poder de la Administración tributaria pueda ser usada para fines diferentes de los estrictamente tributarios.

La protección de las garantías de confidencialidad y uso fiscal que conlleva el secreto se puede llevar a efecto de forma directa o indirecta. La protección directa tiene lugar cuando una ley establece el secreto (reserva o confidencialidad) y los límites del uso de la información fiscal. La protección indirecta, por el contrario, garantiza la reserva de la información fiscal estableciendo sanciones disciplinarias de carácter administrativo y/o penales en el caso de que las personas al servicio de la Administración tributaria infringieran su deber de sigilo⁹ en relación con los datos de los que tuvieran noticia en el ejercicio de sus funciones.

⁸ Por terceros se viene entendiendo toda persona distinta del contribuyente (o su representante debidamente acreditado) y la propia Administración fiscal que, en ejercicio de sus funciones, obtuvo la información (LUCAS DURÁN, M., «Secreto fiscal y Constitución», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, abril 1998, p. 34). No obstante, algunas legislaciones extranjeras, como la norteamericana, la alemana y la francesa, permiten, de forma expresa, revelar la información a otras personas —como expertos independientes y peritos— ajenos a la Administración tributaria pero que colaboran con ella, obligándolas a guardar secreto sobre la información que conozcan en el marco de dicha relación.

⁹ La doctrina administrativista ha distinguido el deber de sigilo del secreto; el primero tiene carácter subjetivo o personal al ser connatural al sujeto que detenta la información, independientemente del contenido de la misma, puesto que el deber alcanza, en principio, a todas las informaciones, documentadas o no, que conozca el agente público en ejercicio de sus funciones; el secreto, por su parte, tiene carácter objetivo o real, al estar ligado a la protección de intereses concretos ya sean públicos o privados (ARENA, G., *Il Segreto Amministrativo*, Cedam, Padova, 1983, pp. 283 y ss.; FERNÁNDEZ RAMOS, S., *El derecho de acceso a documentos administrativos*, *op.cit.*, p. 582). En el ámbito estrictamente tributario, López Martínez ha apuntado con acierto que el secreto fiscal se extiende a todas las circunstancias del obligado tributario, y no sólo a aquellos datos que son conocidos por el personal al servicio de la Administración tributaria y que tienen relevancia o trascendencia tributaria (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 192-193). En el ordenamiento español el deber de sigilo de todas las personas al servicio de la Administración tributaria viene establecido en los arts. 34.1.i) y 95 LGT y en el art. 60.4 del RD 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección tributaria (Reglamento General de Aplicación de los tributos, en lo sucesivo). El TC en el fj. 7 de la sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, tempranamente se refirió al deber de sigilo destacando su papel de «contrapeso» de los deberes de colaboración de los obligados tributarios. No se olvide tampoco que la infracción del citado deber podría conllevar responsabilidad civil (art. 1902 Cc) y penal (art. 417 CP).

Nuestro ordenamiento, tras la reforma operada en la Ley General Tributaria de 1963 por la Ley 25/1995 de 20 de julio, se sitúa entre aquéllos que dotan de una tutela reforzada al secreto tributario al sancionar ambas formas de protección (directa e indirecta); pero lo cierto es que no todos los países, ni siquiera los de nuestro entorno europeo,¹⁰ protegen de igual forma la reserva o confidencialidad; de hecho, un somero examen del Derecho comparado sugiere diferentes concepciones del secreto tributario; por ejemplo, mientras que en el Reino Unido¹¹ se aprecia una arraigada tradición de secreto tributario¹² —que llegó a tener una influencia tal que, originariamente, cada parte de la base imponible del impuesto sobre la renta se liquidaba por un agente tributario distinto para que ninguno conociera la renta total del contribuyente—, en otros países como Francia,¹³ Italia,¹⁴ Dinamarca, Finlandia o Suecia¹⁵ existe una cierta tendencia a la publicidad de la información fiscal por considerarse que la comunidad tiene derecho a saber que todas las personas cumplen con sus obligaciones tributarias, de manera que algunos aspectos de sus declaraciones fiscales son accesibles por terceros; esta segunda tendencia, más próxima al principio democrático de transparencia, pudo ejercer una cierta influencia en la regulación de la confidencialidad de la información tributaria en España durante la primera mitad del siglo XX, aunque actualmente nuestro ordenamiento se ha

¹⁰ MALHERBE, J., «General Report» en *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, CDFI, *op. cit.*, pp. 98 y ss.

¹¹ WILLIAMS, D., «UK National Report», en *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, CDFI, *op. cit.*, pp. 541-543.

¹² EE. UU. (KANAKIS, «USA National report» en *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, CDFI, *op. cit.*, pp. 283 y ss.), Portugal (RODRIGUES PORTO, F., *Acciones contra el abuso y defraudación fiscales*, CIAT, IEF, Madrid, 1994, p. 291), Países Bajos (MULDER, W. F., «Netherlands National Report» en *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, CDFI, *op. cit.*, pp. 482-483) y Alemania (KRUSE, H. W., *Steuerrecht*, *op. cit.*, pp. 349 y ss.) son también países con una arraigada tradición de secreto tributario.

¹³ DIBOUT, D., «France National Report» en *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, CDFI, *op. cit.*, pp. 318 y ss.; TROTABAS, L., y COTERET, J. M., *Droit Fiscal*, Dalloz, Paris, 1992, pp. 37 y ss.

¹⁴ PERRONE, L., «Italy National Report», en *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, CDFI, *op. cit.*, pp. 370 y ss.

¹⁵ GANGEMI, B., «General Report», en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, IFA, CDFI, LXXVb, Kluwer, The Hague, 1990, p. 166.

decantado claramente a favor del establecimiento de un régimen de secreto tributario en la LGT.¹⁶

Así, el antiguo artículo 113 de la Ley General Tributaria de 1963, en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 25/1995, de 10 de julio, permitía al Ministro de Hacienda dar publicidad a las bases y cuotas tributarias referidas a uno o más tributos concretos o a la totalidad de un grupo de contribuyentes sometidos a los mismos.¹⁷ Sin embargo, la evolución legislativa de la regulación referida al tratamiento de la información tributaria revela un tránsito hacia una normativa garantista en términos de protección del secreto tributario en buena medida atendiendo a consideraciones de naturaleza constitucional. Así, pese a que existe algún antecedente legislativo moderno de secreto tributario,¹⁸ lo cierto es que viene considerándose que la protección directa (parcial) de esta institución tiene origen en la Ley 50/1977 (art. 42.3) por la que, a su vez, se levantaba el secreto bancario; de hecho, se ha conectado el dato del levantamiento del secreto bancario con el establecimiento del secreto de los datos o información obtenida por la Hacienda Pública de la investigación de operaciones bancarias;¹⁹ posteriormente, la Ley 10/1985, de 26 de abril, prácticamente, vino a incorporar a la LGT-1963 los principios establecidos por la Ley 50/1977, en la medida en que la protección de confidencialidad derivada del reformado art. 111.6 de la LGT-1963 sólo se proyectaba sobre los datos, informes o antecedentes obtenidos en virtud del art. 111 LGT-1963 (deberes de colaboración de terceros); fue a partir de la modificación

¹⁶ Sobre la configuración del secreto tributario en la LGT-1963, *vid.* PÉREZ ROYO, F., y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la LGT*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pp. 426 y ss.; ALONSO GONZÁLEZ, L., *La reforma de la LGT*, Cedecs, Barcelona, 1995, pp. 282 y ss.; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, *op. cit.*, pp. 190 y ss.; ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria», *Quincena Fiscal*, febrero 1998, pp. 11-12; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Spain National Report» en *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, CDFI, *op. cit.*, pp. 264 y ss.; LUCAS DURÁN, M., «Secreto fiscal y Constitución», *op. cit.*, pp. 28 y ss.; y RUIZ GARCÍA, J. R., en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, *op. cit.*, pp. 1445 y ss. La actual regulación del secreto tributario se encuentra recogida en los arts. 34.1.i) y 95 LGT y el art. 60.4 del Reglamento General de Aplicación de los tributos.

¹⁷ *Vid.* RUIZ GARCÍA, J. R., en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, *op. cit.*, pp. 1433 y ss.

¹⁸ El art. 144 de la Ley Larraz de 16 de diciembre 1940, sancionaba la obligación de guardar secreto profesional por parte de los funcionarios que intervenían en la formación, gestión y conservación del Registro de Rentas y Patrimonio y la Contribución de Utilidades.

¹⁹ RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, *op. cit.*, pp. 166-167.

operada por la Ley 25/1995, de 26 de julio, cuando puede hablarse de instauración de un auténtico secreto tributario en la LGT, dado que con anterioridad (1963-1995) el Ministro de Hacienda podía acordar, cuando las circunstancias lo aconsejasen, la publicación de las bases y cuotas tributarias referidas a uno más tributos concretos o a la totalidad de un conjunto de contribuyentes sometidos a los mismos así como dar publicidad sobre las personas que hubieran cometido infracciones tributarias graves o delitos contra la Hacienda Pública (1985-1995).²⁰ No obstante, durante este periodo la confidencialidad de la información tributaria también resultaba protegida por el genérico deber de sigilo administrativo.²¹

El «nuevo» art. 113 LGT-1963 (redactado según Ley 25/1995) vino a consagrar la confidencialidad y uso fiscal de toda la información obtenida por la Administración tributaria en ejercicio de sus funciones, aunque anteriormente ya había alguna disposición reglamentaria en el mismo sentido;²² tras la reforma del año 1995, lo cierto es que han seguido dictándose disposiciones de diversa índole destinadas a reforzar el deber de sigilo en el ámbito tributario;²³ tampoco puede dejar de señalarse que es, precisamente, también a partir de la reforma operada por la Ley 25/1995, cuando comienza a flexibilizarse,

²⁰ Esta disposición que establecía la publicidad de las personas o entidades sancionadas no fue derogada por la Ley 25/1995, pero no se recoge en la LGT-2003.

²¹ Por ejemplo, el art. 80 de la Ley de Funcionarios Civiles del Estado de 7 de febrero de 1974, impuso a todos los servidores públicos el deber de guardar sigilo riguroso respecto de los asuntos que conocieran por razón de su cargo; *vid.* FERNÁNDEZ RAMOS, S., *El derecho de acceso a documentos administrativos*, *op. cit.*, pp. 255-310.

²² La OMEH de 31 de julio de 1982, sobre limitación de acceso a la información contenida en las bases de datos fiscales; la Resolución 2/90, de 23 de marzo de la Secretaría General de Hacienda, sobre acceso y uso de bases de datos fiscales; y la OMEH de 4 de agosto de 1995, de desarrollo de la LO 5/92, sobre el tratamiento automatizado de datos de carácter personal (LORTAD, en adelante).

²³ *Vid.* el art. 18 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que establece el carácter reservado de la información tributaria en términos similares a los previstos en la LGT; las Órdenes del MEH de 4 de agosto de 1995, de desarrollo de la LO 5/1992 (LORTAD); la Disp. Adicional Octava de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, que tipifica como falta disciplinaria grave el acceso a los datos obtenidos por la Administración tributaria, por parte de un funcionario público para fines distintos de las funciones que le son propias; la Resolución de 29 de noviembre de 1996, de la Subsecretaría de Economía y Hacienda, que dicta instrucciones sobre acceso a bases de datos de la AEAT por parte de todos los funcionarios del Ministerio de Economía y Hacienda, determinando los contornos del deber de sigilo y las consecuencias de su contravención; y la Instrucción del Director de la AEAT nº 2/97, que establece la necesidad de consignar motivo de acceso a bases de datos fiscales por los funcionarios públicos al servicio de la agencia.

de alguna forma, el secreto tributario ampliándose progresivamente cada vez más el elenco de supuestos donde la Administración está autorizada a ceder información tributaria a otras Administraciones públicas e instituciones del Estado. La actual regulación del secreto tributario se encuentra recogida en los arts. 34.1.i) y 95 LGT-2003 y el art. 60.4 del Reglamento General de Aplicación de los tributos, de suerte que se ha articulado una cláusula que establece el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria (secreto tributario objetivo) y el deber de sigilo de las autoridades y funcionarios que tengan conocimientos de datos de carácter tributario (secreto tributario subjetivo).²⁴

²⁴ Como ha puesto de relieve, el profesor López Martínez el ámbito de aplicación de la protección derivado de estas dos reglas de confidencialidad o secreto de la información tributaria coinciden; tal conclusión no resulta contradicha por el hecho de que el acceso no autorizado a datos fiscales por parte de los funcionarios de la Administración tributaria pueda constituir una infracción administrativa (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, Edersa, Madrid, 2000, p. 182).

III. Fundamento de la protección de la confidencialidad y reserva de la información tributaria (secreto tributario)

Precisamente, la existencia de diferentes tradiciones y concepciones del secreto tributario que acabamos de indicar puede que integre uno de los factores que más haya dificultado la identificación de un fundamento jurídico propio de tal institución. Esta es una cuestión cuyo interés desborda el ámbito dogmático, toda vez que la identificación del fundamento jurídico del secreto tributario determinaría de forma directa el régimen jurídico de sus excepciones, esto es, de la cesión o comunicación a terceros de la información obtenida o recabada por la Administración tributaria.

III.1. La fundamentación doctrinal del secreto tributario

El secreto tributario, como ha puesto de relieve el profesor RUIZ GARCÍA, puede tutelar tanto intereses públicos como privados o particulares. Así, desde una primera perspectiva, el fundamento de la citada institución podría hallarse en la protección de los intereses del sujeto que suministra la información, entendiéndose como correlato de los amplios deberes de colaboración y de suministro de información que recaen sobre los obligados tributarios;²⁵ este último podría exigir que la información suministrada a la Administración tributaria fuera utilizada únicamente para la determinación de la deuda tributaria, excluyendo que pudiera ser comunicada a otros órganos de la Administración o a particulares. Desde un segundo ángulo, existe un interés público en el secreto tributario, por cuanto que los sistemas tributarios modernos se apoyan en buena medida en la colaboración y suministro «voluntario» de información por parte de los obligados tributarios²⁶, de suerte que éstos estarían tanto más dispuestos a manifestar sus circunstancias cuantas

²⁵ RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, op. cit., p. 170; en el mismo sentido KRUSE, *Steuerrecht*, op. cit., p. 356; ALONSO GONZÁLEZ, L., *La reforma de la LGT*, op. cit., p. 282; GARCÍA LUIS, T., *La reforma de la LGT*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 443.

²⁶ JENKINS, G., *Tecnología de la información e innovación en la Administración tributaria*, IEF, Madrid, 1996, p. 13. En el mismo sentido, el TC español manifestó, en la STC 76/90 de 26 de abril, que «sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas» (fj. 10).

más garantías tengan de que la Administración tributaria sólo empleará los datos obtenidos para fines fiscales;²⁷ protegiendo la confianza del contribuyente en la Administración se facilita a la Administración el acceso a ciertos datos que de otra forma no llegarían a su poder; según el profesor RUIZ GARCÍA esta idea podría encontrar cierto acomodo en el art. 103.1 CE (principio de eficacia de la Administración).²⁸ En la misma línea de pensamiento se sitúan aquellos autores que mantienen que en gran medida el buen funcionamiento e integridad de los sistemas tributarios basados en la declaración-liquidación dependen de la existencia de una regla de secreto fiscal que garantice a los contribuyentes que el enorme caudal de información que deben revelar en cumplimiento de sus deberes de colaboración no va a ser cedida o comunicada a terceros.²⁹

La mayoría de la doctrina viene aceptando los dos principios antes enunciados como fundamento del secreto tributario; partiendo de

²⁷ KRUSE, H. W., *Steuerrecht*, *op. cit.*, p. 349; MALHERBE, J., «General Report» en *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, CDFI, *op. cit.*, pp. 100-101; y BENTLEY, D., *Taxpayers's Rights, Theory, Origin and Implementation*, Kluwer, Deventer, 2007, p. 319.

²⁸ RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, *op. cit.*, p. 170.

²⁹ TOWNSEND, J., «Section 6103 and the Use of Third Party Tax Return Information in Tax Litigation», *The Tax Lawyer*, vol. 46, nº 4, 1993, pp. 923 y ss.; y NIKITMAN, J., «Obtaining Disclosure of Secret Comparables in Canadian Transfer-Pricing Litigation: Policy and Practice», *Canadian Tax Journal*, vol. 50, nº 1, 2002, p. 33. Estos autores se han posicionado en particular en relación con la aplicación de la regla de confidencialidad de la información tributaria excluyendo que la Administración tributaria puede usar la información de los contribuyentes frente a otros obligados tributarios «desconectados» de los primeros en el marco de procedimientos tributarios de inspección y liquidación. En este sentido, en EE. UU. el Congreso consideró en 1974 que el establecimiento de una estricta regla de confidencialidad de la información tributaria resultaba del todo necesaria, en la medida en que el IRS poseía más información sobre los ciudadanos que ninguna otra agencia, de suerte que si se produjeran abusos por parte del IRS haciendo un «uso desviado» de tales datos ello generaría una pérdida de confianza pública que dañaría seriamente al sistema tributario (SALTZMAN, M., *IRS Practice and Procedure*, Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1991, pp. 4-56-57). Fruto de tal estudio e informe del Congreso se modificó el IRC en 1976 estableciendo una cláusula de secreto tributario. Con posterioridad, la *Privacy Protection Study Commission 1977* justificó la reforma de la cláusula de secreto tributario con estas elocuentes palabras: «*the fact that tax collection is essential to government justifies an extraordinary intrusion on personal privacy by the IRS, but is also the reason why extraordinary precautions must be taken against misuse of the information the Service collects from the taxpayers*». Tras esta reforma se viene considerando que el Derecho de los EE. UU. ha articulado una regla de equilibrio entre el derecho del Estado (y demás entes públicos) de recaudar los impuestos y los derechos de los contribuyentes (incluidas las entidades) a la intimidad que se concreta en un derecho a la confidencialidad que excluya las revelaciones no autorizadas de su información (PARNELL, A., «The Right to Privacy and the Administration of the Federal Tax Laws», *Tax Lawyer*, vol. 31, nº 1, pp. 113 y ss.).

esta concepción la introducción de eventuales excepciones al secreto tributario estaría en manos del legislador ordinario, en cuyo criterio estaría ponderar los intereses en juego maximizando o minimizando el alcance de la institución. No obstante, no han faltado autores que han invocado un engarce constitucional del secreto tributario.

Así, desde la doctrina alemana se ha argumentado que el principio de seguridad jurídica (TIPKE) derivado de la propia idea del Estado de Derecho, exige que el ciudadano pueda prever los supuestos en que el Estado puede entrometerse en su ámbito de actuación, sino también conocer cuáles sean las circunstancias que de ello se deriven; la protección del secreto tributario sería, pues, una consecuencia del derecho del sujeto obligado a controlar la información que suministra a la Administración tributaria y que quebraría si esta pudiera utilizarla de forma arbitraria.³⁰

Por lo que se refiere a la doctrina española, lo cierto es que mayoritariamente se viene invocando el derecho a la intimidad (personal y económica)³¹ como fundamento del secreto tributario.³²

³⁰ TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung, t. I, Köln, Otto Schmidt, 1993*, p. 43; y RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario y Hacienda Pública, op. cit.*, pp. 170-171. En relación con la jurisprudencia del TC sobre seguridad jurídica, *cfr.* RODRÍGUEZ BEREJJO, A., «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *op. cit.*, pp. 607 y ss.

³¹ Un nutrido sector doctrinal se muestra partidario de la existencia de la proyección de la intimidad sobre los datos económicos del contribuyente (persona física); entre éstos: ESCRIBANO, LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 333-334; NOGUEROLES PEIRO, N., «La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional», *REDA*, nº 52, 1986, pp. 566 y ss.; y SANTAMARÍA PASTOR, J. A., «Sobre el Derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables», *REDC*, nº 15, 1985, p. 165. Asimismo, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, pese a iniciales vacilaciones, parece haber consolidado la protección constitucional de la intimidad económica; entre otras véanse las sentencias 110/84, de 26 de noviembre (fjs. 5 y 6), 45/89, de 20 de febrero (fj. 9), 143/94, de 9 de mayo (fjs. 5 y 6), y los autos 642/86, de 23 de julio (fj. 2) y 982/86, de 19 de noviembre.

³² *Id.*: ALONSO GONZÁLEZ, L., *La reforma de la LGT, op. cit.*, p. 282; ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria», *op. cit.*, pp. 333-334; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria, op. cit.*, p. 195; y LUCAS DURÁN, M., «Secreto Tributario y Constitución» *op. cit.*, pp. 28-29. También algunos autores entre la doctrina portuguesa (RODRIGUES PORTO, F., *Acciones contra el abuso y defraudación fiscales, op. cit.*, p. 291), norteamericana (LIEBMAN, H., «Confidentiality of information in Competent Authority proceedings» *International Tax Journal*, vol. 5, 1979, pp. 443 y ss.), alemana (EILERS, S., «Germany National Report» en *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, CDFI, *op. cit.*, p. 150) han fundamentado el secreto tributario en la intimidad de los contribuyentes. Asimismo, los tribunales norteamericanos han reforzado la confidencialidad de la información tributaria frente a demandas de publicidad planteadas sobre la base de la *Freedom of Information Act*, argumentando que tal confidencialidad establecida en la Sec. 6103 del *Internal Revenue Code* está concebida «for protection of the privacy of taxpayers filing tax returns and are designed to prevent disclosure of information contained either in the tax returns or in documents filed in conjunction therewith which enable the Secretary or his delegate to determine the tax due» (*Tax Analyst & Advocates, v. IRS*, 505 F.2d.305, 354 CDC Cir.1974; *Accord, Freuhauf Corp. v. IRS*, 552 F.2d.284 (6th Cir. 1975), 429 U.S. 1085 (1977)).

En particular, el profesor ESCRIBANO ha observado cómo el deber de contribuir requiere en algunos casos una quiebra o flexibilización del derecho a la intimidad,³³ de forma que tal quiebra necesita de un correlativo reflejo que «consistirá en la especial protección que proporcionará el ordenamiento a los datos que se ha accedido en virtud de la misma. Lo que podríamos denominar la «funcionalidad de la quiebra» del derecho a la intimidad impide que de sus resultados puedan obtenerse otros frutos que los estrictamente relacionados con el objeto que justifica y fundamenta el citado cercenamiento del derecho. La prevalencia del deber de contribuir frente al ámbito de lo protegido por el derecho a la intimidad justificará que el uso de lo conocido mediante este procedimiento quede absolutamente reservado a ese fin».³⁴

Reforzando esta idea, algunos autores han puesto de relieve cómo la consagración del secreto tributario en la LGT llevada a cabo a través de la Ley 25/1995, tiene precisamente su fundamento en el derecho a la intimidad.³⁵ No obstante, no se puede perder de vista que la Exposición de Motivos de la referida Ley 25/1995 se afirma que tal modificación de la LGT tiene lugar al efecto de adecuar la normativa tributaria a la LO 5/1992, de 29 de octubre, de regulación del tratamiento automatizado de datos de carácter personal (LORTAD), en lo que respecta al uso de la información que la Administración tributaria tiene de los contribuyentes.

Ciertamente, la legislación de protección de datos de carácter personal (la antigua LORTAD y la actual LOPD LO 15/1999) presenta un indiscutible engarce constitucional al desarrollar la previsión recogida en el art. 18.4 CE destinada a proteger la intimidad de las personas de las agresiones que tal derecho fundamental puede experimentar debido a un uso torticero o indebido de la

³³ Vid. en este sentido las SSTC 110/1984, 642/1986, 45/1989, 143/1994.

³⁴ ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria», *op. cit.*, p. 11.

³⁵ ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria», *op. cit.*, pp. 11-12; ALONSO GONZÁLEZ, L., *La reforma de la LGT*, *op. cit.*, p. 282; y LUCAS DURÁN, M., «Secreto Tributario y Constitución» *op. cit.*, pp. 28-29.

informática;³⁶ en concreto, los artículos 1, 5, 6, 10, 11, 15 y 16 de la Ley Orgánica 15/1999, de protección de datos de carácter personal (LOPD, en adelante) establecen garantías destinadas a proteger los datos personales de los ciudadanos —como son los principios de deber de secreto, no cesión y prohibición de uso de los datos personales para finalidades diferentes de aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos— que se han incorporado tanto al antiguo art. 113 LGT-1963 como al actual art. 95 LGT-2003.³⁷

No obstante, a nuestro juicio, la tesis que postula fundamentar el secreto tributario en el derecho fundamental a la intimidad tropieza con diversos obstáculos;³⁸ entre éstos podría destacarse que tal engarce difícilmente serviría para amparar toda la información en poder

³⁶ Durante las décadas de los 80 y 90 no resultaba pacífica la cuestión de si el art. 18.4 CE había consagrado un nuevo derecho fundamental o, por el contrario, constituía una garantía específica en relación con los ataques que determinados derechos fundamentales (intimidad, honor) pueden sufrir debido a un uso torticero de la informática; entre los autores que se adherían a la primera postura destaca: LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., *El derecho de autodeterminación informativa*, Tecnos, Madrid, 1990, pp. 117-118; la tesis que postulaba la existencia de una garantía específica contaba con el siguiente respaldo doctrinal: VILLAVERDE MENÉNDEZ, I., «Protección de datos personales, derecho a ser informado y autodeterminación informativa del individuo», *REDC*, nº 41, 1994, pp. 194-195, 205 y 209; ARROYO YÁÑEZ, L., «El derecho de autodeterminación informativa frente a las Administraciones públicas», *Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 16, 1993, pp. 119 y ss.; RUIZ MIGUEL, C., *La configuración constitucional del Derecho a la Intimidad*, Tecnos, Madrid, 1995, pp. 94 y ss., 242 y ss.; FERNÁNDEZ SEGADO, F., *El sistema constitucional español*, Dykinson, Madrid, 1992, p. 221. De los primeros pronunciamientos del TC en la materia, a nuestro juicio, no podía extraerse una posición clara sobre la referida cuestión habida cuenta de la ambigüedad de sus pronunciamientos (SSTC 254/93, de 20 de julio (fj. 6); de 4 de mayo de 1998 (fjs. 4 y 6); y de 143/94, de 9 de mayo (fj. 7). No obstante, tras las SSTC 198/1998 y 292/2000, ha quedado claro que el TC considera que el art. 18.4 CE articula un derecho fundamental distinto del derecho a la intimidad del art. 18.1 CE (*vid. infra*).

³⁷ Nótese que el Tribunal Constitucional español ha puesto de relieve la aplicación de la LORTAD/LOPD al ámbito tributario (STC 143/1994, de 9 de mayo). Asimismo, téngase en cuenta que dicha norma se aplica a toda información concerniente a personas físicas identificadas o identificables que haya sido obtenida por las Administraciones públicas, ya conservada en ficheros informatizados o no (arts. 2.1 y 3 LOPD; STC 254/1993 (fj. 7); en el mismo sentido la Directiva 95/46/CEE (parágrafo 27)).

³⁸ Ciertamente, resulta difícil mantener que datos que resultan públicos, al estar sujetos a determinadas obligaciones registrales, están cubiertos por la intimidad constitucionalmente protegida; en este sentido el TC español declaró que «dada la conexión necesaria que ha de existir entre el derecho en cuestión (intimidad) y la esfera reservada para sí por el individuo, en los más básicos aspectos de su autodeterminación como persona, resulta, por lo menos, cuestionable que en abstracto pueda entenderse vulnerada su intimidad por la exigencia de transmitir información sobre actividades desenvueltas en el tráfico económico y negocial. Unas actividades que tienden a desarrollarse

de la Administración tributaria, por cuanto que, pese a la ampliación que en los últimos tiempos ha experimentado este derecho, algunos de los datos obtenidos como, por ejemplo, los referidos a personas jurídicas no resultan cubiertos por el derecho a la intimidad del art. 18.1 CE.³⁹ Asimismo, la propia LOPD, desarrolladora del derecho fundamental previsto en el art. 18.4 CE, excluye de su ámbito de aplicación a las personas jurídicas.⁴⁰ Curiosamente, esta posición de

³⁸ en el ámbito de relación con terceros, y a estar sometidas a fórmulas específicas de publicidad, en aras de la seguridad jurídica y de la transparencia en el tráfico económico, de ahí que sólo con extrema dificultad puedan calificarse como reservadas, en el sentido antes descrito típico del juego del derecho a la intimidad. No cabe duda de que puede existir un interés legítimo en mantener resguardadas del conocimiento de terceros estas actividades, pero dicho interés desborda el ámbito de estricta constitucionalidad, para introducirse en la esfera de lo puramente económico» (fj. 6 STC 143/1994). No obstante, como ha puesto de relieve Ruiz Miguel, «existen datos a priori irrelevantes desde el punto de vista del derecho a la intimidad y que, sin embargo, en conexión con otros, quizá también irrelevantes, pueden servir para hacer totalmente transparente la personalidad de un ciudadano» (teoría del mosaico) (RUIZ MIGUEL, C., «En torno a la protección de los datos personales automatizados», *Revista de Estudios Políticos*, nº 84, 1994, p. 243).

³⁹ La mayoría de la doctrina niega la posibilidad de que las personas jurídicas sean susceptibles de ostentar el derecho a la intimidad del art. 18 CE, al tratarse de un derecho de carácter personalísimo e intransferible (RUIZ MIGUEL, C., «En torno a la protección de los datos personales automatizados», *op. cit.*, p. 250; VILLAVERDE MENÉNDEZ, I., «Protección de datos personales, derecho a ser informado y autodeterminación informativa del individuo», *op. cit.*, p. 205 y ss.; LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., *El derecho de autodeterminación informativa*, *op. cit.*, p. 47). El propio Tribunal Constitucional español, sin haberlo excluido de forma absoluta, ha puesto de relieve las dificultades con que tropieza la extensión del derecho a la intimidad a las personas jurídicas (SSTC 257/85, 231/88 ATC 257/1985 (fj. 2); véase también la STS de 28 de abril de 2003, magistrado ponente Lucas Murillo de la Cueva); lo mismo acontece en relación con otros derechos fundamentales, como el derecho a la vida o a la integridad física; no obstante, tampoco puede olvidarse que otros derechos fundamentales, como el derecho al honor, son aplicables a las personas jurídicas (SSTC 214/91, 139/95, 183/95).

⁴⁰ Arts. 1 y 3.e) LOPD; párrafo 24 de la Directiva 95/46/CEE. Ahora bien, como ha puesto de manifiesto el Gabinete jurídico de la Agencia de Protección de datos, la LOPD no resulta de aplicación en relación con los datos referidos a personas jurídicas, pero sí cuando la información se refiere a datos de carácter personal que puedan encontrarse en ficheros o documentación de personas jurídicas (véase el informe del Gabinete Jurídico AGPD 0172/2008, disponible en la página web de la APD: www.agpd.es). Asimismo, debe destacarse que tanto el art. 95 LGT-2003 como normas que lo desarrollan y que también tratan de ajustarse a la LOPD-LORTAD (OMEH de 18 de noviembre de 1999, que regula el suministro de información tributaria a las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, así como los supuestos contemplados en el art. 113.1 LGT; y la OMEH de 27 de julio de 1994, que regula los ficheros automatizados de la AEAT) se refieren tanto a datos y ficheros de personas físicas y entidades. Sin embargo, la Instrucción AEAT 6/2000, de 4 de diciembre, sobre el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación en ficheros automatizados de la AEAT, solo parece referirse a personas físicas.

nuestro ordenamiento constitucional no coincide plenamente con la adoptada por el TEDH o el propio TJCE.⁴¹

Pese a ello, tampoco puede olvidarse que muchos de los datos relativos a personas jurídicas que resultan en poder de la Administración tributaria podrían gozar de una protección constitucional específica al integrar «secretos empresariales»⁴² amparados por la libertad de empresa (art. 38 CE) (o el derecho de propiedad),⁴³ circunstancia

⁴¹ La Corte Europea de Derechos Humanos ha extendido y aplicado el art. 8 (derecho a la vida privada y familiar) del Convenio Europeo de Derechos Humanos a entidades jurídicas (casos *Niemitz v. Alemania*, de 16 de diciembre de 1992, nº 251-B, *Société Colas Est v. France*, de 16 de abril de 2002, nº 37971/1997, y *Van Rossen*, de 9 de diciembre de 2004, nº 41872/1998) (vid. PIJL, H., «Human Rights and Fundamental Freedoms for Legal Entities», *European Taxation*, June 2006, pp. 281 y ss.). También el TJCE ha declarado que la protección de la confidencialidad de los secretos empresariales está cubierta por el derecho a la intimidad y además constituye un principio general del Derecho comunitario (STJCE de 14 de febrero de 2008, C-450/06, *Varec SA and Etat Belge*). Nótese, no obstante, que el art. 17 (derecho de propiedad) de la Carta Europea de Derechos Fundamentales recoge un apartado 2º dedicado específicamente a la protección de la propiedad intelectual, incluyendo a las patentes, marcas y los derechos conexos (secretos empresariales).

⁴² Siguiendo a Gómez Segade hay que referirse a «secretos empresariales» en sentido amplio como un conjunto de secretos cuya nota común radica en que integran conocimientos reservados que giran en torno a la organización económica denominada empresa; se distinguen, a su vez, tres grupos de secretos: a) los secretos atinentes al sector técnico-industrial de la empresa (procedimientos de fabricación, reparación o montaje; prácticas para la puesta a punto de un producto, etc.); b) secretos puramente comerciales de la empresa (listas de clientes, de proveedores, cálculo de precios, etc.); c) secretos concernientes a otros aspectos de la organización interna de la empresa y relaciones de la misma cuyo conocimiento sería valioso para los competidores, pero en ningún caso representan un bien en sí mismos (situación financiera, proyectos de expansión y alianzas empresariales, etc.) (GÓMEZ SEGADE, J. A., *El secreto industrial (Know-how)*, Tecnos, Madrid, 1974, pp. 43 y ss.). Debe destacarse que la revelación pública de las cuentas anuales no supone en modo alguno un *full disclosure* de la situación financiera y secretos comerciales de las empresas y, por tanto, no puede negarse sobre esta base la existencia de este tipo de secretos empresariales (LEÓN SANZ, F. J., *La publicidad de las cuentas anuales*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pp. 27 y ss., 46-47).

⁴³ Tanto la doctrina constitucionalista como la mercantilista han puesto de manifiesto cómo la libertad de empresa establecida en el art. 38 CE protege, entre otras cosas, la capacidad competitiva de las empresas, así como las fuentes propias que éstas poseen para la generación de beneficios (JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G., *Derecho Mercantil*, Ariel, Barcelona, 1998, p. 593); tal engarce constitucional también aparece en el Preámbulo de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia anudando el art. 38 CE que reconoce la libertad de empresa en una economía de mercado con la garantía y protección de la misma por los poderes públicos a través de la competencia leal; otros autores también han puesto de relieve la conexión de la libertad de empresa con el derecho de propiedad (art. 33.1 CE), concibiendo la primera como una consecuencia del segundo derecho (URÍA, R., *Derecho Mercantil*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 28). La conexión de la libertad de empresa con los secretos empresariales radica en que éstos son protegidos, «porque su conservación redundaría en beneficio de la organización empresarial e implica un eficaz soporte en la lucha competitiva» (GÓMEZ SEGADE, J. A., *El secreto industrial (Know-how)*, op. cit., p. 51); ciertamente, la cartera de clientes, previsiones de mercado o de lanzamiento de nuevos productos, la situación financiera o contable, un determinado proceso productivo, o la forma en que se opera y se organiza una empresa constituyen elementos reservados que afectan directamente a la capacidad competitiva de la empresa y, por ello, su revelación no autorizada.

que fue reconocida por el Tribunal de Primera Instancia de las CEE (TPI) en el marco de un caso donde se ventilaba la compatibilidad con tales derechos de determinadas Directivas comunitarias que establecían la publicidad de las cuentas anuales obligando a revelar un conjunto de información «sensible» de las sociedades.⁴⁴

Sin embargo, con todo ello, como destacó el profesor RUIZ GARCÍA, la protección del secreto tributario queda confundida con la de los derechos fundamentales o de los datos que gozan de una especial protección constitucional.⁴⁵

⁴⁴ STPI de 21 de junio de 2006, T-47/02, *Danzer*. Los demandantes alegaban la vulneración de los derechos de propiedad, el principio de libre competencia, la protección de los secretos empresariales, la protección de datos personales y secreto fiscal, y el de no autoinculpación. El TPI rechazó tales argumentos considerando que la eventual vulneración de tales derechos no se produce en la medida en que las obligaciones impuestas por la normativa comunitaria no constituyen una intervención desmesurada e intolerable que afecta a la propia esencia de estos derechos (no hay desproporción).

⁴⁵ RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, *op. cit.*, p. 171. Asimismo, este autor ha puesto de relieve cómo el art. 105.b) CE podría poner en duda la constitucionalidad de las normas ordinarias que consagran el secreto tributario. No obstante, como él mismo reconoce, el citado precepto del Constitución Española establece una protección, siquiera parcial e indirecta, del secreto fiscal, al excluir del acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos que contengan datos que afecten a la intimidad de las personas (pp. 172-173). En la misma línea de pensamiento, la doctrina administrativa mayoritaria interpreta el art. 105.b) de la Constitución en el sentido de que no hay inconveniente en aceptar la posibilidad de que la ley regule nuevas cláusulas de exclusión del libre acceso de los ciudadanos, siempre y cuando éstas posean una justificación objetiva que no conduzca en sus propios términos, a la negación de la realidad garantizada constitucionalmente (*vid.* EMBID IRUJO, A., «El derecho de acceso a los archivos y registros administrativos» en *La Nueva RJAP y PAC*, *op. cit.*, pp. 106-107, 114-119; POMED SÁNCHEZ, L. A., *El derecho de acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos*, MAP, 1989, p. 150); de hecho, se ha puesto de relieve cómo la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, cuando desarrolla el art. 105.b) CE a través de su art. 37, introduce un amplio elenco de excepciones al derecho de acceso de los ciudadanos a registros administrativos; en concreto, «razones de interés público», «intereses de terceros más dignos de protección», «materias protegidas por el secreto industrial o comercial» o simplemente una previsión legal que en tal sentido servirían para excluir el derecho de acceso (FERNÁNDEZ RAMOS, S., *El derecho de acceso a los documentos administrativos*, *op. cit.*, pp. 446-484; VILLAVERDE MENÉNDEZ, I., «Protección de datos personales, derecho a ser informado y autodeterminación informativa del individuo» *op. cit.*, pp. 218-222); a su vez, el citado precepto de la Ley 30/1992 establece que determinado tipo de ficheros se registrarán por sus disposiciones específicas, de suerte que la regla general de acceso no resulta aplicable en relación con los mismos. En definitiva, el art. 105.b) CE no excluye que puedan existir determinados ámbitos materiales reservados frente al libre acceso público, cuando hubiera intereses constitucionales o públicos relevantes que así lo justificasen; tal interpretación en modo alguno impide una reserva (legal o constitucional) como la que integra el secreto fiscal.

Ciertamente, cuando se emplea una justificación instrumental (y no autónoma o propia) del secreto tributario resulta difícil encontrar un único fundamento (constitucional) cuya protección englobe toda la información en poder de la Administración tributaria; quizás sea ésta la razón por la que en la hora actual todavía no ha podido identificarse un fundamento constitucional propio o autónomo del secreto tributario, ni en España ni en países de nuestro entorno europeo.⁴⁶

No obstante, el hecho de que el secreto tributario no ostente un fundamento constitucional propio o autónomo no implica que los bienes y derechos sobre los que se proyecta dicha institución y que gozan de una protección constitucional específica se vean privados de ella por este motivo. El hecho que un dato íntimo o un secreto empresarial hayan sido comunicados a la Administración tributaria no debe privarle de su carácter ni de su protección constitucional. En realidad, lo que termina sucediendo es que los bienes y derechos siguen disfrutando de la tutela constitucional e, incluso, en algunos casos puede observarse una expansión indirecta de su protección constitucional a otros que no resultan, en principio, cubiertos por la misma; por ejemplo, no todos los datos personales en poder de la Administración tributaria resultan amparados por el derecho a la intimidad, pero como quiera que los datos íntimos y aquellos que no lo son no están separados o disociados sino que forman parte de un todo, en principio se opta por proteger ese todo (el archivo o la bases de datos); lo mismo puede acontecer en el ámbito de los «secretos empresariales». Ello no implica que, en todo caso, datos que no resulten íntimos o cubiertos por el secreto empresarial hayan adquirido tutela constitucional por integrarse en los archivos o bases de datos de la Administración, sino que, en ausencia de la oportuna disociación, la protección de los citados bienes y derechos aconseja —o el legislador se ve forzado a— la reserva y uso restringido de toda la información sin hacer distinciones a

⁴⁶ RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, op. cit., p. 170, señala que la doctrina alemana mayoritaria niega que el secreto fiscal goce de una protección constitucional expresa, de modo que su fundamento residiría en la configuración que del mismo haga el legislador ordinario.

priori. Como veremos más adelante, esta posición podría encontrar un cierto respaldo jurídico en una línea de jurisprudencia constitucional española sobre el art. 18.4 CE.⁴⁷

III.2. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el tratamiento de los datos recabados por la Administración tributaria: Los derechos a la intimidad (art. 18.1 CE) y a la «protección de datos de carácter personal» (art. 18.4 CE) como fundamento principal de las garantías de reserva y confidencialidad de la información tributaria

El estudio de la jurisprudencia constitucional revela cómo nuestro Tribunal Constitucional viene considerando que la reserva, confidencialidad y protección de la información tributaria frente a un uso desviado de la misma se fundamenta principalmente en el derecho a la intimidad del art. 18.1 CE y en el derecho a la protección de datos de carácter personal (art. 18.4 CE). Es decir, el régimen de protección articulado a través del denominado secreto tributario (o la reserva de los datos fiscales) tendría un carácter instrumental en relación con la protección de determinados derechos fundamentales, sin perjuicio de que igualmente sirva a otras finalidades constitucionalmente relevantes como la eficacia de la gestión tributaria. Al punto, tratamos de exponer esta jurisprudencia.

⁴⁷ En la STC 198/1998, de 13 de octubre, el TCE declaró que el art. 18.4 de la CE «no sólo entraña un específico instrumento de protección de los derechos del ciudadano frente al uso torticero de la tecnología informática, sino que *consagra un derecho fundamental a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona, pertenezcan o no al ámbito más estricto de la intimidad, para así preservar el pleno ejercicio de sus derechos*». De esta forma, el denominado «derecho de autodeterminación informativa» del art. 18.4 CE conferiría a las personas (físicas) el derecho a controlar los diferentes datos que los titulares de ficheros posean sobre cada individuo, de manera que cada persona podría restringir su uso y cesión o comunicación o revelación a terceros cuando perjudicara sus derechos o intereses. De la citada sentencia también cabe extraer que el referido derecho fundamental se proyecta sobre todo tipo de datos de carácter personal, con independencia de que aisladamente considerados no afecten a la intimidad en sentido estricto (teoría del mosaico). En el caso enjuiciado por el TC en la sentencia 198/1998, se examinaba cómo datos comunicados por una persona para una determinada finalidad eran utilizados por el titular del fichero con una finalidad distinta que provocaba una vulneración del derecho de libertad sindical. Véanse igualmente las SSTC 254/93 y 292/2000, donde se pone de relieve cómo el art. 18.4 CE incorpora una nueva garantía constitucional de otros derechos, fundamentalmente el honor y la intimidad, pero también un instituto que en sí mismo constituye un derecho o libertad fundamental, el derecho a la libertad frente a las potenciales agresiones a la dignidad y a la libertad de la persona provenientes de un uso ilegítimo del tratamiento mecanizado de datos (la informática).

III.2.1. La jurisprudencia constitucional sobre el derecho a la intimidad

El Tribunal Constitucional se ha referido en alguna de sus sentencias más señeras en materia tributaria a la cuestión de la reserva y confidencialidad de la información tributaria, aunque sin referirse expresamente al denominado (doctrinalmente) «secreto tributario». A efectos expositivos, tal jurisprudencia puede agruparse en dos grupos, de suerte que el primero de ellos vendría dado por un conjunto de pronunciamientos del TC que vieron la luz durante las décadas de los 80 y 90 y versaron sobre la tensión constitucional entre el derecho a la intimidad y la tutela del deber de contribuir, en tanto que la segunda línea de jurisprudencia se ha producido ya en el año 2001 y se refiere con más detalle al art. 113 LGT y a la posición de la Administración tributaria en relación con la protección de la información tributaria (y los datos recabados que afectan a la intimidad). No hace falta insistir en que el punto de partida de toda esta jurisprudencia es que el derecho a la intimidad protege y alcanza los datos económicos de las personas físicas, como los relativos a la situación económica, los referidos a los gastos en los que incurren, o los datos que figuran en las declaraciones del IRPF o en las notificaciones de actos tributarios.⁴⁸

Primera línea de jurisprudencia

En primer lugar, debe ponerse de relieve cómo ya en una de las primeras sentencias donde el TC se enfrentó a la tensión constitucional entre el derecho fundamental a la intimidad y la tutela del deber de contribuir a través de potestades que permitan a la Administración prevenir y luchar contra el fraude fiscal, el Tribunal Constitucional vino a fundamentar tal flexibilización de los derechos fundamentales, no sólo en la legitimidad constitucional de la fundamentación de tal flexibilización y regulación legal y proporcionada de tales potestades, sino también en el respeto del contenido esencial del derecho fundamental (intimidad) y cómo contribuía a ello la protección brindada por normas con rango legal que establecían que la información obtenida por las autoridades fiscales sólo iba a ser empleada para fines tributarios (y de denuncia de hechos que pudieran ser constitutivos de delitos) y que tales autoridades no podrían revelar a terceros tal

⁴⁸ SSTC 110/1984, 45/1989, 142/1993, 233/1999, 233/2005 y 111/2006, entre otras.

información sobre la base del deber de estricto y completo sigilo al que estaban sujetas. Nótese, así, que éste fue el razonamiento del TC en la importantísima STC 110/1984, donde se reconoció la constitucionalidad del levantamiento del secreto bancario establecido a través de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Ley 50/1977).⁴⁹

En la misma línea se sitúan otros pronunciamientos posteriores como el ATC 642/1986 y la STC 143/1994. En el referido auto de 1986 el TC salió al paso frente a un recurso de amparo en relación con una resolución de la DGT que aprobaba, entre otros, el modelo 192, relativo a retenciones de los rendimientos de capital mobiliario obligando a declarar los intereses de todo tipo de cuentas, imposiciones y depósitos, de suerte que tal resolución se fundamentaba en la Ley 50/1977, de medidas urgentes de reforma fiscal que, como ya se indicó, establecía el levantamiento del secreto bancario a efectos fiscales. Los demandantes argumentaron que la resolución vulneraba el derecho de la intimidad del art. 18.1 y el art. 18.4 CE. El TC rechazó el recurso de amparo presentado por un conjunto de entidades bancarias trayendo a colación los argumentos esgrimidos en su precedente STC 110/84, pero además recalcó que «en nada atenta, en principio, a la intimidad personal el que los datos que deben suministrarse a la Hacienda Pública se ofrezcan a través de medios informatizados, ya que sólo su uso más allá de lo legalmente autorizado podría constituir un grave atentado a los derechos fundamentales de las personas, lo que podría ser objeto de la correspondiente demanda de amparo» (fj. 3).

La STC 143/1994, por su parte, analiza un recurso de amparo que pone en tela de juicio la constitucionalidad del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, y la Orden Ministerial de 14 de marzo de 1990, que contiene la normativa reguladora del NIF alegando vulneración del

⁴⁹ Véanse los fjs. 6 y 7 de la STC 110/1984 donde se pone de manifiesto que no hay lesión del contenido esencial del derecho a la intimidad, en la medida en que las potestades de investigación de cuentas bancarias delimitadas en la Ley 50/1977 no son ilimitadas y además establecen una limitación al uso para fines fiscales de la información estando las autoridades y funcionarios que tuvieran conocimiento de tales informaciones sujetos a un estricto y completo deber de sigilo en relación con las mismas. En pronunciamientos posteriores, como la STC 233/2005, el TC sin embargo no ha abundado en la incidencia del «secreto tributario» (o la reserva de la información tributaria) sobre la justificación de la flexibilización del derecho a la intimidad, centrándose en la necesidad de tal limitación en relación con la lucha contra el fraude fiscal y la consecución de lo previsto en el art. 31.1 CE, lo cual requiere que la Administración tributaria ostente potestades que le permitan obtener información que puede tener carácter íntimo o reservado (v.gr., la información bancaria).

derecho a la intimidad del art. 18.1 CE y del art. 18.4 CE, por la pretendida ausencia de garantía sobre el uso de la información obtenida a través de las operaciones identificadas con el NIF. El TC declaró que tal normativa resultaba constitucional considerando la inexistencia de un derecho absoluto a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal, la finalidad de la norma (el control fiscal) y la proporcionalidad de la misma que no resulta contraria al contenido general del derecho fundamental teniendo en cuenta especialmente los destinatarios de la información (la Administración) desde la perspectiva de la finalidad perseguida por la norma.

En relación con el argumento esgrimido por los demandantes en el sentido de que la normativa del Número de Identificación Fiscal (NIF), como instrumento de recopilación de información, podía propiciar un «uso desviado de la misma» y, en consecuencia la efectiva invasión de la esfera privada de los ciudadanos afectados, el TC realizó afirmaciones de cierta importancia para lo que aquí interesa. Así, por un lado, manifestó que «habría que convenir que *un sistema normativo que, autorizando la recogida de datos incluso con fines legítimos, y de contenido puramente neutro, no incluyese garantías adecuadas frente a su uso potencialmente invasor de la vida privada del ciudadano a través de su tratamiento técnico, vulneraría el derecho a la intimidad de la misma manera que lo harían las intromisiones directas en el contenido nuclear de ésta*» (fj. 7 STC 143/94). Por otro lado, el TC puso de relieve cómo las normas reglamentarias reguladoras del NIF forman parte de un conjunto normativo que introduce garantías suficientes frente al eventual «uso desviado» de la información que tales normas permiten recabar. Y en tal sentido, el TC aludió en particular a la normativa de desarrollo del art. 18.4 CE, esto es, la LORTAD (LO 5/1992), haciendo referencia a las concretas disposiciones de la misma que articulaban garantías frente a un «uso desviado» de la información, a saber: a) las que garantizaban la seguridad de los archivos; b) las que establecían el deber de secreto profesional del responsable de los ficheros y los que intervengan en el tratamiento de los datos de carácter personal; c) las que impedían la transmisión de datos de carácter personal almacenados, con la excepción de que concurra el consentimiento del interesado, la autorización legal específica o la conexión y reconocida necesidad de la transmisión de datos para el logro de finalidades constitucionalmente relevantes.

De este modo, el TC excluyó precisamente la queja de la recurrente en la medida en que existe una normativa aplicable en el ámbito tributario que salvaguarda el derecho a la intimidad impidiendo un «uso desviado» y la difusión de la información recabada por la Administración tributaria a través de la normativa del NIF que no esté estrechamente conectada con la finalidad que autoriza tal recogida. Y finalmente, declaró que de producirse las infracciones al derecho de la intimidad alegadas, la LORTAD contiene medios de reacción suficientes frente a ellas y, en último extremo, quedaría abierta la vía del recurso de amparo.

Llama la atención, sin embargo, que el TC no se refiriera a la normativa específicamente tributaria que regulaba el uso y reserva de la información tributaria. Ello podría explicarse considerando que el art. 113 LGT vigente en aquel momento no establecía una reserva de la información en materia tributaria, aunque sí existían disposiciones que regulaban el deber de sigilo de las autoridades fiscales. Posiblemente esta sentencia propiciara la reforma operada en el art. 113 LGT a través de la Ley 25/1995, de cara a reforzar las «garantías adecuadas frente al uso potencialmente invasor de la vida privada del ciudadano» a las que se refiere el TC en el fj. 7 de la STC 143/1994.

Otra de las conclusiones derivadas de esta sentencia es la inexistencia de un fundamento constitucional autónomo del secreto tributario, de suerte que el establecimiento de una reserva de la información obtenida por la Administración tributaria resulta de la protección del derecho a la intimidad (art. 18.1 CE) en lo que se refiere a datos de carácter personal de personas físicas. Así, el hecho de que se haya establecido un régimen de reserva omnicompreensivo de todo dato obtenido o en posesión de la Administración tributaria (por el art. 95 LGT), con independencia de que sea un dato que afecte a la intimidad de las personas físicas o no (secretos empresariales, datos públicos), deviene o resulta de consideraciones prácticas (difícil disociación de los datos íntimos de otros que no lo son) y de la necesidad de proteger igualmente la confidencialidad de otro tipo de información (que a pesar de carecer de protección constitucional por el derecho a la intimidad) merece una protección legal frente a su uso desviado o revelación para fines distintos a los que fundamentaron su aportación o recogida. Es decir, en esta sentencia el TC viene a indicar que el derecho a la intimidad del art. 18.1 CE no agota su contenido en facultades de tipo

negativo (poder jurídico de imponer a terceros el deber de abstenerse de toda intromisión en la esfera íntima de la persona) sino que también posee una dimensión positiva dirigida a garantizar la protección de la información íntima recabada por un poder público de manera que no se pueda realizar un «uso desviado» de la misma.⁵⁰ Por tanto, resulta evidente la conexión entre derecho a la intimidad y el régimen del secreto tributario cuando el TC, de forma reiterada, ha declarado que tal derecho fundamental protege la intromisión en la esfera íntima y la prohibición de uso de lo así conocido, esto es, su revelación, divulgación o publicidad no consentida de estos datos, y del uso o explotación de los mismos sin autorización de su titular;⁵¹ así, «se vulnerará el derecho a la intimidad personal cuando la penetración en el ámbito propio y reservado del sujeto no sea acorde con la ley, no sea eficazmente consentida o, aun autorizada, subvierta los términos y el alcance para el que se otorgó el consentimiento, quebrando la conexión entre información personal que se recaba y el objetivo tolerado para el que fue recogida».⁵² Afirmaciones en el mismo sentido las encontramos, con carácter de *obiter dicta*, en sentencias tan relevantes como la STC 45/1989 o las SSTC 111 y 113/2006, que son comentadas más adelante.

Esta primera línea de jurisprudencia constitucional se completa con un pronunciamiento del TC que, aunque no se refiere expresamente a un caso de naturaleza tributaria, tiene que ver con la fundamentación de las potestades de obtención de información que ostentan las Administraciones públicas y cómo la flexibilización del derecho a la intimidad que puede producirse en estos casos requiere de la observancia de una serie de condicionantes. En particular, el TC aborda esta cuestión en la STC 254/93 realizando las siguientes afirmaciones de interés:⁵³ a) «Toda la información que las Administraciones públicas recogen y archivan ha de ser necesaria para el ejercicio de las potestades que les atribuye la Ley, y ha de ser adecuada para las legítimas finalidades previstas por ella, como indicamos en la STC 110/84 (...); b) «Esta constatación elemental de que los datos personales que almacena la Administración son

⁵⁰ Vid. también las SSTC 254/93, fj. 7 y 292/2000, fj. 6 y toda la jurisprudencia citada aquí.
⁵¹ SSTC 85/2003 y 70/2009.

⁵² SSTC 196/2004 y 70/2009.

⁵³ En relación con esta sentencia y sus implicaciones en el ámbito tributario, puede consultarse el trabajo de LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «El Control jurídico de la información registrada en los ficheros de la Hacienda Pública», *Información Fiscal*, nº 22, 1997, pp. 16 y ss.

utilizados por sus autoridades y sus servicios impide aceptar la tesis de que el derecho fundamental a la intimidad agota su contenido en facultades puramente negativas, de exclusión»; y c) «Las facultades precisas para conocer la existencia, los fines y los responsables de los ficheros automatizados dependientes de una Administración pública donde obran datos personales de un ciudadano son absolutamente necesarias para que los intereses protegidos por el art. 18 CE, y que dan vida al derecho fundamental a la intimidad, resulten real y efectivamente protegidos. Por ende, dichas facultades de información forman parte del contenido del derecho a la intimidad que vincula directamente a todos los poderes públicos y ha de ser salvaguardado por este Tribunal, haya sido o no desarrollado legislativamente».

Asimismo, la doctrina resultante de la STC 143/1994 ha sido reiterada con posterioridad en el ATC 197/2003, de 16 de junio, relativo a un recurso de amparo frente a la normativa del IRPF que a efectos del cálculo de retenciones exigía al retenido aportar el testimonio literal de su sentencia de separación con objeto de reducir la base de tributación. El TC realizó una interpretación constitucional de tal exigencia, de manera que el retenido sólo estaría obligado a aportar la parte relativa a las condiciones económicas del testimonio literal de tal sentencia, y además declaró que el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria constituye un instrumento necesario no sólo para una contribución justa a los gastos generales sino también para una «gestión tributaria eficaz», modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE.⁵⁴ Otro de los aspectos relevantes de este Auto de 2003 radica en la posición adoptada por

⁵⁴ Posiblemente, esta declaración del TC poniendo en el mismo plano la tutela del deber de contribuir a los gastos públicos y una gestión tributaria eficaz constituye una de las mayores aportaciones de este auto, dado que hasta la fecha tan solo el referido deber y las actividades de control tributario intrínsecas al mismo se habían considerado susceptibles de limitar los derechos fundamentales del art. 18.1 y 4 CE (véanse por ejemplo las SSTC 110/1984, 143/1994, 292/2000). Tal asimilación, a nuestro juicio, no resulta criticable, siempre que tal gestión tributaria eficaz no sea otra cosa que actividades administrativas dirigidas y necesarias para la realización efectiva y tutela del deber de contribuir a los gastos públicos. No obstante, una cosa es la eficacia administrativa y otra muy distinta la conveniencia administrativa, de manera que solo aquellas medidas que resulten del todo necesarias para garantizar de forma efectiva y adecuada la recaudación del crédito tributario o el control tributario estarían amparadas por tal bien con relevancia constitucional. Nótese asimismo que el TC ha relacionado el principio de eficacia administrativa del art. 103 de la CE con la potestad de autotutela y autoejecución y relacionado con la organización y actividad de la administración (SSTC 22/1984 y 148/1993).

el TC frente a la alegación de los recurrentes en el sentido de que la normativa sobre retenciones no contiene garantías suficientes en relación con el uso de los datos comunicados, lo cual podía contravenir el derecho a la intimidad del art. 18.1 CE y la garantía del art. 18.4 CE, de suerte que el TC declaró que las garantías que contiene la LORTAD y la LOPD son suficientes para proteger tales derechos y evitar un «uso desviado» de la información (incluso cuando la norma tributaria de que se trate no mencione expresamente la aplicación de tales leyes orgánicas).⁵⁵ Esta doctrina ha sido reiterada en el ATC 212/2003.

Esta posición del TC en la STC 143/1994 y AATC 197/2003 y 212/2003 está en cierta medida emparentada o conectada con la doctrina de la STC 233/1999 (fj. 7). En este caso se trata de un recurso de inconstitucionalidad presentado por un conjunto de Diputados que cuestionan lo dispuesto en las letras a) y c) del artículo 8 de la Ley de Haciendas locales (en su redacción anterior a la reforma efectuada por la Ley 50/1998).⁵⁶ En la referida letra c) se establecía que las Administraciones tributarias del Estado, de las CC. AA. y de las Entidades locales «en la forma que reglamentariamente se establezca», se comunicarán inmediatamente los hechos con trascendencia tributaria que se pongan de manifiesto en el ejercicio de las actuaciones inspectoras», de suerte que los recurrentes consideraban que tal previsión vulneraba los principios de legalidad y seguridad jurídica al relegar tal materia a una regulación reglamentaria. La letra a) disponía que las citadas Administraciones tributarias «se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten y, en su caso, se establecerá, a tal efecto, la intercomunicación técnica precisa a través de los respectivos Centros de Informática». En ambos casos, la tacha de inconstitucionalidad se hizo descansar sobre la vulneración de los principios de reserva de ley recogidos en los arts. 31.3 CE (legalidad tributaria) y 81.1 CE (reserva

⁵⁵ Nótese que la actual regulación del art. 95.4 LGT establece una regla de secreto tributario que afecta a los retenedores, imponiéndoles la confidencialidad y estableciendo la prohibición de uso para fines diferentes que el cumplimiento de las obligaciones de ingresar a cuenta.

⁵⁶ La redacción actual del art. 8 TRLHL ha profundizado en el sistema de intercambio de información y colaboración entre Administraciones tributarias estableciendo un modelo integrado donde coexisten intercambios automáticos, rogados y espontáneos con un sistema de colaboración en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales y restantes ingresos de derecho público de las Entidades locales.

de ley orgánica para el desarrollo de derechos fundamentales, esto es, el art. 18.4 CE).

El TC salió al paso frente a estas objeciones sobre la base de los siguientes argumentos. En primer lugar, la garantía de autoimposición de la Comunidad sobre sí misma que establecen los arts. 31.3 y 133 CE se refiere claramente a la reserva de ley en el establecimiento de los tributos, de manera que no cubre materias distintas del establecimiento del tributo y sus elementos esenciales como puede ser la comunicación de información entre Administraciones tributarias. En segundo lugar, el TC puso de relieve cómo la información con trascendencia tributaria que se pueden transmitir las Administraciones tributarias puede afectar a la intimidad de los ciudadanos y cuando se transfiere a través de medios informáticos también afectaría a lo previsto en el art. 18.4 CE. No obstante, precisó que la remisión que hace el art. 8.2.c) LHL al reglamento para determinar el modo en que habrán de transmitirse tales datos no vulnera el art. 18.4 CE. En particular, el TC declaró lacónicamente que tal precepto se limita a exigir la aprobación de una ley que limite el uso de la informática, de manera que tal mandato constitucional se ha cumplido con la LORTAD (actualmente LOPD), norma que regula específicamente la cesión de datos entre Administraciones públicas en los arts. 11.2.e) y 19. Es decir, el TC adoptó un enfoque desconectado del art. 18 CE evitando entrar a enjuiciar en qué medida el sistema de intercambio de información tributaria previsto en el art. 8 LHL planteaba problemas desde el punto de vista de la protección del derecho a la intimidad o del derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal. El mero hecho de que tal transmisión estuviera prevista en la LHL y en la LORTAD fue considerado suficiente para rechazar la alegación de inconstitucionalidad basada en el art. 18.4 CE, sin entrar a analizar si tales normas articulaban garantías suficientes frente a un uso desviado de tal información; posiblemente, el hecho de que se tratara de transmisiones de datos entre Administraciones tributarias (nacionales) pudo haber propiciado tal enfoque.⁵⁷

Curiosamente, el TC insistió en que la información que pudiera transmitirse entre Administraciones tributarias puede incidir sobre aspectos de la intimidad constitucionalmente protegida, sin que ello

⁵⁷ Tal dato ya se tuvo en cuenta por el TC en la STC 143/1994.

signifique una trasgresión por parte del art. 8 LHL de lo previsto en el art. 81.1 CE, dado que la finalidad del referido precepto de la LHL no es la de desarrollar un derecho fundamental sino la de establecer un deber general de auxilio recíproco entre órganos estatales, autonómicos y locales. A su vez, profundizando en la justificación de tal deber de auxilio el TC indicó, por un lado, que se encuentra implícito en la propia esencia de la forma de organización territorial que se implanta en la CE y, por otro, que se trata de una información necesaria para el ejercicio de las potestades que les atribuye la ley y adecuada para las legítimas finalidades previstas por ella al tratarse de una información cuyo conocimiento por las diversas Administraciones tributarias es imprescindible para el adecuado cumplimiento del mandato constitucional recogido en el art. 31.1 CE.⁵⁸ Se echa en falta en esta sentencia una mayor argumentación sobre la protección de la información intercambiada, aludiendo ya a la aplicación de las garantías previstas en la LORTAD o en la propia LGT u otra normativa de aplicación general (deber de sigilo de los funcionarios públicos).⁵⁹

Segunda línea de jurisprudencia

En segundo lugar, cabe destacar cómo en la STC 203/2001, de 15 de octubre, el TC resolvió un recurso de amparo interpuesto por un Diputado del Congreso frente a varios Acuerdos de la Mesa del Congreso de los Diputados inadmitiendo la tramitación de solicitudes de información a la Administración General del Estado de datos referidos al resultado y fecha del Acuerdo de terminación de los expedientes de infracción fiscal instruidos autónomamente por la ASEA (Área de

⁵⁸ Téngase en cuenta igualmente que el TC viene considerando que el intercambio de información entre las diferentes Administraciones de un mismo Estado no supone otra cosa que la concreción del deber de cooperación y colaboración entre las distintas entidades territoriales proporcionándose auxilio mutuo para el cumplimiento de las funciones y competencias asignadas (STC 80/1995). Sobre esta cuestión, *vid.* RODRÍGUEZ BEREIJO, A., «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas», *REDC*, nº 15, 1985, pp. 74 y ss.; RAMALLO MASSANET, J., «Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos», *Documentación Administrativa*, nº 240, 1994, pp. 173 y ss.; BARQUERO ESTEVAN, J. M., *Distribución de competencias y relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales*, UAM, Madrid, 1997, pp. 247 y ss.; y GARCÍA MARTÍNEZ, A., *Distribución de competencias y relaciones interadministrativas entre el Estado y las CAA en la aplicación de los tributos*, UAM, Madrid, 1998, capítulo 1.

⁵⁹ En parecidos términos, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Cesión, Intercambio y Protección de la información tributaria y de los datos automatizados: la incidencia de la informática en el contribuyente», *op. cit.*, pp. 46-47.

Servicios Especiales y Auditoría) cuyos números de registro de entrada en el Libros de Inspección indicaba a los años 1993 a 1996. La Mesa de dicha Cámara resolvió inadmitir a trámite tal solicitud por considerar que los datos solicitados se encontraban comprendidos en el ámbito de reserva acotado por el art. 113.1 LGT. Así las cosas, el TC otorgó el amparo al demandante considerando que la Mesa del Congreso rechazó de forma injustificada la solicitud cursada por el Diputado. En particular, el TC destacó que la Mesa del Congreso fundamentó de forma inadecuada su negativa basándose en el art. 113 LGT y entrando en el contenido material de la solicitud del Diputado rechazándola por considerar que afectaba a información reservada vinculada a un bien de relevancia constitucional, la protección de datos relativos a la intimidad personal. El TC salió al paso a tal posición de la Mesa del Congreso argumentando que, aunque ningún poder público puede al actuar sus atribuciones lesionar derechos constitucionales,⁶⁰ no le corresponde a la Mesa del Congreso sino a la Administración pública requerida respetar las reglas que puedan tutelar, en cada caso, los derechos constitucionales de terceros, en la medida en que resulten comprometidos en el asunto de que se trate. Así, la negativa a suministrar la información «le hubiera correspondido darla a la Administración tributaria *tras apreciar si realmente existía tal riesgo en atención a las circunstancias concretas del caso*» (fj. 5 *in fine*).⁶¹

Asimismo, a la hora de razonar en tales términos el TC vino a poner de manifiesto que no toda la información obtenida por la Administración tributaria y cubierta por este régimen de reserva está protegida por un bien de relevancia constitucional (por ejemplo, el derecho fundamental a la intimidad). En este sentido, el TC a través de esta sentencia 203/2001 no sólo señaló la diversidad de los bienes y derechos protegidos por la reserva tutelada por el art. 113 LGT, sino también implícitamente volvió a quedar en evidencia la inexistencia de un fundamento constitucional autónomo del «secreto tributario», todo lo cual posee consecuencias de cara a delimitar el régimen aplicable respecto de la propia flexibilización de la protección del secreto tributario (esto es, en qué condiciones puede cederse y revelarse a terceros

⁶⁰ El TC trae a colación a este respecto lo declarado en la STC 161/1998, fj. 9.

⁶¹ Véase el comentario crítico de MORENO FERNÁNDEZ, I. y ALMENAR, J., *Comentarios de Jurisprudencia Constitucional*, IEF, Madrid, 2003, pp. 234 y ss.

los distintos datos e informaciones obtenidas por la Administración tributaria dependiendo de qué tipo de información se trate considerando su protección constitucional o simplemente legal).

III.2.2. La jurisprudencia constitucional sobre el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal del art. 18.4 CE

La protección de la información recabada de los ciudadanos por los poderes públicos no sólo resulta protegida por el derecho a la intimidad sino también en virtud de la garantía establecida en el art. 18.4 CE (el también denominado «derecho de autodeterminación informativa» o «libertad informática»).

⁶²

En los primeros casos donde se abordó esta cuestión, a nuestro juicio, el TC no estableció una distinción muy clara entre la protección dispensada por el derecho a la intimidad y la garantía prevista en el art. 18.4 CE.⁶³ Sin embargo, particularmente tras la STC 292/2000 el TC parece haber establecido con claridad cómo el art. 18.4 CE, además de constituir una garantía de los derechos a la intimidad y al honor y del pleno disfrute de los restantes derechos de los ciudadanos, articula un derecho o libertad fundamental, el derecho a la libertad frente a las potenciales agresiones a la dignidad y a la libertad de la persona provenientes de un uso ilegítimo del tratamiento mecanizado de datos: un derecho a controlar el uso de los datos insertos en un programa informático y comprende, entre otros aspectos, la oposición del ciudadano a que determinados datos personales sean utilizados para fines distintos de aquel legítimo que justificó su obtención.⁶⁴

Es más, el TC ha puesto de relieve que el derecho fundamental del art. 18.4 CE posee una distinta función, objeto y contenido que el derecho a la intimidad del art. 18.1 CE. A la hora de perfilar el contenido de este derecho fundamental (art. 18.4 CE), el TC ha destacado varios elementos que pasamos a relatar (STC 292/2000, fjs. 5 y 6).

⁶² Se considera que estamos ante un derecho fundamental de tercera generación que pretende tutelar las nuevas necesidades surgidas de las transformaciones tecnológicas de la sociedad posindustrial; en esta misma categoría se incluirían los derechos relacionados con la protección del medio ambiente y la tutela de los consumidores. *Vid.* LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., *El derecho a la autodeterminación informativa*, Tecnos, Madrid, 1990, p. 34.

⁶³ Véanse por ejemplo las SSTC 143/1994 y 254/1993.

⁶⁴ Fj. 5 STC 292/2000 citando las SSTC 11/1998, 94/1998 y 202/1999.

En primer lugar, se indica que el derecho fundamental a la protección de datos, a diferencia del derecho a la intimidad, atribuye a su titular un haz de facultades que consiste en su mayor parte en el poder jurídico de imponer a terceros la realización u omisión de determinados comportamientos cuya concreta regulación debe establecer la Ley.

En segundo lugar, se establece que mientras que la función del art. 18.1 CE es proteger frente a cualquier invasión que pueda realizarse en el ámbito íntimo de la vida personal y familiar que la persona desea excluir del conocimiento ajeno y de las intromisiones de terceros, el derecho fundamental del art. 18.4 CE persigue garantizar a esa persona un poder de control sobre sus datos personales, sobre su uso y destino, con el propósito de impedir su tráfico ilícito y lesivo para la dignidad y derecho del afectado. Así, el derecho de protección de datos garantiza a los individuos un poder de disposición sobre esos datos, de suerte que tal garantía impone a los poderes públicos la prohibición de que se conviertan en fuentes de esa información sin las debidas garantías y también el deber de prevenir los riesgos que pueden derivarse del acceso o divulgación indebidas de dicha información.

En tercer lugar, el TC insiste en la singularidad del derecho fundamental del art. 18.4 CE y en su mayor amplitud que el art. 18.1 CE, toda vez que el primero extiende su garantía no sólo a la intimidad en su dimensión constitucionalmente protegida por el art. 18.1 CE, sino también a la «esfera de los bienes de la personalidad»: aquellos datos que sean relevantes para o tengan incidencia en el ejercicio de cualesquiera derechos de la persona, sean o no derechos constitucionales y sean o no relativos al honor, la ideología, la intimidad personal y familiar o a cualquier otro bien constitucionalmente amparado, esto es, cualquier dato de carácter personal sea íntimo o no (datos personales públicos) cuyo conocimiento o empleo por terceros pueda afectar a sus derechos (sean o no fundamentales). La otra gran peculiaridad que el TC imprime al derecho fundamental del art. 18.4 CE radica en su contenido, en la medida en que el derecho a la protección de datos atribuye a su titular un haz de facultades consistente en diversos poderes jurídicos cuyo ejercicio impone a terceros deberes jurídicos, que no se contienen en el derecho fundamental a la intimidad, y que sirven a la capital función que desempeña este derecho fundamental cual es la de garantizar a la persona un poder de control y disposición sobre sus datos personales, lo que sólo es posible y efectivo imponiendo a terceros

los mencionados deberes de hacer: el derecho a que se requiera el previo consentimiento para la recogida y uso de los datos personales, el derecho a saber y ser informado sobre el destino y uso de esos datos y el derecho a acceder, rectificar y cancelar dichos datos.⁶⁵

Esta segunda singularidad del derecho fundamental a la protección de datos es la que más nos interesa en este contexto del secreto tributario, ya que este derecho otorga a las personas (físicas) poderes de disposición y control sobre todos sus datos personales (íntimos o no) que se concretan en la facultad de consentir la recogida, la obtención y el acceso a los datos personales, su posterior almacenamiento y tratamiento, así como su uso o usos posibles, por un tercero, sea el Estado o un particular. Y este derecho a consentir el conocimiento y el tratamiento, informático o no, de los datos personales, requiere como complementos indispensables, por un lado, la facultad de saber en todo momento quién dispone de esos datos personales y a qué uso los está sometiendo y, por otro lado, el poder de oponerse a esa posesión y usos.⁶⁶

En cuanto a los límites de este derecho fundamental, el TC también trajo a colación su jurisprudencia precedente (SSTC 110/1984, 143/1994 y 233/1999) para indicar que la distribución equitativa del sostenimiento del gasto público y las actividades de control en materia tributaria (art. 31.1 CE) constituyen bienes y finalidades constitucionales legítimas capaces de restringir los derechos del art. 18.1 y 4 CE.⁶⁷ Ahora bien, tales limitaciones, además de responder a bienes o intereses constitucionalmente relevantes, deben estar reguladas en una norma con rango de ley, deben estar configuradas de forma precisa y no pueden rebasar o desconocer el contenido esencial del derecho que lo hagan impracticable, lo dificulten más allá de lo razonable o lo despojen de la necesaria protección.⁶⁸ En este sentido, el TC declaró que el apoderamiento legal que permita a un poder público recoger, almacenar, tratar, usar y, en su caso, ceder datos personales, solo está justificado si responde a la protección de otros derechos fundamentales o bienes constitucionalmente protegidos, sin que tal norma pueda limitarse a apoderar a otro poder público para fijar en cada caso las

⁶⁵ Véase en este sentido la STC 254/1993, en la que el TC considera inconstitucional la denegación a un ciudadano de datos de carácter personal existentes en ficheros automatizados de la Administración del Estado.

⁶⁶ STC 292/2000, f. 7.

⁶⁷ STC 292/2000, f. 9.

⁶⁸ STC 292/2000, f. 10.

restricciones que puedan imponerse a este derecho fundamental pudiendo decidir sobre la obtención, almacenamiento, tratamiento, uso y cesión de datos personales en los casos que estime convenientes y esgrimiendo, incluso, intereses o bienes que no son protegidos con rango constitucional.

Precisamente, esta argumentación fue la que llevó al TC a declarar inconstitucional una parte del art. 21.1 LOPD, por vulnerar la reserva de Ley del art. 53.1 CE, en la medida en que esta LO establecía la posibilidad de que los datos recabados por una Administración pública fueran cedidos a otra para fines distintos de los que motivaron originariamente su recogida, sin necesidad de contar con el consentimiento del afectado, siempre y cuando ello se estableciera en una norma reglamentaria, pero sin precisar en qué casos y condiciones tal cesión podría tener lugar.⁶⁹ Es decir, el art. 21.1 LOPD vulneraba la reserva de ley a la hora de limitar el contenido de un derecho fundamental sin determinar de forma precisa, cierta y previsible en qué condiciones y con qué garantías cede tal derecho (los presupuestos materiales de la limitación del derecho fundamental resultaban indeterminados lo cual genera una situación de inseguridad jurídica y vulneración del contenido esencial del derecho).⁷⁰

⁶⁹ En concreto, el TC declaró «Ahora bien, aun habiendo llegado a esta conclusión no es ocioso señalar, de un lado, que el derecho a consentir la recogida y el tratamiento de los datos personales (art. 6 LOPD) no implica en modo alguno consentir la cesión de tales datos a terceros, pues constituye una facultad específica que también forma parte del contenido del derecho fundamental a la protección de tales datos. Y, por tanto, la cesión de los mismos a un tercero para proceder a un tratamiento con fines distintos de los que originaron su recogida, aun cuando puedan ser compatibles con éstos (art. 4.2 LOPD), supone una nueva posesión y uso que requiere el consentimiento del interesado. Una facultad que sólo cabe limitar en atención a derechos y bienes de relevancia constitucional y, por tanto, esté justificada, sea proporcionada y, además, se establezca por Ley, pues el derecho fundamental a la protección de datos personales no admite otros límites. De otro lado, es evidente que el interesado debe ser informado tanto de la posibilidad de cesión de sus datos personales y sus circunstancias como del destino de éstos, pues sólo así será eficaz su derecho a consentir, en cuanto facultad esencial de su derecho a controlar y disponer de sus datos personales. Para lo que no basta que conozca que tal cesión es posible según la disposición que ha creado el fichero, sino también las circunstancias de cada cesión concreta» (fj. 13 STC 292/2000).

⁷⁰ Nótese que la LOPD (arts. 6.2 y 21) permitía que los datos recabados por la Administración tributaria fueran objeto de tratamiento automatizado sin mediar consentimiento del afectado, pudiendo también ser objeto de comunicación o cesión a otras Administraciones públicas para fines distintos de los que motivaron su recogida sin requerirse tampoco el consentimiento del afectado, siempre que tal comunicación hubiere sido prevista por las disposiciones de creación del fichero o por disposición de superior rango que regule su uso. Precisamente, el TC consideró que esta posibilidad de cesión o comunicación a otras Administraciones públicas de la información resultaba inconstitucional por no determinarse en la ley de forma precisa los límites de acuerdo con los cuales puede producirse esta cesión.

La misma conclusión se alcanzó en relación con el art. 24.1 y 2 LOPD. El TC consideró que la limitación del derecho de información en la recogida de datos que regula el art. 5 LOPD y que excepciona el art. 24.1 LOPD «cuando la información al afectado impida o dificulte gravemente el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las Administraciones públicas o cuando afecte (...) a la persecución de infracciones administrativas» resulta inconstitucional por vulneración de la reserva de Ley del art. 53.1 CE.⁷¹ En particular, se argumentó, por un lado, que la legitimidad constitucional de tal restricción no puede estar basada por sí sola en la actividad de la Administración pública; por otro lado, el TC consideró que la expresión «funciones de control y verificación» abre un espacio de incertidumbre excesivamente amplio que permite a la Administración invocar tal motivo con carácter general dejando a su vez al ciudadano en la más absoluta incertidumbre sobre los casos en que concurrirá tal circunstancia (si no en todos), sumiendo en la ineficacia cualquier mecanismo de control jurisdiccional que deba enjuiciar semejante supuesto de restricción de derechos fundamentales al carecer de criterios específicos para ejercer tal control (fj. 17 STC 292/2000). Lo mismo aconteció con la restricción a los derechos de acceso (art. 15 LOPD) y rectificación y cancelación (art. 16 LOPD) que establecía el art. 24.2 LOPD cuando concurrieran «razones de interés público o intereses de terceros más dignos de protección», al establecer limitaciones de un derecho fundamental con un grado de indeterminación inaceptable.⁷² Tampoco se aceptó la restricción al derecho a la información (art. 5 LOPD) cuando tal información afectase a la persecución de infracciones administrativas, rechazándose que tal motivo posea fundamentación constitucional; es más, se indicó

⁷¹ En este mismo sentido el TC declaró que «respecto al derecho a la protección de datos personales cabe estimar que la legitimidad constitucional de la restricción de este derecho no puede estar basada, por sí sola, en la actividad de la Administración pública. Ni es suficiente que la Ley apodere a ésta para que precise en cada caso sus límites, limitándose a indicar que deberá hacer tal precisión cuando concorra algún derecho o bien constitucionalmente protegido. Es el legislador quien debe determinar cuándo concurre ese bien o derecho que justifica la restricción del derecho a la protección de datos personales y en qué circunstancias puede limitarse y, además, es él quien debe hacerlo mediante reglas precisas que hagan previsible al interesado la imposición de tal limitación y sus consecuencias. Pues en otro caso el legislador habría trasladado a la Administración el desempeño de una función que sólo a él compete en materia de derechos fundamentales en virtud de la reserva de Ley del art. 53.1 CE, esto es, establecer claramente el límite y su regulación» (fj. 16 STC 292/2000).

⁷² Fjs. 17 y 18 STC 292/2000.

que ni siquiera tal motivo estaba recogido en el art. 105.b) CE y además era susceptible de generar grave indefensión al afectado en el marco de un procedimiento sancionador.⁷³

En suma, la STC 292/2000 constituye un pronunciamiento clave en materia del derecho fundamental a la protección de los datos de carácter personal que posee una incidencia de primera magnitud en relación con el uso que pueden hacer las Administraciones públicas de los datos recabados de los ciudadanos en el ejercicio de sus funciones. Así, no basta con que una ley (en este caso la LOPD) permita la cesión o comunicación de la información recabada por la Administración tributaria a un tercero particular o a otra Administración pública, sino que tal ley debe establecer con precisión el fundamento constitucional de tal cesión y delimitar claramente los criterios con arreglo a los cuales tal información puede ser comunicada. Igualmente, tal cesión debe producirse en todo caso en términos que permitan garantizar la seguridad (reserva) de tal información y su uso para las necesidades legítimas que hayan hecho necesaria tal cesión. Y los afectados ostentan derechos de información, acceso, rectificación y cancelación que les permitan controlar el uso y destino de sus datos personales.

Esta doctrina de la STC 292/2000 ha venido en buena medida confirmada por el ATC 421/2003, donde la Audiencia Provincial de Barcelona planteó una cuestión de inconstitucionalidad en relación con los antiguos arts. 111.3 y 112.4 LGT-1963 respecto del uso de

⁷³ En concreto, el TC declaró que «El interés público en sancionar infracciones administrativas no resulta, en efecto, suficiente, como se evidencia en que ni siquiera se prevé como límite para el simple acceso a los archivos y registros administrativos contemplados en el art. 105.b) CE. Por lo que la posibilidad de que, con arreglo al art. 24.1 LOPD, la Administración pueda sustraer al interesado información relativa al fichero y sus datos según dispone el art. 5.1 y 2 LOPD, invocando los perjuicios que semejante información relativa al fichero pueda acarrear a la persecución de la infracción administrativa, supone una grave restricción de los derechos a la intimidad y a la protección de datos carente de todo fundamento constitucional. Y cabe observar que se trata, además, de una práctica que puede causar grave indefensión en el interesado, que puede verse impedido de articular adecuadamente su defensa frente a un posible expediente sancionador por la comisión de infracciones administrativas al negarle la propia Administración acceso a los datos que sobre su persona pueda poseer y que puedan ser empleados en su contra sin posibilidad de defensa alguna al no poder rebatirlos por resultarles ignotos al afectado (...)» f. j. 18 STC 292/2000. A nuestro juicio, este posicionamiento del TC pone en tela de juicio la constitucionalidad de las restricciones a los derechos de acceso, rectificación y cancelación de datos contenidos en ficheros de la Hacienda Pública que contiene el art. 23.2 LOPD, cuando el ejercicio de tales derechos obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

la información bancaria obtenida por la Administración tributaria y empleada por los peritos (Inspectores de Hacienda) a la hora de elaborar su informe en el marco de un proceso penal por delito fiscal. En este auto de 2003, el TC entendió que la cesión de datos exigidos en aplicación del art. 111 LGT-1963 entre Administraciones sin que medie el consentimiento del interesado, tal y como permite el art. 112.4 LGT-1963, requiere de una habilitación legal específica (que el art. 112 LGT-1963 cumple, a pesar de no integrar una ley orgánica) y que tal limitación del derecho fundamental a la protección de datos esté justificada en atención a otros bienes y derechos de relevancia constitucional y además resulte proporcionada.⁷⁴

La jurisprudencia del TC en la STC 292/2000 y ATC 421/2003 viene además a establecer la interpretación constitucional de la LOPD en tanto que desarrollo del art. 18.4 CE, en particular en todo lo que afecta a las limitaciones que puede experimentar este derecho fundamental en los supuestos de cesión de datos entre Administraciones públicas o por Administraciones públicas. Establecido así el contenido y limitaciones de tal derecho fundamental (art. 18.4 CE) cualquier regulación legal que incida en esta materia o afecte a este derecho —como es el caso del art. 95 LGT— debe moverse dentro de este marco so pena de plantear dudas sobre la vulneración del art. 81.1 CE (o del propio 18.4 CE), tal y como indicó el TC en el ATC 421/2003.⁷⁵

⁷⁴ Nótese, no obstante, que el TC consideró que en el caso planteado por la Audiencia Provincial de Barcelona no se habría realizado el supuesto de hecho que regulaba el art. 112.4 LGT-1963, al no haberse realizado una cesión de datos a la Administración tributaria. Asimismo, el TC dejó abierta la cuestión de si existían o no bienes constitucionales que justificasen la restricción al art. 18.4 CE, de manera que se pudiera vulnerar la reserva de Ley orgánica del art. 81.1 CE en el sentido de que el art. 112 LGT estaría regulando los límites de tal derecho fundamental.

⁷⁵ El TC consideró que cabría plantear cuestión de inconstitucionalidad en aplicación del art. 81.1 CE cuando la LGT contemplase una cesión de datos personales sin que mediaran bienes constitucionales que justificasen la restricción del derecho fundamental del art. 18.4 CE, dado que este caso se estaría introduciendo por ley ordinaria una restricción a un derecho fundamental infringiendo la reserva del art. 81.1 CE (véanse las SSTC 101/1991, 132/1989, 140/1986, 127/1994, entre otras, en relación con el alcance de la referida reserva de Ley orgánica). Téngase en cuenta no obstante que el TC viene adoptando una posición restrictiva en relación con la vulneración de la reserva del art. 81.1 CE, en el sentido de que sólo cuando la ley ordinaria contuviera un desarrollo directo —global o de aspectos esenciales— del ámbito subjetivo u objetivo del derecho fundamental es cuando puede entenderse que se infringe tal reserva (véase por ejemplo la STC 233/2005 en relación con la flexibilización del derecho a la intimidad (datos bancarios) por los antiguos arts. 111 y 112 LGT-1963).

IV. Algunas conclusiones sobre la jurisprudencia constitucional relativa a la protección de la información obtenida por la Administración tributaria

De la jurisprudencia constitucional expuesta hasta aquí, a nuestro juicio, podría desprenderse que el art. 95 LGT, cuando regula el régimen del secreto tributario, estableciendo la confidencialidad, uso exclusivo para fines tributarios y deber de sigilo, en relación con los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria tutela instrumental y principalmente no sólo el derecho a la intimidad, sino el propio derecho a la protección de datos de carácter personal. A su vez, podría mantenerse que ambos derechos fundamentales son objeto de protección por el art. 95 LGT cuando se establecen límites en relación con el uso y cesión a terceros de la información tributaria. Así, la «prohibición» general de revelación y uso para fines distintos de los estrictamente tributarios (efectiva aplicación de los tributos, gestión de recursos tributarios e imposición de sanciones tributarias) y el establecimiento por ley de excepciones a tal «prohibición» (cuando concurren bienes con relevancia constitucional) tutelan el contenido esencial de ambos derechos fundamentales con carácter principal, sin perjuicio de que también puedan proteger otros bienes o derechos con relevancia constitucional como pueden ser otros derechos de los obligados tributarios (*v.gr.*, sus secretos empresariales) o la eficacia de la gestión tributaria (que requiere la protección de los datos aportados por los contribuyentes como contrapeso de sus amplios deberes de colaboración).

Con todo, pensamos que la Administración tributaria a la hora de aplicar o gestionar las excepciones a la regla de secreto establecidas por ley debería realizar una interpretación constitucional del art. 95 LGT a la luz de la jurisprudencia constitucional expuesta,⁷⁶ de forma que se debería verificar en cada supuesto de solicitud de comunicación de datos la presencia del fundamento constitucional que habilita la cesión, la proporcionalidad del requerimiento y las garantías de uso adecuado (y no desviado) de los datos solicitados. Nótese

⁷⁶ Especialmente, las SSTC 143/1994, 292/2000 y 203/2001.

en este sentido que el art. 95.1 LGT cuando regula los supuestos excepcionales en los que cede la regla de secreto tributario lo hace atribuyendo a la Administración tributaria una potestad («podrán») y no un «deber», aunque es cierto que existen otros preceptos donde sí se ha establecido tal deber de transmisión de datos.⁷⁷

Ciertamente, de la jurisprudencia constitucional expuesta⁷⁸, a nuestro modesto entender, podría deducirse que el derecho de los contribuyentes al «secreto tributario» (esto es, a la confidencialidad y uso para las finalidades que autorizaron su obtención), regulado en los arts. 34.1.i) y 95 LGT-2003 además de tener raíces constitucionales (art. 18.1) y 4 CE) y poseer carácter limitado, no sólo viene regulado y protegido por la LGT, sino que la LOPD constituye una norma que tiene asignada también tal funcionalidad protectora, sin perjuicio de que alguna de sus disposiciones (especialmente las que limitan los derechos de los afectados frente a la Hacienda Pública) pueda plantear dudas sobre su constitucionalidad o requiera una interpretación constitucional.

No puede perderse de vista que la LOPD opera como un desarrollo del art. 18.4 CE (STC 233/1999) que tutela con carácter general el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal y en este sentido esta regulación se proyecta claramente sobre la Hacienda Pública y las Administraciones tributarias y, por tanto, es aplicable en el marco de los procedimientos tributarios regulados por la LGT.

Así, la LOPD constituye un marco omnicompreensivo que también resulta aplicable al ámbito tributario, del que se derivan derechos para los afectados y obligaciones para las Administraciones, así como limitaciones para el legislador tributario.⁷⁹ Sin embargo, ello no significa que el art. 95 LGT carezca de sentido y funcionalidad, sino que en cierta medida contribuye a implementar y adaptar parcialmente al ámbito tributario algunos de los preceptos establecidos en la LOPD. No obstante, la funcionalidad y contenido del art. 95 LGT no se agota en

⁷⁷ Véase por ejemplo el art. 8 TRLHL y su interpretación en el fj. 7 STC 233/1999.

⁷⁸ En particular, entendemos que la relevancia de la LOPD de cara a proteger el derecho a la intimidad y el derecho a la protección de datos de los contribuyentes en relación con la información recabada por la Administración tributaria ha sido puesta de manifiesto en las SSTC 254/1993, 143/1994, 233/1999 (fj. 7) y los AATC 197/2003 y 212/2003.

⁷⁹ Véase lo expuesto al hilo del ATC 421/2003.

la implementación en el ámbito tributario de una parte de la LOPD,⁸⁰ al proteger igualmente otros bienes y derechos con relevancia constitucional que no protege el art. 18.4 CE, como pueden ser el derecho a la intimidad, los secretos empresariales (de las personas físicas y entidades) o el propio «interés fiscal» en la confidencialidad de la información tributaria (como mecanismo dirigido a favorecer el cumplimiento voluntario y la eficacia de la gestión tributaria) regulando asimismo las relaciones de auxilio y colaboración con otras Administraciones y organismos del Estado e incluso con Administraciones extranjeras.⁸¹

De esta forma, la LOPD y la LGT (particularmente la regulación del secreto tributario del art. 95) no constituyen compartimentos estancos sino regulaciones interconectadas, aunque entendemos que la LGT debe moverse en el marco establecido por la LOPD, esto es, observando en todo caso las garantías formales y materiales que prevé esta LO a favor de los afectados por un tratamiento de datos de carácter personal y que también ordenan las actuaciones y procedimientos de las Administraciones públicas —y que en relación con los ficheros gestionados por la Hacienda Pública vienen a integrar derechos de los contribuyentes de raíz constitucional cuya regulación fundamental no deriva de la LGT. Así, el régimen de tratamiento de los datos de carácter personal (secreto y limitaciones al uso y cesión de los datos) que establece la LOPD resulta de aplicación al ámbito tributario y en tal sentido la normativa tributaria (particularmente la LGT) debe moverse dentro de este marco jurídico. Ahora bien, el art. 95 LGT, como acabamos de apuntar, va más allá de lo previsto en la LOPD cuando protege información que no tiene carácter personal (*v.gr.*, datos referidos a personas jurídicas) y además desarrolla y adapta tal LO al ámbito tributario por la vía de establecer un determinado régimen de confidencialidad y de protección y seguridad de los datos de carácter personal (ficheros públicos de datos tributarios), así como una regulación

⁸⁰ Muy en particular ello acontece a la hora de regular las cesiones a terceros de los datos tributarios obtenidos por la Administración tributaria, en la medida en que tal materia apenas aparece regulada materialmente en la LOPD, tras la declaración parcial de inconstitucionalidad de los arts. 21 y 24 LOPD por la STC 292/2000. Sin embargo, los derechos de información, acceso, rectificación, cancelación, etc. previstos en la LOPD no son objeto de ordenación por la LGT.

⁸¹ Véase el fj. 7 de la STC 233/1999, expuesto más arriba. Curiosamente, el TPI ha afirmado que el derecho a la protección de datos personales engloba la protección del secreto fiscal (STPI de 21 de junio de 2006, T-47/02, *Danzer*, para. 44).

que complementa lo previsto en los arts. 11 y 21 LOPD concretando los supuestos de cesión de información tributaria a terceros.

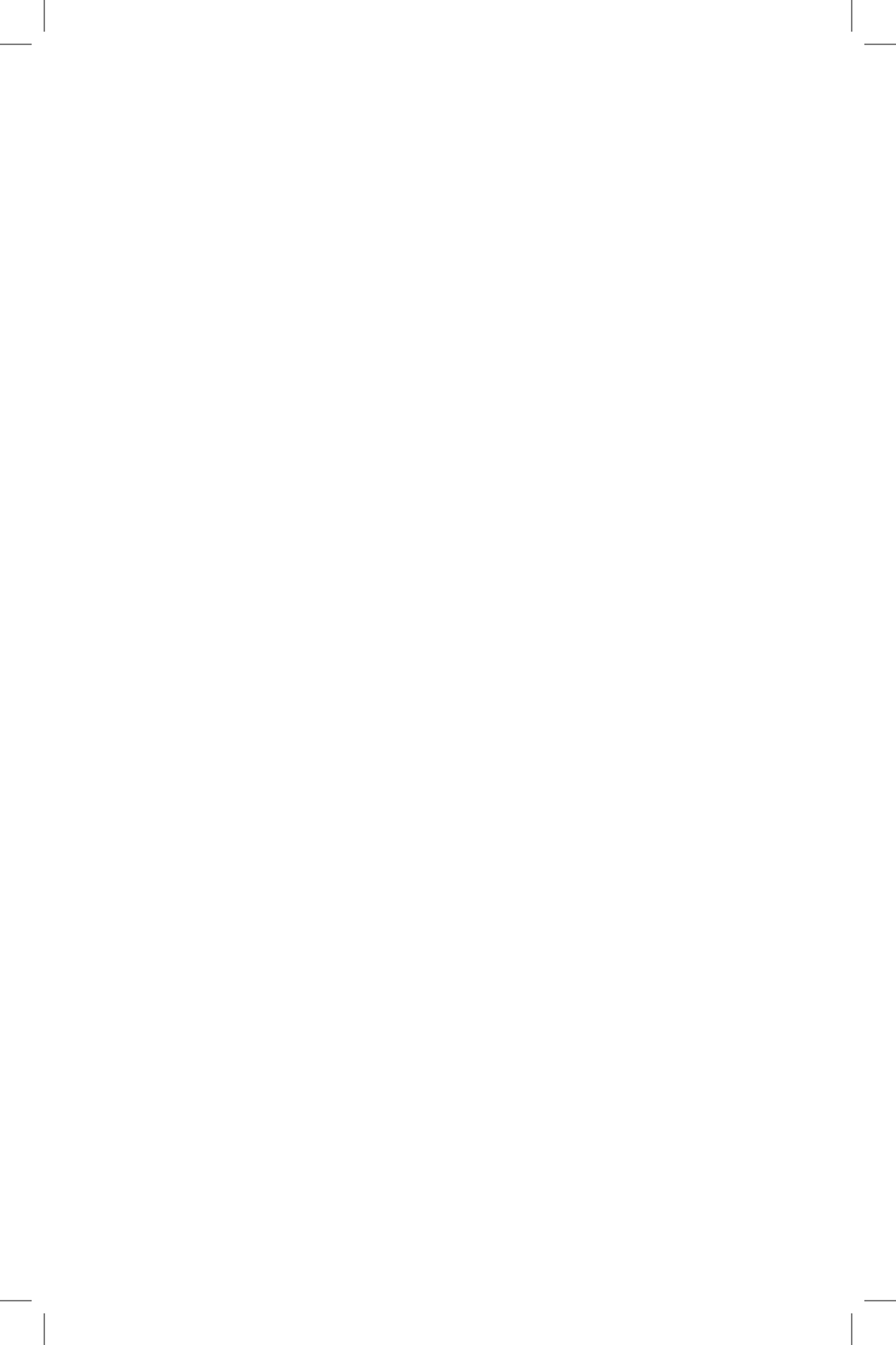
Por todo ello, no cabe sino reconocer que la confidencialidad y reserva de uso para fines fiscales de la información obtenida por la Administración tributaria que tutela la institución denominada doctrinalmente como «secreto tributario» no posee un fundamento constitucional autónomo o propio sino que posee, principalmente, carácter instrumental de otros bienes y derechos con relevancia constitucional, tal y como hemos tratado de exponer a lo largo de esta monografía. Ahora bien, la ausencia de un fundamento autónomo del secreto tributario no significa que su regulación sea totalmente prescindible, ni que el legislador ordinario pueda entrar a ordenar esta materia sin ningún tipo de limitaciones. Por el contrario, la regulación del «secreto tributario» en tanto que instrumental y protectora de bienes y derechos de relevancia constitucional resulta necesaria en nuestro ordenamiento tributario y, además, el legislador a la hora de regular esta materia debe tener en cuenta las implicaciones (y limitaciones) que resultan de los bienes y derechos tutelados por tal institución.

Dicho de otro modo, la regulación y el derecho al secreto tributario, como cláusula de confidencialidad que protege toda la información obtenida por la Administración tributaria, constituye una creación del legislador ordinario. Ahora bien, el hecho de que el secreto tributario constituya un instrumento de protección de determinados derechos fundamentales (art. 18.1 y 4 CE) y de bienes con relevancia constitucional (*v.gr.*, secretos empresariales, la eficacia e integridad del sistema de gestión tributaria) implica que parte del contenido, protección y régimen del secreto tributario posee carácter constitucional; es decir, principalmente los derechos fundamentales a la intimidad y a protección de datos de carácter personal poseen una dimensión positiva que implica una protección de determinada información de los obligados tributarios, de suerte que tal protección se viene instrumentando a través de esta figura denominada «secreto tributario» que, como ya hemos indicado, protege también otros bienes con relevancia constitucional (*v.gr.*, secretos empresariales, la eficacia e integridad del sistema de gestión tributaria) e incluso datos que no gozan de protección constitucional. Todo ello afecta a la configuración del derecho al secreto tributario como un derecho

de configuración legal, pero que tutela instrumentalmente derechos fundamentales y bienes de relevancia constitucional. El legislador ordinario es libre para configurar el secreto tributario de la forma que le resulte más oportuna, respetando en todo caso los límites que se derivan de la norma fundamental (CE).

Finalmente, debe apuntarse que el secreto tributario, en el marco de un ordenamiento donde, con carácter general, existe un procedimiento sancionador separado, debe configurarse de forma que proteja adecuadamente el derecho a la no autoinculpación,⁸² limitando la revelación y uso de la información tributaria de contenido incriminatorio (obtenida bajo coacción) en procesos penales y procedimientos administrativos sancionatorios seguidos frente al sujeto que aportó tal información incriminatoria.

⁸² PALAO TABOADA, C., *El derecho a la no autoinculpación en el ámbito tributario*, Civitas, Madrid, 2008, pp. 59 y ss.



PARTE II

La protección de los datos fiscales de los obligados tributarios



V. La protección derivada del secreto tributario y sus límites

V.1. Consideraciones generales sobre la protección derivada del régimen del «secreto tributario»

De lo expuesto hasta aquí se derivan algunas consecuencias de cierta importancia a los efectos de determinar el nivel de protección de la información tributaria y las eventuales excepciones o derogaciones de la regla reserva y confidencialidad de los datos tributarios (secreto tributario).

A la vista de la jurisprudencia constitucional expuesta, resulta evidente que a falta de previsión constitucional específica no hay un derecho constitucional al secreto tributario.⁸³ El legislador ordinario es libre para configurar el secreto tributario de la forma que le resulte más oportuna, respetando en todo caso los límites que se derivan de la norma fundamental (CE). En concreto, los bienes y derechos que gozan de tutela constitucional sobre los que se proyecta el secreto tributario no pierden tal protección por el hecho de haber sido confiados o revelados a la Administración fiscal y haberse integrado en archivos que contienen información que no goza de tal amparo constitucional. El legislador ordinario podría permitir la revelación o transmisión a terceros de datos que no gozan de protección constitucional, atendiendo a otros intereses prevalentes. Por lo que se refiere a los bienes y derechos que gozan de una protección constitucional, el TC español ha declarado que no tienen carácter absoluto, sino que pueden ceder cuando así lo requieran intereses públicos superiores.⁸⁴

Ahora bien, los límites a los que se enfrenta el legislador en uno u otro caso son de diversa índole; mientras que cuando no hay bienes

⁸³ En el mismo sentido, KRUSE, H. W., *Steuerrecht*, *op. cit.*, p. 349.

⁸⁴ El TC ha declarado que los derechos fundamentales no tienen carácter absoluto, sino que pueden establecerse límites a los mismos por la necesidad de proteger no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos como la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 110/1984 (fj. 5), ATC 642/1986, ATC 982/1986, 143/94 (fj. 6). También la *Corte Costituzionale* italiana ha declarado que la tutela el interés general de protección del deber de contribuir justifica el desplazamiento de otros derechos constitucionales (sentencias 107/1971, de 26 de mayo; y 69/1965, de 12 de julio); en concreto, declaró que el interés fiscal como interés general de evitar la evasión fiscal constituye un interés público prevalente (sentencias 201/1970 y 196/1982; citadas por ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir*, *op. cit.*, pp. 205-206).

dotados de tutela constitucional las excepciones al secreto tributario podrían integrar una decisión de política legislativa, ponderando los intereses en juego,⁸⁵ cuando resultan afectados bienes o derechos que ostentan protección constitucional las excepciones al secreto tributario resultan restringidas por la propia Constitución y deben delimitarse conforme a ésta.

Esta cuestión ha sido abordada con carácter general por el Tribunal Constitucional español en numerosas ocasiones; nuestro más alto tribunal ha declarado que existe la posibilidad de que derechos fundamentales cedan ante intereses constitucionales relevantes, siempre que la cesión o recorte que aquéllos hayan de experimentar se revele como necesario para lograr el fin legítimo previsto, proporcionado para alcanzarlo y, en todo caso, sea respetuoso con el contenido esencial del derecho (*Wesenshaltgarantie*).⁸⁶ Esta doctrina aplicada al caso

⁸⁵ KRUSE, H. W., *Steuerrecht*, *op. cit.*, p. 358 y ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria», *op. cit.*, pp. 12-13, se muestran partidarios de restringir las excepciones al secreto fiscal a la existencia de intereses públicos prevalentes; por el contrario, otros autores se han manifestado a favor de permitir tales excepciones cuando concurren intereses privados o particulares (LUCAS DURÁN, M., «Secreto Tributario y Constitución», *op. cit.*, pp. 32 y ss.). Un somero examen del Derecho comparado muestra la existencia de disparidad de criterios en lo relativo a este aspecto; así, mientras que en el Reino Unido y Holanda, las excepciones al secreto se producen sobre la base de un interés público superior, en Francia, en determinadas circunstancias, el secreto cede ante intereses privados (*vid.* MULDER, W. F., «Netherlands National Report» en *Protection of Confidential Information in tax matters*, *op. cit.*, pp. 484-485; WILLIAMS, D., «UK National Report», en *Protection of Confidential Information in tax matters*, *op. cit.*, p. 552; TROTABAS, L. y COTTERET, J. M., *Droit Fiscal*, *op. cit.*, pp. 37 y ss.); probablemente, ello dependa de la concepción del secreto tributario que se tenga en cada país.

⁸⁶ Entre otras, véanse las SSTC 22/1984, 159/1986, 120/1990, 197/1991, 28/1993, 57/1994, 143/1994, 52/1995. En relación con el contenido esencial de los derechos fundamentales, el TC español ha empleado dos criterios complementarios, a saber, el de la naturaleza jurídica o reconocibilidad del derecho y el de los intereses protegidos; en aplicación del primer criterio ha declarado que «constituye el contenido esencial de un derecho subjetivo aquellas facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como perteneciente al tipo descrito» (STC 11/1981); en aplicación del segundo criterio enunciado declaró que se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección (STC 196/1987). *Vid.* LÓPEZ GUERRA, L. y otros, *Derecho Constitucional*, vol. 1, Tirant lo Blanch, Valencia, 1991, pp. 120-121. También el profesor AGUALLO se ha referido a esta cuestión trazando una certera distinción entre contenido constitucional, contenido esencial y contenido esencial de los derechos fundamentales; el contenido constitucional haría referencia al contenido máximo del derecho a tenor de la descripción del mismo que se hace en la CE; el contenido esencial se refiere a su contenido mínimo o que resulta infranqueable por el legislador, y el contenido dúctil tiene que ver con el contenido no esencial de un derecho que resulta dúctil o elástico del derecho que puede resultar disponible para el legislador allí donde concurren bienes con relevancia constitucional que requieran tal flexibilización a través de la adecuada ponderación de valores y concordancia práctica (AGUALLO AVILÉS, A., «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero», *REDF*, nº 109-110, 2001, pp. 100 y ss.

que nos ocupa, esto es, a la transmisión a terceros —véanse los once supuestos que contempla el art. 95.1 LGT, de datos que pudieran afectar a derechos fundamentales (v.gr., el derecho a la intimidad) significa que tal transmisión únicamente sería legítima desde un punto de vista constitucional cuando fuera establecida por ley, resultase necesaria para alcanzar el fin legítimo, proporcionada, y respetara el contenido esencial del derecho fundamental afectado (art. 53.1 CE).⁸⁷ Téngase en cuenta que, como puso de relieve el TC en la STC 37/89, fj. 7, no basta con la mera invocación de un interés público para justificar el sacrificio de un derecho fundamental, ya que de otro modo tal garantía constitucional perdería, relativizándose, toda eficacia.

La cuestión de la protección constitucional de la información tributaria que afecta al derecho a la intimidad fue abordada principalmente en la STC 143/1994 y en menor medida en otros pronunciamientos (SSTC 110/1994 y 203/2001, y AATC 642/1986, 197/2003 y 212/2003). Como ya hemos indicado más arriba, en la STC 143/1994 se analizó la posible vulneración del derecho (fundamental) a la intimidad (art. 18.1 y 4 CE) en la que podía incurrir la normativa reguladora del NIF (Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo), por la pretendida ausencia de garantías sobre el uso de la información obtenida a través de las operaciones identificadas por medio del citado número de identificación fiscal. Frente a esta argumentación salió al paso el TC, manifestando que el derecho a la intimidad no resulta infringido, en la medida en que existan medidas de salvaguardia suficientes que garanticen la reserva de esta información e impidan un «uso desviado» de los datos recabados por la Administración tributaria. Tales garantías que otorgan una protección suficiente e impiden un «uso desviado»,⁸⁸ en opinión del TC, resultan de un conjunto de normas entre las que destaca la LORTAD (actualmente LOPD) y el Convenio del Consejo

⁸⁷ PÉREZ ROYO, J., *Curso de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 346; PÉREZ LUÑO, A., *Los derechos fundamentales*, Tecnos, Madrid, 1986, pp. 77 y ss.; LÓPEZ GUERRA, L. y otros, *Derecho Constitucional*, op. cit., pp. 120 y ss.

⁸⁸ En la STC 143/1994, el TC hizo referencia a las garantías que la LORTAD proporcionaba frente a un «uso desviado» de la información, a saber: a) las que garantizaban la seguridad de los archivos; b) las que establecían el deber de secreto profesional del responsable de los ficheros y los que intervingan en el tratamiento de los datos de carácter personal; c) las que impedían la transmisión de datos de carácter personal almacenados, con la excepción de que concurra el consentimiento del interesado, la autorización legal específica o la conexión y reconocida necesidad de la transmisión de datos para el logro de finalidades constitucionalmente relevantes. Véanse igualmente los AATC 197/2003 y 212/2003.

de Europa para la protección de las personas respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal, lo cual no deja de ser un planteamiento un tanto formalista si se analizan con mayor detalle tales normas.⁸⁹

Como ya indicamos anteriormente, el TC se limitó a mencionar las principales garantías que recogía la LORTAD en relación con la protección de la información recabada por las Administraciones públicas (a) el secreto profesional, b) la seguridad de los archivos, c) la regla de no transmisión a terceros de la información, salvo autorización legal específica), estableciendo que constituyen garantías que salvaguardan el derecho a la intimidad, sin entrar a analizar en profundidad el alcance de las mismas.⁹⁰ Esta cuestión sí fue analizada con carácter general en la STC 292/2000. En esta sentencia el TC vino a poner de relieve, como ya adelantamos, que los derechos fundamentales de los arts. 18.1 y 4 CE requieren el establecimiento de garantías que protejan a los ciudadanos frente a un «uso desviado» e invasor de su intimidad de la información o datos recabados por las Administraciones públicas, son pena de vulnerarse el contenido esencial de tales derechos fundamentales. Y el hecho de que tales derechos —y garantías— no sean absolutos sino limitados y puedan ceder ante bienes y finalidades constitucionales legítimas y relevantes —por ejemplo, la tutela del deber de contribuir— en modo alguno permite que se vulnere el contenido esencial de tales derechos.

⁸⁹ Convenio firmado con fecha de 28 de enero de 1981, y ratificado por España por instrumento de 27 de enero de 1984. Asimismo, resulta relevante destacar que el TC, en la STC 143/94 (fj. 7), declaró que sólo cuando se han producido infracciones de las garantías de reserva y no difusión de la información obtenida, tal y como se recoge en la LORTAD, y, por tanto, existe una efectiva lesión del derecho a la intimidad es cuando queda abierta la vía del recurso de amparo, así como el empleo de los demás recursos previstos en el ordenamiento. En un sentido, similar se ha pronunciado el Tribunal Supremo español en la sentencia de 5 de junio de 1995 (Ar. 5097).

⁹⁰ Los arts. 11 y 21 LOPD (LO 15/1999), el art. 9.2.a) del Convenio Europeo de 1981, y el art. 13.1.e) de la Directiva 95/46/CEE, permiten el establecimiento de excepciones a la regla de no difusión y cesión de datos a terceros (por ejemplo, otras Administraciones públicas). La doctrina ha criticado el art. 19 de la antigua LORTAD (LO 5/1992) —precepto ahora recogido en el art. 21 LOPD, LO 15/1999— por considerar que amplía de forma excesiva las posibilidades de introducir excepciones a la regla general a través de disposiciones con rango inferior a la ley (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, op. cit., pp. 24-25.); de hecho algún autor ha manifestado que este precepto vulnera los arts. 9.3 y 53.1 CE (LÓPEZ GARRIDO, D., «Aspectos de inconstitucionalidad de la LO 5/1992», *Revista de Derecho Político*, nº 38, 1994, p. 26).

El TC, en la STC 292/2000, consideró que varios preceptos de la LOPD incurrieran en tal vulneración. En particular, el TC declaró, en relación con el precepto (art. 21 LOPD) que regulaba la comunicación de datos entre Administraciones públicas, que «la cesión de datos a un tercero para proceder a un tratamiento con fines distintos a los que originaron su recogida, aun cuando puedan ser compatibles con éstos (art. 4.2 LOPD), supone una posesión y uso que requiere el consentimiento del interesado. Una facultad que sólo cabe limitar en atención a derechos y bienes de relevancia constitucional y, por tanto, esté justificada, sea proporcional y, además, se establezca por ley, pues el derecho fundamental a la protección de datos personales no admite otros límites», pues de otro modo se vulneraría el contenido esencial del derecho.⁹¹ A su vez, se enfatizó la necesidad de que la ley regule tal flexibilización del derecho fundamental —la cesión de la información— establezca claramente y mediante reglas precisas en qué circunstancias y quién puede realizar tal flexibilización y sus consecuencias.⁹² Y de hecho se consideró que la excepción a los derechos y garantías que establece la LOPD a favor de los afectados no puede configurarse de tal forma que éstos sean limitados atendiendo a criterios tan indeterminados como que su concesión «impida o dificulte gravemente el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las Administraciones públicas» (art. 24.1 LOPD, en su redacción originaria previa a la STC 292/2000), o «hubieran de ceder ante razones de interés público o ante intereses de terceros más dignos de protección» (art. 24.2 LOPD, en su redacción anterior a la STC 292/2000). Así, se declaró que «los motivos de limitación (de los referidos derechos) adolecen de tal grado de indeterminación que dejan excesivo campo de maniobra a la discrecionalidad administrativa, incompatible con las exigencias de reserva legal en cuanto constituye una cesión en blanco del poder normativo que defrauda la reserva de ley».⁹³

Esta misma doctrina ha sido reiterada en la STC 70/2009, enfatizándose que la ley que permite la intromisión en el derecho a la intimidad no constituye una mera habilitación legal, sino que tal ley debe concretar las restricciones, alejándose de criterios de delimitación

⁹¹ Fj. 13 STC 292/2000 y fj. 5 ATC 421/2003.

⁹² Fj. 16 y 17 STC 292/2000.

⁹³ Fj. 18 STC 292/2000.

imprecisos o extensivos; es decir, la ley que permite el acceso y uso de los datos íntimos debe establecer con determinación suficiente los supuestos y los requisitos de la restricción, en el sentido de que concretar los intereses legítimos que la permiten (el acceso y uso de datos íntimos), las funciones de la Administración actuante y los supuestos en que tal flexibilización del derecho puede tener lugar.

Así pues, de acuerdo con esta jurisprudencia cabría mantener que la Administración tributaria puede transmitir o revelar a terceros la información tributaria siempre que medie una habilitación específica establecida en una ley, en la medida en que tal cesión viniera justificada para el logro de finalidades constitucionales relevantes y se hubiera configurado de forma proporcionada.⁹⁴ Ahora bien, dicha habilitación legal además de perseguir un fin legítimo constitucionalmente,⁹⁵ debe resultar proporcionada al mismo y respetar el contenido esencial del derecho fundamental afectado. No concurre la proporcionalidad cuando existen medidas menos gravosas que sin imponer sacrificio alguno del derecho a la intimidad o menor sacrificio puedan ser igualmente aptos para conseguir dicho fin (STC 70/2009).

Asimismo, la posición inicial adoptada por el TC en la STC 143/1994 se completa con la jurisprudencia vertida en otros pronunciamientos en la materia. Así, en la STC 203/2001 —que antes hemos expuesto y que conecta en gran medida con lo expuesto en la STC 143/1994 y los AATC 642/1986, 197/2003 y 212/2003— el TC termina asignando a la Administración tributaria la función de garante del derecho a la intimidad de los ciudadanos, de suerte que tal función requiere tanto la protección general de tal información —adoptar medidas de seguridad generales y supervisar la aplicación del deber de sigilo y de la reserva de los datos impidiendo un «uso desviado»— como una

⁹⁴ Ya hemos indicado anteriormente que la reserva de ley, en principio, parece ser ordinaria (art. 53.1 CE, STC 292/2000), aunque el TC dejó abierta esta cuestión en el ATC 421/2003 (fj. 5). Nótese, a su vez, que el TC, en la STC 143/1994 (fj. 7), parafrasea el art. 11 de la antigua LORTAD; pero no debe olvidarse que es el art. 19 (Cesión de datos entre Administraciones públicas) de la citada Ley orgánica 5/1992 el precepto que resulta aplicable en relación con las transmisiones de datos entre la Administración tributaria y otras Administraciones públicas. La vigente LOPD (LO 15/99) recoge esta misma disposición en su artículo 21, aunque, como hemos puesto de relieve, tal precepto fue declarado parcialmente inconstitucional por la STC 292/2000.

⁹⁵ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, op. cit., pp. 198 y 201, mantiene que se requiere la presencia de un interés público superior.

protección específica en el sentido de que toda cesión o revelación a terceros debe producirse en condiciones tales que, además de estar prevista legalmente y ser proporcionada, se garantice que no existe un riesgo de lesión de los derechos fundamentales de los individuos.

Téngase en cuenta en todo caso que, a nuestro juicio, de la jurisprudencia del TC que hemos expuesto se desprende que el contenido esencial de los derechos fundamentales previstos en los arts. 18.1 y 4 CE requiere, además de lo que acabamos de indicar en el párrafo anterior, que el cesionario —la persona a quien se comunica la información— proteja la información comunicada a través de un régimen que conlleve garantías sobre la confidencialidad y el uso para los fines legítimos que autorizaron su revelación, es decir, medidas que garanticen el «secreto» o reserva de los datos cedidos excluyendo su uso desviado. Entendemos que la ley que autoriza la cesión o revelación de los datos debe considerar la existencia de tales garantías y la Administración tributaria debe verificar su efectiva aplicación por parte del cesionario con anterioridad a la cesión de la información, pues de otro modo no estaría garantizado el contenido esencial de tales derechos fundamentales.

Ciertamente, con carácter general puede afirmarse que allí donde una ley ha precisado los supuestos y condiciones en que la Administración tributaria está obligada o autorizada a ceder, comunicar o revelar datos tributarios de terceros a otras personas para fines distintos de los tributarios, lo normal es que no se planteen problemas ya que el legislador habrá ponderado los intereses en conflicto de manera que tal cesión de datos ostentará una justificación constitucional y se habrán articulado igualmente garantías para evitar un «uso desviado» de los datos tributarios suministrados.⁹⁶ Sin embargo, allí donde no concurrieran los referidos presupuestos (no hay base legal o ésta es insuficiente, o no concurre una justificación constitucional o la medida es desproporcionada o simplemente no se establecen garantías frente a un «uso desviado») entonces podría plantearse un problema de lesión de derechos fundamentales en el caso de que se cedieran datos de carácter personal (de personas físicas).

⁹⁶ En este sentido se pronunció el TC en relación con el deber de comunicación de datos con trascendencia tributaria entre Administraciones tributarias previsto en el art. 8 de la Ley de Haciendas Locales. *Vid.* la STC 233/1999, fj. 7.

Así las cosas, el hecho de que el TC haya asignado a la Administración tributaria la referida función de garantizar la protección del derecho a la intimidad cuando recaba datos personales le obliga a ponderar en cada caso en que deba ceder tales datos la existencia de riesgos para tal derecho, debiendo rechazar la cesión de la información tributaria —incluso en los casos previstos en el art. 95.1 LGT— allí donde existan riesgos de un eventual «uso desviado» en los términos establecidos en la STC 143/1994.

En este sentido, consideramos que la Administración debería verificar en cada caso la existencia de tales garantías mínimas frente a un uso desviado, de forma que si llegara a la conclusión de que éstas no concurren y existe un riesgo de lesión de un derecho fundamental (v.gr., intimidad) no debería transmitirse tal información.⁹⁷ También debe insistirse en que la Administración tributaria debe articular derechos de información, acceso, rectificación y cancelación a favor de los obligados tributarios de cara a permitirles conocer la existencia, fines y responsables de los ficheros que tengan datos que les conciernan toda vez que tales derechos forman parte del derecho a la intimidad y del derecho a la protección de datos de carácter personal.⁹⁸ Esta es precisamente una de las consecuencias derivadas de la funcionalidad

⁹⁷ A nuestro entender, podría considerarse que el art. 3.3 y 4 de la Orden del MEH de 18 de noviembre de 1999, que regula el suministro de información tributaria a las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, así como los supuestos contemplados en el art. 113.1 de la LGT-1963 (actual art. 95.1 LGT), ha establecido un sistema de salvaguardias que permite denegar una solicitud de información a la Administración tributaria cuando el solicitante no observara los principios y reglas fundamentales que garanticen la adecuación del requerimiento y seguridad y el uso no desviado de los datos solicitados una vez en poder del cesionario. A este respecto, a nuestro modesto entender esta regulación debería estar regulada en el propio art. 95 LGT y ser de aplicación general a todos las cesiones de información a realizar por todas las Administraciones tributarias. En este sentido, el hecho de que esta regulación se plasme en una OMEH limita su aplicación a la AEAT, y además pensamos que tampoco resultaría de aplicación en el marco de los intercambios internacionales de información tributaria a Administraciones tributarias extranjeras, en la medida en que todo parece indicar que no resulta de aplicación esta regulación (la OMEH de 18 de noviembre de 1999, véase su EM y su art. 3) sino su normativa específica (RD 1326/1987 y OMEH de 9 de febrero de 1998, en el marco de aplicación de CDIs y del intercambio de información comunitario de la Directiva 77/799/CEE). La mención que recoge el 95.1b LGT y la OMEH de 18 de noviembre de 1999 a la colaboración entre Administraciones tributarias parece referirse fundamentalmente a suministros de información entre Administraciones tributarias nacionales.

⁹⁸ STC 254/93, fj. 7.

atribuida por el TC a la LOPD en materia de datos recabados por las Administraciones tributarias.⁹⁹ Cuestión distinta es si las limitaciones o modulaciones que la LOPD establece a los derechos de los afectados sobre los datos objeto de tratamiento automatizado plantean o no dudas sobre su constitucionalidad.

En suma, la protección de la información obtenida por la Administración tributaria consistente en la reserva, confidencialidad y uso exclusivo para fines tributarios deriva en buena medida de bienes y derechos con relevancia constitucional, en relación con los cuales las garantías previstas tanto en la LGT (art. 95) como en la LOPD son instrumentales. De esta forma, se podría decir que los bienes y derechos con relevancia constitucional (derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal, los secretos empresariales, y la propia eficacia de la gestión tributaria) que subyacen en la idea e institución del secreto tributario están protegidos principalmente por un conjunto de disposiciones entre las que destaca el art. 95 LGT y la LOPD, sin perjuicio de que existan otras normas con la misma funcionalidad.¹⁰⁰ Y, como hemos expuesto, tales garantías de confidencialidad y uso para fines fiscales no tienen carácter absoluto sino que pueden flexibilizarse cuando concurren bienes con relevancia constitucional que lo requieran y siempre que tal flexibilización se establezca a través de una norma con rango de ley. Nótese, a su vez, que el hecho de que el secreto tributario tutele instrumentalmente bienes y derechos de relevancia constitucional posee implicaciones de alcance; en particular, no puede perderse de vista que la protección de estos derechos no sólo viene proporcionada por la normativa nacional y el TC,¹⁰¹ sino que el Derecho comunitario y el TJCE también deben proteger estos derechos en su ámbito de aplicación al formar parte de las tradiciones constitucionales de los Estados miembros y haber

⁹⁹ SSTC 143/1994, 233/1999 y 292/2000 y AATC 197/2003 y 212/2003.

¹⁰⁰ Véase el art. 417 del Código Penal regulador del delito de revelación de secretos por funcionarios públicos, así como el art. 204 LGT regulador de la infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta. El art. 95.3 LGT establece que, con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción del deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

¹⁰¹ Véase el art. 53 de la Constitución.

sido incorporados estos derechos en la propia Carta de Derechos Fundamentales de la UE.¹⁰²

Al punto, tratamos de exponer en primer lugar la protección dispensada por la LOPD y seguidamente la derivada de la regla tributaria específica de «secreto tributario» (art. 95 LGT).

V.2. El régimen de protección que la LOPD establece sobre la información obtenida por la Administración tributaria y sus implicaciones materiales y procedimentales

V.2.1. Consideraciones generales

La LOPD establece una serie de derechos a favor de los afectados por el tratamiento de datos de carácter personal, de suerte que, con carácter general, tal regulación es aplicable en el ámbito de actuación de la Hacienda Pública, esto es, de las diferentes Administraciones tributarias españolas.¹⁰³ No obstante, como ya hemos tenido ocasión de comprobar al hilo del análisis de la STC 292/2000, la LOPD contempla algunas reglas especiales dedicadas a la cesión de datos entre

¹⁰² Véanse los arts. 7, 8, 16 y 17 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE. Nótese que esta Carta de Derechos Fundamentales que actualmente constituye *Soft-Law* se ha incorporado al art. 6 del Tratado de Lisboa con carácter de *Hard-Law*, esto es, con los mismos efectos jurídicos que los Tratados comunitarios. La STJCE en el caso *Promusicae* (STJCE de 29 de enero de 2008, C-275/06) constituye un claro ejemplo del enfoque del TJCE sobre la necesidad de proteger la confidencialidad de los datos de los ciudadanos, de forma que la flexibilización o modulación de tal derecho únicamente es permitida cuando concurre una justificación legítima (v.gr., un derecho fundamental en conflicto) y tal modulación es configurada de forma proporcionada. En parecidos términos la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en torno al art. 7 TEDH. Vid. BAKER, P., «Taxation and the European Court of Human Rights», *British Tax Review*, nº 4, 2000, pp. 265-266. La aplicación de esta jurisprudencia constitucional y comunitaria sobre la protección de los derechos fundamentales —particularmente la relativa a los derechos a la intimidad, protección de datos y derecho de propiedad (secretos empresariales)— puede poseer gran importancia en relación con la aplicación de las normas comunitarias que regulan el intercambio de información tributaria entre Estados miembros (e incluso con países terceros), especialmente a los efectos de establecer las garantías y salvaguardias necesarias sobre el uso y la protección de la información intercambiada.

¹⁰³ Véase el art. 2 LOPD donde regula su ámbito de aplicación, no excluyendo los ficheros de la Hacienda Pública (véase también el art. 23.2 LOPD). Se considera igualmente que la LOPD se aplica al tratamiento de datos no automatizados de acuerdo con lo previsto en el art. 3.2 de la Directiva 95/46/CE que transpone la LOPD. Sobre la aplicación de la LOPD por la AEAT, vid. GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pp. 58 y ss.

Administraciones públicas y también alguna regla especial dedicada a los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública.¹⁰⁴

A continuación, trataremos de exponer de forma sucinta cuáles son los principales derechos que la LOPD establece a favor de los afectados por un tratamiento de datos de carácter personal, así como las reglas especiales que acabamos de indicar. Nótese en todo caso que la exposición se hace considerando fundamentalmente las disposiciones y derechos que afectan a las Administraciones públicas y muy en particular pensando en todo momento en la Administración tributaria estatal.¹⁰⁵

V.2.2. Principales derechos de los afectados por un tratamiento de datos de carácter personal

V.2.2.1. El principio de la calidad de los datos

Este principio viene recogido en el art. 4 LOPD y tiene contenido complejo, al proyectarse fundamentalmente sobre la recogida de los datos, su mantenimiento, uso, almacenaje y cancelación.

Así, en primer lugar, el art. 4.1 LOPD establece que la recogida de los datos de carácter personal para su tratamiento sólo podrá realizarse cuando sean adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades determinadas, explícitas y legítimas que fundamentan tal recogida. Ello afecta tanto al ejercicio de la potestad

¹⁰⁴ Téngase en cuenta que el TC ha declarado que la LOPD da cumplimiento al mandato del art. 18.4 CE (fj. 2 STC 292/2000).

¹⁰⁵ No perdemos de vista que la regulación prevista en la LGT establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y es de aplicación a todas las administraciones tributarias en virtud y con el alcance que de deriva del art. 149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª CE. Véase en este sentido el punto II de la Exposición de Motivos de la LGT donde se fundamenta el ámbito de aplicación general de la LGT en la jurisprudencia constitucional (SSTC 116/1994 y 192/2000). La aplicación de la LGT a las Administraciones tributarias distintas de la estatal no ha generado controversia respecto de las Haciendas Locales al remitir la LHL a la LGT en determinadas materias, pero no ha sido pacífica respecto de su aplicación a las CC. AA., al estar dotadas de poder legislativo y autonomía para establecer sus propios tributos con sujeción únicamente a la CE y a la LOFCA; en concreto, la cuestión surge en relación con la aplicación imperativa de la LGT sobre los tributos propios (no sobre los cedidos) establecidos por las CC. AA. El art. 1 de la LGT-2003 parece haber cerrado este debate a favor de una respuesta positiva, aunque lo cierto es que tal posición no deja de plantear dudas tanto desde una perspectiva de política legislativa como constitucional (competencial). Sobre este tema *vid.* PALAO TABOADA, C., «La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma», *REDF*, nº 100, pp. 536 y ss.; y RAMALLO MASSANET, J., «Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, nº 67, 1993, pp. 109 y ss.

administrativa en la obtención, exigiendo la necesidad de los datos en relación con las competencias y funciones desempeñadas por la administración requirente o que recaba los datos, excluyendo en todo caso la recogida y tratamiento de datos sin trascendencia para el ejercicio de tales competencias y funciones. En el ámbito tributario, tal precepto implicaría la trascendencia tributaria, directa o indirecta, de la información recabada por la Administración (tanto a través de declaraciones tributarias como por suministro y captación).¹⁰⁶

Ahora bien, este precepto de la LOPD además de requerir (en el ámbito tributario) la exigencia de trascendencia tributaria de los datos que deben suministrar los obligados tributarios a la Administración tributaria en virtud de los deberes de colaboración que recaen sobre aquéllos, lo cierto es que también ha sido interpretado sistemáticamente con el art. 11 LOPD en el sentido de que también afectaría a las comunicaciones o cesiones de la información tributaria a terceros; así, allí donde un tercero (por ejemplo una Administración pública) requiera datos fiscales a una Administración tributaria en virtud de lo dispuesto en una norma con rango de ley, el art. 4.1 LOPD podría operar sometiendo al principio de proporcionalidad tal cesión y tratamiento, de forma que sólo procedería la transmisión de los datos cuando la información requerida no excede de lo necesario para ejercitar correctamente su función de control. Por tanto, estos preceptos de la LOPD obligarían a la Administración tributaria a modular la aplicación de las cesiones de información tributaria que contempla el art. 95.1 LGT como excepciones a la regla de secreto tributario, cuando menos, allí donde la información cedida se refiera a datos de carácter personal.

De hecho, el Gabinete Jurídico de la Agencia Española de Protección de Datos se pronunció en este sentido en su informe 0290/2009¹⁰⁷ en relación con una consulta planteada por un Ayuntamiento en relación con el requerimiento de información tributaria (una copia de los modelos 190, declaración resumen anual de retenciones e ingresos a

¹⁰⁶ Como ha puesto de relieve el profesor López Martínez, «teniendo en cuenta el concepto de sistema tributario integrado vigente en los países de la órbita occidental, cualquier dato detruido de las relaciones económicas, profesionales o financieras, es un dato fiscalmente relevante» (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «El Control jurídico de la información registrada en los ficheros de la Hacienda Pública», *op. cit.*, p. 20).

¹⁰⁷ El informe está disponible para su consulta en www.agpd.es.

cuenta de los tres últimos ejercicios presentados a la AEAT) cursado por un concejal de acuerdo con lo previsto en el art. 77 Ley 7/1985, de 2 de abril, de Régimen Local, según el cual «todos los miembros de las Corporaciones locales tienen derecho a obtener del Alcalde o Presidente o de la Comisión de Gobierno cuantos antecedentes, datos o informaciones obren en poder de los servicios de la Corporación y resulten precisos para el desarrollo de su función». La AGPD consideró que tal información se refería a datos de carácter personal de los funcionarios y personal del Ayuntamiento y que excedía de lo necesario para ejercitar correctamente la función de control de los concejales, siendo por tanto dicha solicitud contraria al art. 4.1 LOPD.

La posición del Gabinete Jurídico fue diametralmente opuesta en su informe 0316/2009, donde se resuelve la consulta planteada en torno a la cuestión de si la comunicación de información solicitada por la AEAT a una entidad privada dedicada al negocio de joyería y compraventa de oro se encontraba amparada por la LOPD. La AGPD respondió que tal cesión de información estaba amparada por el art. 11.1 LOPD en la medida en que los arts. 93 y 94 LGT-2003 establecían tal deber de colaboración de terceros suministrando información con trascendencia tributaria, de suerte que tal suministro de datos es necesario para el ejercicio de las potestades que ostenta la Administración tributaria. Ahora bien, tal cobertura genérica del deber de suministro de información que establece el art. 11.1 LOPD en los casos previstos en los arts. 93 y 94 LGT está sujeto al principio de proporcionalidad establecido en el art. 4.1 LOPD de manera que los datos que deban facilitarse deberán de ser los que resulten «adecuados, pertinentes y no excesivos» en relación con el ejercicio de potestades tributarias. En este concreto supuesto, la AGPD consideró que la información solicitada por la AEAT cumplía tal precepto al tratarse de datos requeridos a quienes se dedicaban a la compraventa de oro, metales preciosos y joyas y sobre operaciones que implican pagos que tienen trascendencia tributaria y, por ello resultaba preciso su conocimiento por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades.

Así pues, la LOPD no sólo requiere que las cesiones de datos estén autorizadas por la ley, sino que las concretas comunicaciones de datos sean necesarias para el ejercicio de las potestades del requirente y que el requerimiento sea proporcionado en función de las mismas.

Desde el punto de vista de la LOPD, resulta claro que la infracción de esta normativa podría conllevar la imposición de sanciones a la Administración que incumpla estos preceptos; sin embargo, no resulta claro cuáles son las consecuencias jurídicas para el sujeto que fue objeto del requerimiento (el tercero) o para el sujeto afectado por el uso de tales datos en un procedimiento tributario. Ciertamente, parece razonable que el sujeto que se oponga a un requerimiento de esta naturaleza invocando los arts. 4 y 11 LOPD no debiera ser sancionado, allí donde concurrieran los condicionantes para su correcta aplicación. Del mismo modo, la legalidad de este tipo de requerimientos desproporcionados de acuerdo con el art. 4.1 LOPD podría ser puesta en tela de juicio por los obligados tributarios en el marco de procedimientos administrativos de revisión o procesos judiciales.

En segundo lugar, el art. 4.2 LOPD dispone que los datos de carácter personal objeto de tratamiento no podrán usarse para finalidades incompatibles con aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos, de suerte que no se considerará incompatible el tratamiento posterior para fines históricos, estadísticos o científicos. Debe advertirse que este precepto se ha configurado de manera que no excluye la cesión o comunicación de datos recogidos con una finalidad, de manera que pudieran ser usados con una finalidad distinta y por una persona diferente (*v.gr.*, una Administración pública), toda vez que una lectura sistemática de los arts. 4.2, 11 y 21 LOPD podría conducir a tal conclusión. Tan solo los usos para finalidades «incompatibles» serán los que estén prohibidos por este principio.

En tercer lugar, el art. 4 LOPD ordena varios principios relativos a la exactitud y actualidad de los datos, en el sentido de que deben reflejar con veracidad la situación actual del afectado. Ello implica que el deber de actualización de los datos (su sustitución de oficio por datos rectificadas o completados) y su cancelación en el caso de que no sea posible llevar a cabo tal labor, todo ello sin perjuicio del derecho de rectificación y cancelación que asiste al afectado de acuerdo con el art. 16 LOPD. También se prevé la cancelación de oficio de los datos cuando hayan dejado de ser necesarios o pertinentes para la finalidad para la cual hubieran sido recabados (*v.gr.*, prescripción de obligaciones tributarias). Otro aspecto relevante que recoge este precepto es el relativo a la prohibición de la recogida de datos por medios fraudulentos,

desleales o ilícitos, lo cual ciertamente puede poseer importancia de cara al uso de tales datos por las Administraciones públicas en el marco de procedimientos administrativos y procesos judiciales.

En este mismo orden de cosas, cabría destacar que la AEAT ha sido sancionada por la Agencia Española de Protección de Datos por haber infringido el art. 4 LOPD en algunos casos donde se realizaban notificaciones edictales de procedimientos de recaudación ejecutiva incluyendo erróneamente el nombre de sujetos que no eran los obligados tributarios afectados por el procedimiento de que se trataba; además de la sanción se requirió a la AEAT para que adoptara medidas de orden interno que impidieran que en el futuro se pudiera producir una nueva infracción del art. 4.3 LOPD.¹⁰⁸

V.2.2.2. El derecho de información en la recogida de datos

El art. 5 LOPD establece el derecho de los interesados a los que se les soliciten datos (o cuyos datos hayan sido recabados por un tercero) a ser informados de modo expreso, preciso e inequívoco sobre una serie de extremos que se consideran esenciales para que puedan ejercer un control sobre la protección y uso de los datos objeto de tratamiento.¹⁰⁹ Fundamentalmente, tal derecho de información se refiere a la existencia del fichero o tratamiento de los datos, la finalidad de la recogida y los destinatarios de la información. El referido precepto también extiende el derecho de información a otra serie de circunstancias entre las que destaca la posibilidad de ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición, así como la identidad del responsable del tratamiento o, en su caso, de su responsable.

El derecho de información resulta igualmente aplicable cuando los datos de carácter personal no hayan sido recabados del interesado o afectado, de manera que éste deberá ser informado por el responsable del fichero o su representante, dentro de los tres meses siguientes al momento del registro de los datos, salvo que ya hubiera sido informado con anterioridad en el sentido indicado. No obstante, no resulta de

¹⁰⁸ Véase la Resolución del Director de la Agencia Española de Protección de datos de 15 de junio de 2006 (R/000398/2006, Procedimiento nº AAPP/00030/2005), disponible en www.agpd.es.

¹⁰⁹ Entendemos que el derecho a la información se ostenta por todo interesado al que se soliciten datos, aunque tales datos se refieran a otra persona distinta (datos referenciados). Así, una entidad bancaria a la que se requieren datos respecto de un cliente ostenta este derecho, de suerte que también el afectado por tal requerimiento ostenta el derecho al que se refiere el art. 5.1 LOPD.

aplicación tal deber de información cuando expresamente una ley así lo prevea, cuando el tratamiento tenga fines históricos, estadísticos o científicos, o cuando la información al interesado resulte imposible o exija esfuerzos desproporcionados, a criterio de la Agencia de Protección de Datos o del organismo autónomo equivalente, en consideración al número de interesados, a la antigüedad de los datos y a las posibles medidas compensatorias (art. 5.5 LOPD).

A este respecto, no nos consta que una ley haya previsto la inaplicación de este derecho de información en relación con los datos obtenidos o recabados por la Administración tributaria, ni que se haya autorizado la inaplicación de este precepto por la AGPD u organismo equivalente en relación con los ficheros que gestionan las Administraciones tributarias. La aplicación de la normativa de protección de datos en el ámbito tributario viene ordenada básicamente por la Orden MEH de 21 de diciembre de 1999 y por la Instrucción de la AEAT nº 6/2000, de 4 de diciembre, en desarrollo de la LOPD, regulando los derechos de acceso, rectificación y cancelación de los ficheros automatizados de la AEAT.¹¹⁰ Nótese en este orden de cosas que el derecho de acceso a registros y documentos que formen parte de un expediente y obren en archivos administrativos a que se refieren los arts. 37.1 Ley 30/1992 y art. 99.4 y 5 LGT (desarrollando el mandato del art. 105.b) CE) con el derecho a solicitar información sobre los datos de carácter personal sometidos a tratamiento, el origen de los mismos, así como las comunicaciones realizadas o que se prevén hacer de los mismos que se regula en el art. 15.1 LOPD, dado que se trata de derechos de contenido distinto y cuyo ámbito subjetivo de aplicación tampoco coincide necesariamente.¹¹¹

¹¹⁰ En relación con la regulación anterior, *vid.* ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados», *op. cit.*, pp. 48 y ss.; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*, *op. cit.*, p. 47, revelando una normativa fragmentaria, parcial o incompleta respecto de lo dispuesto en la antigua LORTAD.

¹¹¹ En este sentido se ha pronunciado el Director de la Agencia Española de Protección de datos en su resolución R/00558/2007 (Procedimiento nº TD/00024/2007) frente a la AEAT, señalando que el art. 15.1 LOPD no obliga a la AEAT a revelar información sobre el «control de accesos», esto es, la identificación de las personas que han tramitado un expediente o han accedido a sus datos personales. Una opinión similar parece mantener LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «El Control jurídico de la información registrada en los ficheros de la Hacienda Pública», *op. cit.*, p. 18; y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *La información en poder de la Hacienda Pública*, *op. cit.*, p. 281 y 282. Nótese que los derechos de información, acceso, rectificación y cancelación tienen su fundamento en el art. 18.4 CE y se regulan en la LOPD, en tanto que el derecho de acceso al expediente (archivos y registros administrativos) tiene su fundamento en el art. 105.b) CE y su desarrollo en el art. 37 LRJPAC y art. 99 LGT.

La falta de regulación de este derecho de información en la recogida de los datos por la Administración tributaria resulta criticable y, a nuestro juicio, no puede ampararse en lo previsto en el art. 24.1 LOPD que en su redacción original establecía que «Lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del art. 5 no será aplicable a la recogida de datos cuando la información al afectado *impida o dificulte gravemente el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las Administraciones Públicas* o cuando afecte a la Defensa Nacional, a la seguridad pública o a la persecución de infracciones penales *o administrativas*».¹¹²

Como ya hemos expuesto más arriba, la STC 292/2000 declaró inconstitucional varios pasajes de este precepto (los que aparecen en cursiva). Así, el TC consideró que la limitación del derecho de información en la recogida de datos que regula el art. 5 LOPD y que exceptiona el art. 24.1 LOPD «cuando la información al afectado impida o dificulte gravemente el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las Administraciones públicas o cuando afecte (...) a la persecución de infracciones administrativas» resulta inconstitucional por vulneración de la reserva de Ley del art. 53.1 CE. En particular, se argumentó, por un lado, que la legitimidad constitucional de tal restricción no puede estar basada por sí sola en la actividad de la Administración pública; por otro lado, el TC consideró que la expresión «funciones de control y verificación» abre un espacio de incertidumbre excesivamente amplio que permite a la Administración invocar tal motivo con carácter general dejando a su vez al ciudadano en la más absoluta incertidumbre sobre los casos en que concurrirá tal circunstancia (si no en todos), sumiendo en la ineficacia cualquier mecanismo de control jurisdiccional que deba enjuiciar semejante supuesto de restricción de derechos fundamentales al carecer de criterios específicos para ejercer tal control (fj. 17 STC 292/2000).¹¹³

El Consejo de Defensa del Contribuyente en su Memoria de 1999 también ha criticado la falta de regulación específica en el ámbito

¹¹² En parecidos términos *vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *La información en poder de la Hacienda Pública*, *op. cit.*, p. 260.

¹¹³ La doctrina ya había manifestado serias dudas sobre la constitucionalidad de la regulación que recogía en este mismo sentido el art. 21.2 de la LORTAD. *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «El Control jurídico de la información registrada en los ficheros de la Hacienda Pública», *op. cit.*, pp. 25 y ss. También el Consejo de Defensa del Contribuyente en el capítulo VIII de su *Memoria 1999* había advertido de los problemas y falta de determinación del art. 21.2 LOPD.

tributario de lo previsto en el art. 5 LOPD. En concreto, se pronunció en los siguientes términos: «Resulta difícil aceptar en la práctica, sin embargo, la posibilidad de que la Administración alegue, para evitar tener que comunicar esa información al sujeto, cuanto establece el apartado quinto del mismo precepto de la LOPD: la imposibilidad o exigencia de esfuerzos desproporcionados a la hora de informar al interesado en consideración al número de éstos, a la antigüedad de los datos y a las posibles medidas compensatorias. No obstante, debe exigirse que la Administración demuestre, en su caso, la concurrencia de esas concretas circunstancias en casos determinados. No obstante, parece lógico que la Administración tributaria no tenga obligación de informar al titular de los datos facilitados por tercero cuando concurren las circunstancias previstas en el art. 23.2 de la LOPD que exceptúan el derecho de acceso a tales datos por el sujeto titular».

El hecho de que exista un conjunto de disposiciones tributarias —LGT y órdenes ministeriales reguladoras de los ficheros de la Hacienda Pública— que regulen la existencia de los ficheros gestionados por la Administración tributaria (estatal), la confidencialidad y uso de la información tributaria podría minimizar la ausencia de una regulación o desarrollo en el ámbito tributario del derecho de información establecido en el art. 5 LOPD, aunque ello no puede servir de argumento para justificarla.

V.2.2.3. El consentimiento del afectado para el tratamiento de datos de carácter personal

El art. 6.1 de la LOPD establece que «El tratamiento de los datos de carácter personal requerirá el consentimiento inequívoco del afectado, salvo que la ley disponga otra cosa». No obstante, el propio apartado 2º del mismo precepto viene a flexibilizar esta previsión cuando dispone que «No será preciso el consentimiento cuando los datos de carácter personal se recojan para el ejercicio de las funciones propias de las Administraciones públicas en el ámbito de sus competencias (...)».

Ciertamente, lo dispuesto en el art. 6.2 LOPD permite que no resulte necesario el consentimiento del afectado cuando los datos sean recabados por la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones. Nótese en todo caso que este precepto parece referirse únicamente a los casos donde la Administración (tributaria) obtiene o recaba datos del propio afectado —datos propios— ya a través de declaraciones

tributarias o en el marco de un procedimiento de comprobación. Sin embargo, allí donde la información se obtiene de terceros en relación con un obligado tributario (datos referenciados) bien por suministro o captación, entonces resultaría de aplicación el art. 11 LOPD, precepto que es analizado más adelante.

En todo caso, no puede desconocerse tampoco que el apartado 4 del art. 6 LOPD contiene una previsión que podría limitar en ciertos casos excepcionales la regla que hace innecesario el consentimiento del afectado en relación con la obtención de información del afectado por parte de la Administración tributaria. Así, tal precepto establece que «En los casos que no sea necesario el consentimiento del afectado para el tratamiento de los datos de carácter personal, y siempre que una ley no disponga lo contrario, éste podrá oponerse a su tratamiento cuando existan motivos fundados y legítimos relativos a una concreta situación personal. En tal supuesto, el responsable del fichero excluirá del tratamiento los datos relativos al afectado». En este orden de cosas, no nos consta que lo dispuesto en el art. 6.4 LOPD haya sido regulado en el ámbito tributario, ni que una ley haya establecido la inaplicación de este derecho de oposición en relación con los ficheros de la Hacienda Pública.¹¹⁴

V.2.2.4. La adopción de medidas que garanticen la seguridad de los datos

El art. 9 LOPD establece que el responsable del fichero y, en su caso, el encargado del tratamiento deberán adoptar las medidas de índole técnica y organizativas necesarias que garanticen la seguridad de los datos de carácter personal y eviten su alteración, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado, habida cuenta del estado de la tecnología, la naturaleza de los datos almacenados y los riesgos a que están expuestos, ya provengan de la acción humana o del medio físico o natural. Los apartados 2 y 3 de este precepto ordenan otros aspectos relativos a la seguridad de los ficheros y personas encargadas del tratamiento y establecen una habilitación legal para su desarrollo reglamentario.

¹¹⁴ En este sentido, consideramos que la regla que excluye el consentimiento del afectado prevista en el art. 94.5 LGT —originariamente recogida en la Disposición Adicional Cuarta LOPD en relación con el antiguo art. 112.4 LGT-1963— no es aplicable en el ámbito del art. 6 LOPD sino en relación con el art. 11 LOPD, esto es, con respecto a la «cesión» de datos por terceros respecto de un obligado tributario (datos referenciados).

A este respecto, cabe destacar que tanto la LGT (art. 95.3) como otras disposiciones reglamentarias que desarrollan la normativa de protección de datos de carácter personal en el ámbito tributario han establecido medidas que garantizan la seguridad de los datos de carácter personal incluidos en los ficheros de la AEAT.¹¹⁵

Nótese en este sentido que la regla de secreto que establecen los arts. 10 LOPD y 95 LGT también opera frente a los propios funcionarios de la Administración tributaria de que se trate, de manera que sólo pueden acceder a los datos que figuran en los ficheros y bases de datos tributarios allí donde resultara necesario para el ejercicio de sus funciones. De esta forma, el principio de seguridad de los datos previsto en la LOPD se ha articulado de forma específica en el art. 95.3 LGT y se ha desarrollado por la Instrucción AEAT nº 1/1996.¹¹⁶ Este conjunto normativo debería operar de forma que se excluyera el uso indirecto (*back door use*) de la información tributaria de un obligado tributario en el marco de una inspección tributaria que afecta a otro obligado tributario totalmente desconectado o no relacionado con el primero (*vid. infra*).

V.2.2.5. El deber de secreto de los datos de carácter personal sometidos a tratamiento

Como ya hemos expuesto al hilo de la jurisprudencia constitucional, el TC viene considerando que el deber de sigilo y la confidencialidad de la información tributaria constituye un elemento esencial de los derechos fundamentales regulados en el art. 18.1 y 4 CE. Precisamente por ello, el art. 10 LOPD se ocupa de regular el deber de secreto estableciendo que el responsable del fichero y quienes intervengan en cualquier fase del tratamiento de los datos de carácter personal están

¹¹⁵ Véase, por ejemplo, lo previsto en la OMEH de 18 de noviembre de 1999, que regula el suministro de información tributaria a las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones, así como los supuestos contemplados en el art. 113.1 LGT-1963; la Instrucción AEAT 2/1996, de 1 de febrero, sobre acceso a las bases de datos; la Resolución de 29 de noviembre de 1996, de la Subsecretaría del MEH, por la que se dictan instrucciones relativas a los accesos a las bases de datos de la AEAT; y la Orden MEH de 27 de julio de 1994, que regula los ficheros automatizados de la AEAT. En torno a las medidas de seguridad de los Ficheros de la Hacienda Pública, *vid.* ORTIZ LIÑÁN, J., *Régimen Jurídico de la Información en poder de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 2003, pp. 166 y ss.

¹¹⁶ Sobre el control de acceso a las bases tributarias, *vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, *op. cit.*, pp. 184 y ss.

obligados al secreto profesional respecto de los mismos y al deber de guardarlos, obligaciones que subsistirán aún después de finalizar sus relaciones con el titular del fichero o, en su caso, con el responsable del mismo.

Este precepto viene a establecer un deber de secreto que no coincide plenamente con el deber de sigilo (tributario) exigible a cuantas autoridades y funcionarios tengan conocimientos de datos o informaciones a las que tengan acceso en el ejercicio de sus cargos (art. 95.3 LGT),¹¹⁷ en la medida en que se proyecta sobre el responsable del fichero y cualquier persona que intervenga en cualquier fase del tratamiento de datos de carácter personal, de suerte que este deber de secreto subsiste aún después de finalizar sus relaciones con el titular del fichero.¹¹⁸

Ciertamente, el deber de secreto profesional establecido por la LOPD y el deber de sigilo regulado en la LGT y demás normativa

¹¹⁷ El art. 60.4 del Reglamento general de los procedimientos de gestión e inspección emplea una expresión más amplia refiriéndose a «Todo el personal al servicio de la Administración tributaria» a la hora de regular el deber de sigilo. En relación con el deber de observar el más estricto y completo sigilo véase también el art. 8.2 de la Orden de 18 de noviembre de 1999, que regula el suministro de información tributaria a las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, así como los supuestos contemplados en el art. 113.1 LGT-1963. Se considera que este deber de sigilo se proyecta igualmente sobre cualquier persona que llegue a tener conocimiento de datos tributarios por razón del ejercicio de sus funciones o de la relación con órganos administrativos tributarios (v.gr., peritos oficiales o expertos consultados). Sin embargo, a nuestro juicio, el deber de sigilo establecido por el art. 95 LGT no se proyecta sobre personas que no están al servicio de la Administración tributaria, de suerte que, por ejemplo, en el caso de peritos terceros o expertos consultados tal deber resultará de otras disposiciones que establezcan el secreto profesional; tal cuestión sí se ha regulado en el Convenio de Arbitraje Europeo 90/436/CEE en relación con los miembros integrantes de la comisión consultiva (art. 9.6). Nótese también que los retenedores y obligados a realizar pagos a cuenta están igualmente sujetos al deber de sigilo en relación con la información suministrada a tal efecto por los obligados tributarios (art. 95.4 LGT).

¹¹⁸ Nótese que el deber de secreto no se aplica sobre «fuentes accesibles al público» (arts. 3.j), 11.2.b), 28 y 30 LOPD), de suerte que cuando los datos fiscales fueran de acceso público, como acontece por ejemplo en Finlandia (aunque con excepciones), el tratamiento de estos datos sigue rigiéndose por la normativa comunitaria de tratamiento automatizado de datos de carácter personal, pero aplicándose un régimen específico. En particular, el TJCE ha analizado la normativa finlandesa que permite el acceso público a los datos fiscales desde la perspectiva de la Directiva 95/46/CE, llegando a la conclusión de que tales datos y su cesión están protegidos por la referida normativa comunitaria, pero que su publicación con fines periodísticos está autorizada en aras de conciliar el derecho a la intimidad con la libertad de expresión; esta sentencia, sin embargo, no resuelve la cuestión de si tal información de acceso público puede emplearse para fines distintos, aunque a nuestro juicio la conclusión negativa es la que se deduce de la sentencia; véase en este sentido la STJCE de 16 de octubre de 2008, C-73/07, *Satamedia Oy*.

de desarrollo poseen características sustancialmente coincidentes, a pesar de que median diferencias en lo que se refiere su ámbito objetivo y subjetivo; así mientras que el deber de secreto de la LOPD se refiere a los datos de carácter personal objeto de tratamiento de los que tuviera conocimiento el responsable del fichero y quienes intervengan en cualquier fase del tratamiento de los mismos, el deber de sigilo (tributario) se proyecta sobre cualquier dato, información, informe o antecedente del que tuviera conocimiento cuantas autoridades o funcionarios. En ambos casos también se ha previsto una normativa sancionadora frente al incumplimiento de tal deber.¹¹⁹

A pesar de la contundencia de estas disposiciones sobre el deber de secreto y sigilo, lo cierto es que el examen de algunas prácticas administrativas revela serias vulneraciones de lo previsto en las mismas en el sentido de revelaciones no autorizadas de datos confidenciales de obligados tributarios. Al punto, tratamos de exponer algunos casos sobre los que se ha pronunciado la Agencia Española de Protección de Datos respecto de procedimientos tributarios en los que se infringió tal deber de secreto y sigilo.

Una primera tipología de casos se refiere a las infracciones del deber de secreto a través de los procedimientos de notificación de actos tributarios. Así, como ejemplo de esta clase, cabría referirse a un caso relativo a una notificación de un acto tributario donde en el encabezamiento del sobre de la carta remitida por la AEAT a un obligado tributario constaba a la vista la identificación del sujeto destinatario de la misma y el motivo de la notificación, a saber: responsable subsidiario de la deuda tributaria de la Empresa X SL. El obligado tributario objeto de la notificación alegó ante la AGPD la vulneración del art. 10 LOPD (el deber de secreto), en tanto que la AEAT negó tal infracción argumentando que tal dato sólo fue conocido por el funcionario de Correos que presta servicio para la Administración tributaria y que se trataba de un hecho aislado.¹²⁰ La AGPD por su parte resolvió a favor del obligado tributario, indicando que el deber de secreto, tal y como

¹¹⁹ Véanse los arts. 44.3 y 4 LOPD (infracciones graves y muy graves), el art. 204 LGT y arts. 80 y ss. LFCE.

¹²⁰ Nótese que de conformidad con la LGT las notificaciones pueden realizarse en lugares distintos del domicilio fiscal del obligado tributario y a personas distintas de tal obligado (arts. 109 y 110 LGT).

puso de relieve el TC en la STC 292/2000, comporta que los datos personales no puedan ser conocidos por ninguna persona o entidad ajena fuera de los casos autorizados por la ley. A su vez, puso de relieve que la normativa sobre Servicio Postal Universal (Ley 24/1998) no requiere indicar el asunto de fondo al que se refiere la resolución o citación, sino solo identificar el acto administrativo que se va a notificar, de suerte que lo habitual es que esa información se incorpore en la Tarjeta de Aviso de recibo y no en el sobre. Así, el Director de la AGPD consideró vulnerado el deber de secreto al revelar datos referentes a la situación deudora del denunciante (el obligado tributario), con motivo de la práctica de la notificación del acto tributario.¹²¹ Además de la imposición de una sanción grave a la AEAT se le insta para que adopte medidas de orden interno que impida que en el futuro pueda producirse una infracción del art. 10 LOPD. Sin embargo, en otro caso similar a éste donde la AEAT notifica en el domicilio de un obligado tributario un acto cuyo destinatario es un familiar de tal obligado al que había satisfecho rendimientos, la AGPD consideró que no había infracción del deber de secreto del art. 10 LOPD ya que, por un lado, tal forma de proceder se ajustaba a lo previsto en el art. 110.2 LGT y, por otro, en la notificación no figuraba el motivo o asunto de fondo del acto notificado ni ningún dato relevante.¹²²

Una problemática similar igualmente relacionada con la práctica de las notificaciones tributarias resulta de casos como el abordado en otra resolución de la AGPD referido a notificaciones edictales de deudores tributarios (tasas locales) en lugares distintos de los establecidos legalmente para ello.¹²³ En concreto, la notificación edictal se hizo pública colocándola en el tablón de un bar, ya que, según se alegó por el Ayuntamiento denunciado, ese era «el lugar de costumbre». El Director de la AGPD resolvió condenando al Ayuntamiento, imponiéndole una sanción grave y apercibiéndole de que adopte medidas de orden interno que excluyan la vulneración del art. 10 LOPD. Más adelante abordamos la cuestión relativa a las consecuencias derivadas

¹²¹ Resolución del Director de la AGPD de 2 de febrero de 2006 (R/00056/2005, Procedimiento AAAPP/00015/2005).

¹²² Resolución del Director de la AGPD de 4 de septiembre de 2006 (expediente nº E/000736/2004).

¹²³ Véase el art. 112 LGT-2003 y el art. 59.5 Ley 30/1992, en relación con los lugares donde debe hacerse público el edicto o los anuncios.

de la vulneración de disposiciones de la LOPD en el marco de procedimientos tributarios.

Un segundo tipo de casos que hemos detectado se refiere a la notificación de actos tributarios de forma «colectivizada». Esta problemática se ha planteado fundamentalmente con la notificación de los Borradores de declaración del IRPF o la remisión o suministro por parte de la AEAT de los datos fiscales de los contribuyentes del IRPF. Así, ha acontecido en algunas ocasiones que la AEAT ha comunicado tal información fiscal a uno o a los dos cónyuges incluyendo los datos de ambos contribuyentes. Ello ha acontecido incluso en casos donde el régimen económico-matrimonial era el de separación de bienes y nunca habían presentado declaración conjunta. Tal práctica administrativa motivó la presentación de denuncias por los afectados al considerar que se vulneraba el deber de secreto del art. 10 de la LOPD. La AGPD consideró que tal práctica administrativa infringía la LOPD, lo cual motivó la imposición de las correspondientes sanciones y se conminó a la AEAT a adoptar medidas de orden interno que impidieran que volviera a producirse una infracción de este deber.¹²⁴ Y de hecho, lo cierto es que la AEAT reaccionó de forma proactiva informando a la AGPD de las modificaciones introducidas en el régimen de solicitud y remisión del borrador y de los datos fiscales, de forma que los contribuyentes pueden solicitar que el mismo le sea remitido en forma individual,¹²⁵ en cuyo caso no se calculará el resultado de la declaración conjunta (aunque sea más favorable) y el envío del borrador o de los datos fiscales, se realizará por separado.

Lo que, a la postre, revela esta doble tipología de casos es que la cláusula de secreto tributario podría resultar insuficiente para evitar determinada clase de revelaciones de información tributaria a terceros, de manera que la LOPD ha venido a complementar tal normativa contribuyendo a reforzar los derechos de los obligados tributarios en el sentido requerido por el art. 18.1 y 4 CE.

¹²⁴ Recuérdese que el propio TC en la STC 45/89 puso de relieve cómo el sistema de tributación conjunta (obligatorio) planteaba problemas desde la perspectiva del derecho a la intimidad de los contribuyentes.

¹²⁵ A nuestro entender, la observancia del deber de secreto (y del derecho a la intimidad) requiere que los dos cónyuges indiquen a la AEAT su deseo de que se les remita la información agregada o colectivizada.

V.2.2.6. El principio de no comunicación de los datos a terceros, salvo consentimiento del afectado o autorización legal: Especial referencia a las cesiones de datos entre Administraciones públicas y a la Administración tributaria

Ciertamente, el deber de secreto del art. 10 y la cláusula del art. 11 LOPD que establece la regla de no comunicación de los datos a terceros (salvo en determinadas circunstancias) están íntimamente entrelazadas. Lógicamente, no puede haber infracción del deber de secreto si la propia LOPD permite o autoriza una determinada revelación o comunicación a terceros de los datos objeto de tratamiento.

A este respecto, en realidad, el art. 11.1 LOPD viene a establecer que los datos de carácter personal objeto de tratamiento sólo podrán ser comunicados a un tercero para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario con el previo consentimiento del interesado. No obstante, el apartado 2º del referido precepto dispone que tal consentimiento del interesado no será preciso en una serie de supuestos entre los que destacamos por su interés los siguientes: a) cuando la cesión está autorizada en una ley; y b) cuando la comunicación que deba efectuarse tenga por destinatario al Defensor del Pueblo, el Ministerio Fiscal o los Jueces o Tribunales o el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de las funciones que tiene atribuidas (...).

Por otro lado, el apartado 5 del art. 11 LOPD contiene una disposición de gran relevancia al establecer que aquel a quien se comuniquen los datos de carácter personal se obliga, por el solo hecho de la comunicación a la observancia de las disposiciones de esta ley.

El marco normativo aplicable a la cesión de datos personales entre Administraciones públicas se completa con otras dos importantes cláusulas previstas en la LOPD, a saber: lo previsto en su art. 21 y la Disposición Adicional Cuarta (modificación del art. 112.4 de la LGT de 1963).

Por un lado, el art. 21 LOPD, en la redacción resultante de la STC 292/2000, establece que los datos de carácter personal recogidos o elaborados por las Administraciones públicas para el desempeño de sus atribuciones no serán comunicados a otras Administraciones públicas para el ejercicio de competencias diferentes o de competencias que versen sobre materias distintas, salvo cuando la comunicación

tenga por objeto el tratamiento posterior de los datos con fines históricos, estadísticos o científicos. El apartado 2º del art. 21 dispone asimismo que podrán, en todo caso, ser objeto de comunicación los datos de carácter personal que una Administración pública obtenga o elabore con destino a otra. Y el apartado 4º de este mismo precepto prevé que en los supuestos previstos en los apartados 1 y 2 del art. 21 no será necesario el consentimiento del afectado a que se refiere el art. 11 de la LOPD.

El TC realizó una interpretación constitucional del art. 21 LOPD declarando que «el derecho a consentir la recogida y el tratamiento de los datos personales (art. 6 LOPD) no implica en modo alguno consentir la cesión de tales datos a terceros, pues constituye una facultad específica que también forma parte del contenido del derecho fundamental a la protección de tales datos. Y, por tanto, la cesión de los mismos a un tercero para proceder a un tratamiento con fines distintos de los que originaron su recogida, aun cuando puedan ser compatibles con éstos (art. 4.2 LOPD), supone una nueva posesión y uso que requiere el consentimiento del interesado. Una facultad que sólo cabe limitar en atención a derechos y bienes de relevancia constitucional y, por tanto, esté justificada, sea proporcionada y, además, se establezca por Ley, pues el derecho fundamental a la protección de datos personales no admite otros límites» (la cursiva y subrayado es del autor).¹²⁶

En este sentido, los arts. 11 y 21 LOPD vienen interpretándose sistemáticamente, a la luz de tal jurisprudencia constitucional, de manera que las cesiones de datos personales entre Administraciones públicas (entendemos que nacionales ya que los intercambios internacionales se rigen en este punto por lo dispuesto en el art. 33 LOPD) para el ejercicio de competencias iguales (*v.gr.*, tributarias) o que versen sobre materias semejantes están autorizadas, sin requerir el consentimiento del afectado ni de una habilitación legal expresa más allá de lo dispuesto en el art. 21 LOPD.¹²⁷ Sin embargo, allí donde la cesión de datos entre Administraciones públicas venga motivada para el ejercicio de competencias diferentes o que versen sobre materias distintas, esto es, la información será usada para un fin distinto del

¹²⁶ STC 292/00, fj. 13º.

¹²⁷ Esa interpretación ha sido mantenida por el Gabinete Jurídico de la AGPD en los informes 171/2003 y 174/2005.

que autorizó y motivó su obtención, recogida o tratamiento, entonces se requiere el consentimiento del afectado o que una norma con rango de ley autorice tal cesión de datos atendiendo a bienes o derechos de relevancia constitucional y resultando tal cesión proporcional para alcanzar los fines constitucionales que autorizan tal flexibilización del derecho fundamental.

De acuerdo con esta interpretación del art. 21 LOPD la cesión de datos por parte de una Administración tributaria (estatal) a otra Administración tributaria (local) para el ejercicio de competencias tributarias no requiere el consentimiento del afectado. En cambio, la cesión de datos tributarios por parte de una Administración tributaria a una Administración pública para el ejercicio de competencias no tributarias sí requeriría el consentimiento del afectado o que una norma con rango de ley estableciera tal cesión atendiendo a bienes y derechos de relevancia constitucional y de forma proporcionada a los mismos, salvo en los casos ya previstos en el art. 11.2 LOPD.

Por otro lado, tal y como antes indicamos la Disposición Adicional Cuarta de la LOPD dio nueva redacción al antiguo art. 112.4 LGT-1963, en el sentido siguiente: «4. La cesión de aquellos datos de carácter personal, objeto de tratamiento, que se debe efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 111, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma con rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito tampoco será de aplicación lo que respecto a las Administraciones públicas establece el apartado 1 del art. 21 de la LOPD». Una redacción prácticamente idéntica a ésta se recoge en el art. 94.5 LGT-2003.

La cláusula introducida en la LGT por la LOPD trata de superar o evitar los problemas de eficacia de la gestión tributaria que se suscitarían si la cesión de datos que resulta del cumplimiento de los deberes de colaboración de terceros previstos en los arts. 93 y 94 LGT que recaen sobre todo tipo de personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, y autoridades, quedara supeditado al consentimiento del afectado por tal cesión o comunicación de datos. De esta forma, lo previsto en el art. 94.5 LGT opera como ley que autoriza la cesión, sin consentimiento del afectado, al existir un bien de relevancia constitucional (el interés fiscal y las necesidades de información requeridas por la Administración tributaria para lograr el efectivo cumplimiento

del deber de contribuir a los gastos públicos del art. 31.1 CE). Ahora bien, como ya hemos indicado, tal cesión de datos, para resultar constitucional, debe ser proporcional a los fines que fundamentan tal flexibilización del derecho fundamental (art. 18.4 CE), lo cual nos lleva a la exigencia de la trascendencia tributaria de la información o datos que deben cederse a la Administración tributaria.¹²⁸ La referencia que contiene el art. 94.5 LGT a la inaplicación en este ámbito (el de los deberes de colaboración de los arts. 93 y 94 LGT) de lo dispuesto en el art. 21.1 LOPD debe interpretarse de la misma forma pero con relación a las cesiones de información por parte de Administraciones públicas a la Administración tributaria. Tampoco aquí se requiere el consentimiento del afectado cuando una Administración pública deba ceder datos a la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en los arts. 93 y 94 LGT, por las mismas razones y en los términos que acabamos de indicar.

Una vez expuestos los principios generales y la interpretación que consideramos debe hacerse de los arts. 11 y 21 LOPD, pasamos a exponer alguno de los casos que se han planteado ante la AGPD en relación con las cesiones de información a y por parte de la Administración tributaria.

La problemática de la cesión de datos entre Administraciones públicas se ha planteado en un cierto número de casos y de distinta naturaleza. Así, ello se ha planteado en relación con la cesión de datos del padrón municipal de los Ayuntamientos a otras Administraciones (v.gr., Diputaciones Provinciales) a efectos de la gestión tributaria. En este caso, la AGPD¹²⁹ ha puesto de relieve que el art. 21 LOPD, tras la STC 292/00, requiere que este tipo de cesiones de datos para el ejercicio de competencias diferentes requiere de una previsión legal (de acuerdo con el art. 11 LOPD) que contemple tal cesión, de suerte que tal previsión viene dada por los arts. 93 y 94 LGT (aplicables también en el ámbito de las Haciendas Locales). Ahora bien, la AGPD, aun reconociendo la cobertura legal dispensada por la LGT, señaló que «no será posible una cesión masiva de datos, sin indicar el ámbito concreto de actuación de la Hacienda Pública que fundamente dicha solicitud, por lo que deberá quedar claramente fundamentado el motivo en que

¹²⁸ En este sentido se ha pronunciado la AGPD en su informe 0680/2008 en relación con el art. 103 y 104 de la Ley Foral General Tributaria de Navarra.

¹²⁹ AGPD Informe 0174/2005.

se basa la solicitud de cesión, de forma que la misma no sea masiva e indiscriminada, sino que traiga causa de un expediente concreto».¹³⁰

Una situación similar se planteó ante la AGPD en relación con los deberes de notificación que resultaban de la normativa urbanística autonómica para los Ayuntamientos de esa Comunidad autónoma (Murcia);¹³¹ la AGPD entendió que la ley de urbanismo autonómica cuando establecía tal deber de notificación a los Ayuntamientos estaba autorizando a que pudieran acceder a los datos que debían incluir en tal notificación (descripción física de la finca, su titular catastral y domicilio), los cuales estaban en poder del Catastro y de la Administración tributaria local; el informe de la AGPD enfatiza que tal autorización legal que legitima el acceso tan solo alcanza a aquellos datos que deben notificarse sin que los Ayuntamientos puedan requerir o acceder a otros en poder del Catastro o de la Hacienda local correspondiente, de acuerdo con lo previsto en el art. 4 LOPD (principio de proporcionalidad) y con el propio art. 113 LGT-1963. Una problemática similar surgió en relación con el acceso de los Notarios a determinada información fiscal de los contribuyentes en los términos previstos en el art. 64.1 TRLHL.¹³²

La cesión de información tributaria entre las Administraciones tributarias del Estado, de las CC. AA. y de las Entidades locales se abordó igualmente desde el prisma de la LOPD. Y la AGPD¹³³ puso de manifiesto cómo el art. 8.2.c) LHL dotaba de cobertura legal a tales cesiones de datos en relación con el ejercicio de competencias tributarias, lo cual coincide con lo dispuesto en el art. 21 LOPD.¹³⁴ Sin

¹³⁰ Sin embargo, la AGPD en informes posteriores, como el nº 0316/2009, se pronunció de forma mucho más flexible en relación con la admisibilidad de requerimientos de la AEAT a terceros relacionados con investigaciones de un sector (compraventa de oro y joyas) y operaciones (compraventa de oro y joyas), al considerar que la información sobre los importes y sujetos parte en tales operaciones poseía claramente trascendencia tributaria. Véase también el informe 72/2006 donde se validan los requerimientos de información sobre domicilios de deudores tributarios cursados por una Hacienda Local a entidades bancarias. En este sentido, no cabe considerar que las «expediciones de pesca» por la vía de requerimientos de información a terceros incumplan en todo caso la LOPD (art. 4).

¹³¹ AGPD Informe 1171/2003.

¹³² AGPD Informe 0079/2005.

¹³³ AGPD, Tratamiento y cesión de los datos por parte de las Haciendas Locales-Año 2000.

¹³⁴ Ciertamente, el art. 8 LHL puede plantear algunas dudas sobre la indeterminación legal de las cesiones de información entre las distintas Haciendas. Sin embargo, el TC en la STC 233/99 consideró constitucional tal precepto, teniendo en cuenta que tal cesión de datos viene motivada por la propia estructura territorial y de distribución de competencias a nivel estatal, autonómico y local que consagra la CE.

embargo, la cesión de información a otras Administraciones públicas sólo puede producirse en los términos previstos en el art. 113 LGT (o de acuerdo con lo previsto en una norma con rango de ley).

En casos donde una norma con rango legal autoriza de forma poco precisa a una persona o entidad pública o privada el acceso a determinada información en poder de una Administración pública —por ejemplo, el art. 77 Ley 7/1985, de Bases de Régimen Local, que apodera a los concejales para obtener información de la Corporación local que sean precisos para el desarrollo de su función—, la AGPD viene exigiendo, de acuerdo con el art. 4 LOPD, que tal cobertura legal genérica se conecte con las competencias propias del requirente excluyéndose la cesión de datos no relacionados directamente con las referidas competencias.¹³⁵

En todo caso, no puede dejar de señalarse que las cesiones de datos que contemplan los arts. 11 y 21 LOPD y las normas de rango legal que las autoricen o den cobertura deben ajustarse a las exigencias previstas en el art. 4 LOPD. Así, ya hemos indicado más arriba que los tratamientos de la información (lo cual incluye las cesiones de datos) deben cumplir con el principio de proporcionalidad (deben ser adecuados y pertinentes, tal y como establece el art. 4.1 LOPD), de suerte que tal requisito se deriva de la necesidad de la cesión de los datos para el ejercicio de las potestades y competencias de la Administración solicitante. Asimismo, el apartado 2º del art. 4 LOPD establece que «Los datos de carácter personal objeto de tratamiento no podrán usarse para finalidades incompatibles para aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos».

En este sentido, no cabe duda que las reglas establecidas en el art. 4.1 y 2 LOPD limitan de forma importante las cesiones de datos de carácter personal que pueden realizar las Administraciones tributarias de acuerdo con lo previsto en el art. 95 LGT o en cualquier otra norma de rango legal. Así, aunque tal cesión esté prevista en el art. 95 LGT, la Administración tributaria cedente de los datos debe verificar la proporcionalidad del requerimiento de acuerdo con las competencias y potestades del solicitante y la justificación de la petición de datos. También habrá de evaluar si la cesión de los datos de carácter personal

¹³⁵ AGPD Informe 0172/2008.

—considerando el uso que puede hacerse de los mismos— resulta incompatible con la finalidad para la que fueron recogidos, por más que tal enjuiciamiento le corresponda principalmente al legislador.

Para ultimar el examen de las disposiciones de la LOPD que se refieren a la cesión de datos por una Administración (tributaria) a un tercero, cabe mencionar también la cláusula recogida en el art. 12 LOPD referida al «acceso a los datos por cuenta de terceros». El apartado 1º de este precepto establece que no se considerará comunicación de datos el acceso de un tercero a los datos cuando dicho acceso sea necesario para la prestación de un servicio al responsable del tratamiento. Los apartados 2, 3 y 4 del art. 12 recogen diferentes salvaguardias que deben adoptarse para garantizar un tratamiento de datos adecuado en el marco de estas prestaciones de servicios (v.gr., medidas de seguridad, destrucción o devolución de los datos al término del contrato, responsabilidad del contratista por uso desviado de los datos).

Ciertamente, este precepto posee gran relevancia actualmente considerando el proceso de externalización de determinados aspectos y actividades integradas en la gestión tributaria. Así, por ejemplo, es sabido que la AEAT ha contratado con empresas privadas, seleccionadas mediante concurso público, la realización de determinadas actividades relacionadas con las «Campañas del IRPF», como los Servicios telefónicos de información tributaria básica, Servicio de Cita Previa por teléfono y Servicio de atención telefónica para la confección de declaraciones del IRPF. Igualmente, las Haciendas Locales tampoco han sucumbido a esta tendencia y han llegado a externalizar con empresas privadas la Inspección y Recaudación de tributos Locales, lo cual, plantea serias dudas sobre su legalidad debido a que ello puede conllevar el ejercicio de funciones públicas que impliquen ejercicio de autoridad pública¹³⁶ así como el acceso a información confidencial de los obligados tributarios.

¹³⁶ Así se ha pronunciado el TS en reiterada jurisprudencia: SSTS de 26 de enero de 1990, de 3 de marzo de 1993, de 31 de octubre de 1997 y de 13 de junio de 2000. Ello no significa que las entidades privadas no puedan prestar servicios a las Administraciones tributarias, pero tales servicios deben ser de naturaleza auxiliar de las estrictamente administrativas, articuladas fundamentalmente a través de contratos de consultoría o asistencia técnica, que no impliquen el ejercicio de funciones públicas que requieran ejercicio de autoridad. Sobre este tema véase el interesante trabajo de GARCÍA MARTÍNEZ, A., «La participación de empresas privadas en la inspección de los tributos locales», *Tributos Locales*, nº 68, 2007, pp. 11 y ss.

En este orden de cosas, lo cierto es que el art. 12 LOPD otorga cierta cobertura a esta externalización de actividades propias de la Administración tributaria, a pesar de que ello suponga el acceso por parte de terceros (los trabajadores de la empresa privada) de datos de carácter personal. Desde la perspectiva de la LOPD, en estos casos no se produce cesión o comunicación de datos cuando el acceso sea necesario para la prestación del servicio al responsable del fichero (la Administración tributaria), siempre y cuando se adopten efectivamente las medidas y salvaguardias que establece el referido precepto.¹³⁷

Sin embargo, el análisis de estas formas de colaboración entre la Administración tributaria y las empresas privadas en lo que se refiere a actuaciones, actividades o funciones que se desarrollen externamente, esto es, afectando directamente a los particulares (los obligados tributarios) o que entrañen el conocimiento de datos o informaciones de éstos por parte de estos terceros (las empresas prestadoras de servicios a la Administración tributaria) resulta más complejo y menos lineal desde la perspectiva del art. 95 LGT (el secreto tributario) y considerando los derechos fundamentales del art. 18.1 y 4 CE.

Así, destacados autores como el profesor BARQUERO ESTEVAN¹³⁸ han mantenido que «el secreto fiscal no puede verse violentado por el hecho de que determinados sujetos privados, en el ejercicio de actividades de colaboración en la gestión tributaria, tengan acceso a datos de naturaleza tributaria, en la medida en que el uso de dichos datos por tales sujetos se limite a lo que exijan aquellas actividades de colaboración». En nuestra modesta opinión, tal autorizada posición podría suscribirse en relación con todos aquellos sujetos privados cuya colaboración en la gestión tributaria resulte necesaria para la tutela del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.¹³⁹

¹³⁷ De hecho, la AGPD, tras una denuncia sindical, ha realizado inspecciones sobre el cumplimiento de estas salvaguardias por parte de la AEAT y las empresas adjudicatarias de los servicios de información básica y confección de declaraciones del IRPF, considerando que no se había producido infracción alguna de la LOPD. Véase la Memoria de la AGPD de 1997—Funcionamiento de la AEAT, 4 (La inspección de datos).

¹³⁸ BARQUERO ESTEVAN, J. M., «La organización de las Administraciones locales para el ejercicio de sus competencias de gestión tributaria», *REALA*, nº 276, 1998, p. 145.

¹³⁹ En parecidos términos: CRUZ AMORÓS, M., «Los fundamentos teóricos de la externalización de los servicios tributarios» *op. cit.*, pp. 20 y ss., refiriéndose a la colisión entre la externalización de los servicios tributarios y los bienes y derechos constitucionales protegidos por los arts. 34.1.1, 113 y 96 LGT.

Sin embargo, allí donde las razones o el fundamento de tal colaboración de sujetos privados —*v.gr.*, empresas privadas— responda principalmente a motivaciones de mera conveniencia administrativa o menor coste del servicio se plantearían dudas sobre la constitucionalidad de este acceso a datos personales e información íntima por parte de tales sujetos privados. A nuestro entender, el sacrificio de los derechos fundamentales del art. 18.1 y 4 CE que se produce con la revelación o comunicación (obligatoria)¹⁴⁰ de la información de los particulares a la Hacienda Pública resulta necesaria para garantizar la tutela del deber de contribuir del art. 31.1 CE y una gestión tributaria eficaz.¹⁴¹

No obstante, tal quiebra o flexibilización de tales derechos fundamentales puede no ser necesaria en los casos donde la Administración tributaria por razones de comodidad administrativa o atendiendo a otras consideraciones, como por ejemplo los menores costes de gestión, externaliza determinadas actividades propias de la Administración de manera que los obligados tributarios deben comunicar tales datos a

¹⁴⁰ Nótese que la externalización de servicios públicos puede traer consigo que: a) La entidad privada que desarrolla el servicio o función pública tenga acceso a datos de los obligados tributarios debido a su comunicación o cesión por parte de la Administración pública o, b) que el conocimiento de los datos de los obligados tributarios obedezca a que éstos le comunican la información en el marco de la prestación del servicio o la actividad pública; en este segundo tipo de supuestos, tal comunicación de los datos puede ser «obligatoria» o «voluntaria»; así, la comunicación de información en el marco de una eventual inspección tributaria desarrollada por una empresa privada sería obligatoria (aunque ilegal), en tanto que la comunicación de información a los efectos del particular reciba servicios como el de confección de declaraciones tributarias o asistencia al contribuyente no puede calificarse como suministro «obligatorio» por más que se trate de funciones que debe llevar a cabo la Administración tributaria (véanse los arts. 85 y ss. LGT), a menos que pueda considerarse que el contribuyente no tiene otra opción real que emplear tal servicio. Las mismas dudas sobre la conveniencia de externalizar funciones que requieran la revelación de información confidencial de los contribuyentes a empresas privadas las ha manifestado CRUZ AMORÓS: «Una gran cuestión sobre la que reflexionar es la atinente a la justificación de obligar al contribuyente a solventar sus problemas tributarios con personal no funcionario.» (CRUZ AMORÓS, M., «Los fundamentos teóricos de la externalización de los servicios tributarios» en SERRANO, F. (dir.), *La Externalización de Servicios Tributarios*, Thomson Reuters, Madrid, 2008, p. 21).

¹⁴¹ El TC ha declarado que «El deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte en un instrumento necesario no sólo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE) sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad y personal del art. 18.1 CE» (ATC 197/2003, fj. 2). En relación con la gestión tributaria eficaz como bien con relevancia constitucional que puede justificar una restricción de los derechos fundamentales del art. 18 CE, véanse más arriba nuestras observaciones al hilo de la exposición de la jurisprudencia constitucional sobre el art. 18.1 CE.

sujetos privados. Solo allí donde tal cesión fuera necesaria para una adecuada tutela del deber de contribuir o para tutelar otro bien o derecho constitucionalmente protegido, podría justificarse tal flexibilización de los referidos derechos fundamentales.

Ello puede acontecer, por ejemplo, con relación a los supuestos de retención donde el retenido debe comunicar determinados datos confidenciales al retenedor, de suerte que el propio TC ha confirmado la constitucionalidad de este sistema aunque con ciertas salvaguardias (AATC 197/2003 y 212/2003). En todo caso, la constitucionalidad de este tipo de cesiones de datos personales a sujetos privados, pasa por la existencia de una norma con rango legal que establezca tal cesión y se articulen garantías sobre la confidencialidad y la no comunicación y no uso a otros fines distintos por parte del sujeto privado que accede a esta información (véase en este sentido el art. 95.4 LGT).

No se pierda de vista que las posibilidades de control del acceso, confidencialidad y cesión de la información recabada de los ciudadanos no son las mismas cuando la información está en poder de la Administración tributaria que cuando tal información ha sido comunicada a terceros, a pesar de que sobre éstos la Administración puede ejercitar determinadas labores de control y supervisión del uso de tales datos.¹⁴² En este sentido, la eventual colisión que puede surgir entre los derechos fundamentales del art. 18.1 y 4 CE y la tutela del deber de contribuir y una gestión tributaria eficaz puede resolverse, según la propia posición del TC, a favor de estos últimos bienes con relevancia constitucional, siempre que concurren determinados requisitos de tipo formal y material entre los que destaca la proporcionalidad de la flexibilización de los referidos derechos fundamentales. Así, la obligación de comunicación de datos personales e íntimos a sujetos privados, en virtud de una ley tributaria, debe limitarse a supuestos necesarios para la tutela del deber de contribuir o una gestión tributaria eficaz (o para tutelar cualquier otro bien o derecho con relevancia constitucional), y además deben establecerse reglas que garanticen la confidencialidad y el uso no desviado de tal información.

¹⁴² Resulta muy dudoso que la regla de secreto tributario recogida en el art. 95 LGT sea aplicable a los sujetos privados que obtienen o conocen información de los obligados tributarios cuando realizan actividades frente a estos en el marco de su prestación de servicios a la Administración tributaria, dado que tal precepto se refiere a los datos obtenidos por la Administración tributaria y el deber de sigilo a las autoridades o funcionarios.

V.2.2.7. Los derechos de acceso, rectificación y cancelación de los datos de carácter personal

Como ha puesto de relieve el Tribunal Constitucional, el derecho fundamental que garantiza a la persona un poder de control sobre sus datos personales conlleva el derecho a saber y ser informado sobre el destino y uso de esos datos y el derecho a acceder, rectificar y cancelar dichos datos, esto es, el poder de disposición sobre los datos personales.¹⁴³

La LOPD ha desarrollado esta faceta del derecho fundamental del art. 18.4 CE a través de los arts. 15, 16 y 17.

El derecho de acceso básicamente otorga al interesado el derecho a solicitar y obtener gratuitamente la información de sus datos de carácter personal sometidos a tratamiento, el origen de dichos datos, así como las comunicaciones realizadas o que se prevén realizar de los mismos. Por su parte, el derecho de rectificación y cancelación tiene contenido complejo. Así, el responsable del tratamiento tiene la obligación de hacer efectivo el derecho de rectificación o cancelación del interesado en el plazo de 10 días. También se ha establecido la obligación de rectificar o cancelar los datos de carácter personal cuyo tratamiento no se ajuste a lo previsto en la LOPD y, en particular, cuando tales datos resulten inexactos o incompletos. Si los datos rectificadas o cancelados hubieran sido comunicados previamente, el responsable del tratamiento deberá notificar la rectificación o cancelación efectuada a quien se haya comunicado, en el caso de que se mantenga el tratamiento por este último, que deberá también proceder a la cancelación. Los procedimientos para ejercitar el derecho de oposición, acceso, así como los de rectificación y cancelación son objeto de regulación reglamentaria,¹⁴⁴ sin perjuicio de la propia competencia de la AGPD para conocer de los actos de denegación, total o parcial, del ejercicio de tales derechos.¹⁴⁵

A este respecto, cabe señalar cómo el art. 23.2 LOPD establece una importante limitación al ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación. Así, se dispone que los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán denegar el ejercicio de tales derechos cuando el mismo «obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a

¹⁴³ Fj. 6 STC 292/00.

¹⁴⁴ El art. 4.6 LOPD también establece que los datos de carácter personal serán almacenados de forma que permitan el ejercicio del derecho de acceso, salvo que sean legalmente cancelados.

¹⁴⁵ Véase el art. 18.2 LOPD.

asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras».

A nuestro juicio, la cláusula del art. 23.2 LOPD debe ser objeto de interpretación restrictiva considerando la posición adoptada por el TC en la STC 292/2000 en relación con la limitación del derecho fundamental del art. 18.4 CE por el art. 24.1 y 2 LOPD.¹⁴⁶ Como ya hemos expuesto anteriormente, el TC consideró que el derecho de información en la recogida de los datos que establece el art. 5 LOPD no podía ser limitado «cuando la información impida o dificulte gravemente el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las Administraciones públicas o cuando afecte a la persecución de infracciones administrativas». También consideró inconstitucional limitar los derechos de acceso y rectificación y cancelación de los arts. 15 y 16 LOPD «si, ponderados los intereses en presencia, resultase que los derechos que dichos preceptos conceden al afectado hubieran de ceder ante razones de interés público o ante intereses de terceros más dignos de protección (...)». El TC consideró que los motivos de limitación del derecho fundamental adolecen de tal grado de indeterminación que deja excesivo campo de maniobra a la discrecionalidad administrativa, incompatible con las exigencias de la reserva legal en cuanto constituye una cesión en blanco del poder normativo que defrauda la reserva de ley.¹⁴⁷ En este sentido consideró que las referidas limitaciones recogidas por el art. 24.1 y 2 LOPD resultaban inconstitucionales.

En parecidos términos se pronunció el TJCE cuando enjuició las limitaciones al ejercicio del derecho de acceso que establecía la legislación neerlandesa;¹⁴⁸ el Tribunal de Justicia consideró que el art. 12 de la Directiva 95/46/CE «obliga a los Estados miembros a garantizar un derecho de acceso a la información sobre los destinatarios o categorías de destinatarios a quienes se comunican los datos y el contenido de la información comunicada, no sólo para el presente, sino también para el pasado. Corresponde a los Estados miembros

¹⁴⁶ La amplitud con que se ha configurado en la LOPD las excepciones a los derechos de acceso, rectificación y cancelación ha sido objeto de críticas por parte de autores vinculados a la Administración tributaria; a este respecto se postula una interpretación restrictiva de tales preceptos, así como una acción de la Agencia de Protección de datos, a instancia del afectado, dirigida a controlar la procedencia o improcedencia de las limitaciones dictaminadas por la Administración tributaria (art. 23 LOPD). Vid. GARCÍA IZQUIERDO, S., «La ley orgánica de protección de datos de carácter personal y los ficheros tributarios», *Gaceta Fiscal*, n° 207, 2002, p. 146.

¹⁴⁷ Fjs.16 a 19 STC 2922/2000.

¹⁴⁸ STJCE de 7 de mayo de 2009, C-553/07, *Rijkboer*.

fijar un plazo de conservación de dicha información, así como el acceso correlativo a ésta, guardando un justo equilibrio entre, por un lado, el interés del afectado en proteger su intimidad, concretamente a través de las distintas vías de intervención y de recurso previstas por la Directiva 95/56/CE y, por otro, la carga que la obligación de dicha información puede representar para el responsable del tratamiento.

Una normativa que limita la conservación de la información sobre los destinatarios o las categorías de los destinatarios y el contenido de los datos transmitidos, al periodo de un año, limitando correlativamente el acceso a dicha información, si bien los datos se conservan durante mucho más tiempo, no constituye un justo equilibrio entre el interés tutelado y la obligación discutida, a menos que pueda demostrarse que un periodo de conservación más largo constituiría una carga excesiva para el responsable del tratamiento. Corresponde al juez nacional efectuar las comprobaciones necesarias».

Basándonos en estos pronunciamientos del TC y en menor medida del TJCE, consideramos que las limitaciones que establece el art. 23.2 LOPD sólo deberían oponerse al ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación cuando la Administración tributaria en respuesta motivada fundamentara que el otorgamiento de tales derechos traería consigo un perjuicio grave para las actividades de la Administración tributaria dirigidas a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.¹⁴⁹ El mero hecho de que un sujeto solicite el derecho de acceso, rectificación o cancelación de los datos que figuran en los ficheros de la Hacienda Pública no tiene porqué generar un perjuicio grave para las actividades de la Administración tributaria, incluso cuando esté siendo objeto de actuaciones inspectoras. Nótese en este sentido que las reglas de la carga de la prueba que se aplican en los procedimientos tributarios,

¹⁴⁹ Contrasta con nuestra posición algún pronunciamiento del TS, como la sentencia de 15 de junio de 1995 (Ar. 5097), en la que declara que las denegaciones del derecho de acceso a datos tributarios, en principio, no entrañan una lesión o vulneración del art. 18.4 CE incluso en casos donde la Administración no motiva suficientemente tal denegación. Sin embargo, tanto la Audiencia Nacional (SAN de 18 de mayo de 2005) como el propio TS en una sentencia posterior (STS 7 de julio de 2009) han adoptado una posición garantista reconociendo el derecho de los contribuyentes a ser informado por la AEAT en relación con las transmisiones de sus datos fiscales de carácter personal en cuanto a: a) los concretos órganos de la Administración tributaria a los que se ha cedido su información tributaria; b) los ficheros específicos en los que se hallaba contenida tal información cedida en cada una de las ocasiones en que se ha producido una cesión; y c) a que se justifique y motive el fundamento de la cesión en cada caso, sin que puedan esgrimirse argumentos genéricos sino que deben acreditarse la concurrencia de los requisitos para que se transmitan los datos (necesidad de los datos para el ejercicio de las competencias del cesionario).

así como el derecho de acceso al expediente (art. 99.4 LGT) obligan a la Administración tributaria a revelar al obligado tributario afectado por el procedimiento tributario de que se trate la información y datos sobre los que se fundamenta la propuesta de regularización o sanción ya que de otro modo se generaría indefensión (fj. 18 STC 292/2000).

En este orden de cosas, debe destacarse cómo la normativa tributaria ha regulado estos derechos de acceso, rectificación y cancelación en diferentes disposiciones reglamentarias. Así, entre las normas más destacadas resulta la Instrucción de la Dirección General de la AEAT nº 6/2000, de 4 de diciembre, sobre el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación en ficheros automatizados de la AEAT. También debe tenerse en cuenta que el art. 82 del Reglamento general de los procedimientos de gestión e inspección ha establecido que en la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos deberá respetarse el derecho a la protección de datos de carácter personal en los términos establecidos en la LOPD, en las demás leyes específicas que regulan el tratamiento de la información y en sus normas de desarrollo. Más específico es el art. 94 del mismo reglamento (RD 1065/2007) sobre acceso a archivos y registros administrativos en desarrollo del art. 99.5 LGT; este precepto se refiere no tanto al derecho de acceso regulado en el art. 15 LOPD en relación con el art. 18.4 CE, sino más bien al derecho de acceso a archivos y registros administrativos que establece el art. 105 b CE; así, el art. 94 del Reglamento general de los procedimientos de gestión e inspección únicamente regula el derecho de los obligados tributarios que hayan sido parte en el procedimiento (de gestión e inspección tributaria) al acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido,¹⁵⁰ de suerte que cuando

¹⁵⁰ Es decir, el art. 99.5 LGT y el art. 94 Reglamento General de procedimientos de gestión e inspección consagran una suerte de excepción a la regla de secreto tributario del art. 95 LGT en relación con el propio sujeto o sujetos que fueron parte en el procedimiento (concluido) permitiéndoles el acceso a los registros y documentos que formen parte del expediente del procedimiento tributario. Curiosamente, el art. 99.4 LGT regula el derecho del obligado tributario que sea parte de una actuación o procedimiento tributario a obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente; la misma previsión se recoge en el art. 95 del Reglamento general de los procedimientos de gestión e inspección. Así, el art. 99.4 LGT también excepciona la regla de secreto tributario del art. 95 LGT pero salvaguardando los derechos e intimidad de terceros, salvaguardia que no aparece claramente recogida en el art. 99.4 LGT aunque pensamos que debe aplicarse de acuerdo con el art. 95.1 LGT limitando el acceso a información de otros obligados tributarios. Tales derechos deben ser interpretados de forma restrictiva, a la luz del art. 105 b CE, en aras de proteger el derecho a la intimidad de los afectados (ESCRIBANO LÓPEZ, F., *Estatuto del Contribuyente*, Francis Lefebvre, Madrid, 1998, p. 126).

tales documentos estén almacenados por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, se facilitará el acceso al interesado por dichos medios siempre que las disponibilidades técnicas lo permitan, de acuerdo con las especificaciones y garantías que se determinen y con lo dispuesto en la LOPD.

Con todo, la regulación más relevante en esta materia (en lo que concierne a la AEAT) es la referida Instrucción 6/2000 sobre el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación en ficheros automatizados de la AEAT.¹⁵¹ En relación con esta Instrucción de la AEAT nos llaman la atención algunas disposiciones que pueden restringir los derechos establecidos en los arts. 15 y 16 LOPD.

En primer lugar, el apartado 3º.10 establece que «No procederá el derecho de rectificación o cancelación si el dato coincide con el obrante en un expediente administrativo. Para proceder a la rectificación o cancelación será necesaria la previa revisión del expediente por los medios legalmente establecidos, y si resultasen modificados, se podrá considerar la rectificación o cancelación de los datos de los ficheros informatizados». Tal disposición, a nuestro juicio, no se ajusta a lo previsto en el art. 16 LOPD y puede conducir en la práctica a vaciar o privar de su contenido sustantivo al derecho de rectificación o cancelación. Es cierto que el ejercicio del derecho de rectificación o cancelación suscita la problemática de sus consecuencias respecto de los casos donde los datos afectados formen parte de un expediente de un procedimiento tributario.

La solución por la que opta la Instrucción de la AEAT nos parece criticable en la medida en que excluye el derecho de rectificación y cancelación en estos casos, a pesar de que el afectado demuestre la inexactitud de los mismos. Quizás hubiera sido más adecuado establecer una regla que permitiera limitar los efectos derivados de la rectificación o cancelación de los datos en el fichero de que se trate, de suerte que en el caso de que tales datos figuren en un expediente administrativo su rectificación o modificación debiera instrumentarse a través de los específicos mecanismos establecidos al efecto en la

¹⁵¹ Algunos autores han criticado que esta regulación se recoja en una Instrucción de la AEAT en lugar de incorporarla a la LGT como parte del catálogo de los derechos de los contribuyentes. Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *La información en poder de la Hacienda Pública*, op. cit., pp. 278 y ss. A nuestro juicio, el problema no reside tanto en la regulación de tales derechos en una Instrucción de la AEAT, sino en la regulación que tal instrucción establece. No se olvide que las disposiciones de la LOPD son invocables ante la Administración tributaria por parte de los ciudadanos afectados.

normativa tributaria general. En este orden de cosas, la AGPD ha dictado una resolución con arreglo a la cual hace prevalecer el derecho del afectado a rectificar y cancelar sus datos personales (domicilio fiscal) de acuerdo con la normativa de protección de datos personales (LOPD), al margen de lo previsto en la normativa tributaria sobre el domicilio fiscal.¹⁵² No obstante, nótese que se trataba de un caso donde la AEAT rechazó la solicitud de rectificación del domicilio fiscal sin motivar su decisión, de suerte que la AGPD a la postre lo que vino a indicar es que el ejercicio del derecho de rectificación obliga a la AEAT a atender tal solicitud de manera que debe valorar si procede la rectificación de los datos de que se trate y en caso contrario indicar las causas por las que no procede. Esta forma de conciliar la normativa de protección de datos con la normativa de tipo material tributario es bastante razonable, en la medida en que la rectificación de un dato de tipo tributario puede producirse por la vía de la LOPD siempre y cuando tal rectificación resulte correcta considerando la normativa tributaria que regula tal dato (por ejemplo, el concepto de domicilio fiscal). Lo que queda claro es que la AGPD rechaza que no pueda rectificarse un dato con relevancia tributaria utilizando la normativa LOPD por el mero hecho de que no se esté utilizando el procedimiento tributario específico para tal modificación de datos. Otra forma de depurar (o rectificar) las bases de datos de la Hacienda Pública o evitar los problemas que derivan de la comunicación y suministro a la Administración de información (datos referenciados) por terceros respecto de un obligado tributario es a través de un «control de veracidad» de los mismos;¹⁵³ de alguna forma, esta idea se ha plasmado en el art. 108.4 LGT en relación con los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro recogida en los arts. 93 y 94 LGT cuando vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados tributarios allí donde aleguen su inexactitud o falsedad de tales datos.

En segundo lugar, el apartado 4º.5 de la referida Instrucción de la AEAT establece la posibilidad de denegar el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación de los datos de carácter personal, conforme a lo establecido en el art. 23.2 LOPD, «cuando

¹⁵² Resolución de 6 de mayo de 2004, R/275/2004.

¹⁵³ En este sentido se ha posicionado LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, AEDAF, Madrid, 2005, p. 504.

el ejercicio de los mismos obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones de *investigación, comprobación o recaudatorias*». A nuestro entender, la Instrucción ha incorporado nuevos supuestos en los que se permite la denegación en todo caso de los derechos de los arts. 15 y 16 LOPD más allá de lo establecido en el art. 23.2 LOPD y sin tener en cuenta la jurisprudencia del TC en la STC 292/2000, lo cual resulta criticable al carecer de la necesaria apoyatura legal.

En tercer lugar, el apartado 5º.1 de la Instrucción de la AEAT establece que el procedimiento regulado por la misma no resulta aplicable a la petición de datos realizada por los contribuyentes y a la comunicación de los mismos por la AEAT, en el periodo voluntario de declaración del IRPF con el fin de facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y que afecta únicamente a los datos del ejercicio objeto de declaración, de suerte que tal petición y comunicación de datos se regirán por su normativa específica. Entendemos que tal normativa específica es la recogida en los apartados 1 y 2 del art. 98 LIRPF, regulador del borrador de declaración y de la remisión de datos fiscales para la confección de la declaración en los casos donde la Administración carezca de la información necesaria para elaborar el borrador de declaración. No obstante, el hecho de que los obligados tributarios puedan solicitar el borrador de declaración del IRPF o sus datos fiscales a los efectos de la confección de la declaración del IRPF no debería considerarse excluyente respecto del ejercicio del derecho de acceso a sus datos de carácter personal de acuerdo con lo previsto en el art. 15 LOPD.

La AGPD se ha pronunciado en varias ocasiones sobre el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación con relación a ficheros de la AEAT. Así, existen casos donde ha estimado la reclamación presentada solicitando el acceso a los datos contenidos en los ficheros de la AEAT. Ello ha acontecido, por ejemplo, en supuestos donde el solicitante no indicó el concreto fichero de la AEAT respecto del que deseaba tener acceso y además reclamaba la lista de personas que habían tenido acceso a sus datos. La AEAT rechazó tal solicitud argumentando que el solicitante debe identificar el fichero específico y además el control de accesos no constituye una información accesible al ciudadano. La

AGPD estimó parcialmente la reclamación del solicitante, en la medida en que, de acuerdo con la SAN de 21 de abril de 2004, el afectado no tiene obligación de conocer la totalidad de los ficheros «siendo lo esencial no tanto la identificación concreta del fichero como la facilitación de los datos precisos para su búsqueda».¹⁵⁴ En cuanto a la solicitud de los datos relativos a la lista de «control de acceso», la decisión de la AEAT de no otorgar tal listado se consideró correcta, ya que no debe confundirse el acceso a los documentos y datos que obren en el expediente administrativo que se rige por el art. 37 LRJPAC —y actualmente también por la LGT (art. 99)—, con el acceso a datos personales, que no alcanza al acceso a los datos de las personas que han tramitado el correspondiente expediente, al no encontrarse entre los datos que son objeto de tratamiento. En este punto, lo cierto es que la AGPD¹⁵⁵ está adoptando una interpretación muy restrictiva del art. 15.1 LOPD que contempla el acceso a las comunicaciones de los datos de que se trate, de forma que tal posición, a nuestro juicio, resulta criticable tanto a la luz de la LOPD como de la jurisprudencia constitucional.¹⁵⁶

Con todo, la AGPD viene considerando que el hecho de que el solicitante no identifique los ficheros específicos de la AEAT respecto de los que pretende ejercer su derecho de acceso no permite a la AEAT denegar de plano tal solicitud. A su vez, el hecho de que el art. 23.2 LOPD permita limitar tal derecho «cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias» tampoco permite a la AEAT denegar tal acceso en todo caso sino que debe valorar caso a caso si el acceso solicitado ha de ser o no limitado considerando entre otros extremos los ficheros cuyo acceso se pretende.¹⁵⁷

V.2.2.8. Las disposiciones de la LOPD sobre el movimiento internacional de datos

La LOPD, a través de sus arts. 33 y 34, regula específicamente las transferencias internacionales de datos de carácter personal articulando, asimismo, escasas garantías por lo que concierne tanto la procedencia

¹⁵⁴ Resolución de 15 de junio de 2007, nº R/00558/2007. La AEAT presentó recurso de reposición que fue desestimado por resolución de 26 de julio de 2007.

¹⁵⁵ En el mismo sentido véase la Resolución de 14 de octubre de 2003, R/000441/2003.

¹⁵⁶ Véase en particular la STC 254/1993.

¹⁵⁷ Resolución de 6 de septiembre de 2006, R/00508/2006.

de las mismas y el tratamiento de la información intercambiada (cesión, revelación y uso en el Estado receptor), como en lo referente a los derechos de control de la información por los afectados por tales transferencias de datos. Así, sólo se limita (se excluye) la transferencia internacional de datos con destino a países que no proporcionan un nivel de protección equiparable al que presta la citada Ley (LO 15/1999), aunque tal límite se salva si se obtiene la correspondiente autorización previa del Director de la Agencia de Protección de Datos (que sólo podrá otorgarla si se obtienen garantías adecuadas).¹⁵⁸

Con carácter general, sin embargo, no resulta de aplicación tal limitación, toda vez que la LOPD enumera once casos donde queda excepcionada tal limitación; tales supuestos son configurados, asimismo, con bastante amplitud; a los efectos que más nos interesan resulta relevante señalar que no se exige el nivel de protección equiparable ni la referida autorización del Director de la Agencia de Protección de datos en los siguientes casos:¹⁵⁹

a) cuando se trata de una transferencia internacional de datos de carácter personal que resulte de la aplicación de tratados o convenios en los que sea parte España;

b) cuando la transferencia sea *necesaria* o legalmente exigida para la salvaguarda de un interés público, teniendo tal consideración la transferencia solicitada por una Administración fiscal o aduanera para el cumplimiento de sus competencias; y

c) cuando la transferencia tenga como destino un Estado miembro de la UE, o un Estado respecto del cual la Comisión UE, en el ejercicio de sus competencias, haya declarado que garantiza un nivel de protección adecuado.¹⁶⁰

Tal y como ha sido configurada la normativa española de protección de datos de carácter personal, no parece que puedan extraerse

¹⁵⁸ Art. 33 LOPD.

¹⁵⁹ Art. 34 LOPD.

¹⁶⁰ A este respecto deben tenerse en cuenta las Decisiones de la Comisión UE nº 2000/518/CE, 2000/519/CE y 2000/520/CE, de 26 de julio (DOCE L 215, de 25 de agosto de 2000), que consideraron adecuado el nivel de protección de datos personales en Suiza, Hungría, así como «el conferido por los principios de puerto seguro (*safe harbor*) para la protección de la vida privada y las correspondientes preguntas más frecuentes, publicadas por el Departamento de Comercio de los EE. UU.». Véase también la Orden del Ministerio de Justicia e Interior de 2 de febrero de 1995 y la Orden del Ministerio de Justicia de 31 de julio de 1998, que recogen la lista de países con protección de datos de carácter personal equiparable a la española, a efectos de transferencia internacional de datos.

garantías específicas que permitan a los afectados por intercambios de datos entre Administraciones tributarias controlar la legalidad y procedencia de tales transmisiones antes de que tengan lugar. Es más, podría llegar a mantenerse que la LOPD minimiza en gran medida los derechos de los afectados por estas transferencias internacionales de datos cuando excluye la exigencia de un «nivel de protección equiparable» al resultante de la LOPD en todos aquellos casos donde el intercambio viene regulado en un convenio o es solicitado por una Administración fiscal, lo cual, a nuestro juicio, resulta criticable teniendo en cuenta la relevancia y protección constitucional de los derechos fundamentales que pueden resultar afectados por este tipo de suministros de datos.¹⁶¹

Las disposiciones de la LOPD (v.gr., los derechos de acceso, rectificación y cancelación), no obstante, sí deberían poder emplearse por los sujetos afectados para controlar *a posteriori* las transmisiones internacionales de información que se han llevado a efecto por la Administración tributaria, aunque incluso en este punto, tal y como hemos visto, la citada ley orgánica permite limitar tal control.¹⁶²

Con todo, lo cierto es que la interpretación administrativa que ha hecho la Agencia de Protección de Datos de esta normativa de protección de datos de carácter personal permite extraer ciertas garantías a favor de los sujetos afectados por intercambios de información de carácter internacional. Así, la Instrucción nº 1/2000, de 1 de diciembre, sobre

¹⁶¹ En un sentido similar, LUCAS DURÁN, M., «Datos tributarios: Acceso y confidencialidad», en *Derechos y garantías del contribuyente*, Lex Nova, 1998, pp. 250-251.

¹⁶² El art. 23.2 LOPD establece que los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública pueden denegar el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación que otorga tal ley orgánica cuando el mismo «obstaculice las actuaciones administrativas tendientes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras»; la Instrucción nº 6/2000, de 4 de diciembre de la AEAT, sobre el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación en ficheros automatizado de la AEAT (BOE de 24 de enero 2001) ha ampliado todavía más tales limitaciones de manera que pueden denegarse tales derechos, en todo caso, «cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones de investigación, comprobación o recaudatorias» (apartado 4º.5º de la Instrucción nº 6/2000, de la AEAT). A la vista de la amplitud de los supuestos en que puede negarse el ejercicio de tales derechos, lo cierto es que las posibilidades que tiene un contribuyente de controlar *a posteriori* el intercambio de información internacional de sus datos resultan escasas; piénsese que los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrían rechazar el ejercicio del derecho de acceso argumentando que el afectado está siendo objeto de actuaciones inspectoras en el Estado receptor de la información.

transferencias de datos internacionales,¹⁶³ de la Agencia de Protección de Datos establece las siguientes salvaguardias. Por un lado, la Norma Segunda de esta Instrucción establece que «todo responsable de un fichero que se proponga transferir datos de carácter personal fuera del territorio español deberá haber informado a los afectados de quiénes serán los destinatarios de los datos, así como de la finalidad que justifica la transferencia internacional y el uso de los datos que podrá hacer el destinatario». Por otro lado, las Normas Cuarta y Quinta de la Instrucción nº 1/2000 establecen restricciones a los intercambios de información a Estados no miembros de la Unión Europea, en relación con supuestos donde no se ha acreditado un nivel adecuado de protección, cuando no se respetaran las garantías mínimas que establece la LOPD o bien se hubieran detectado irregularidades en el uso de los datos, revelaciones indebidas, etc.

A pesar del carácter meramente interpretativo o aclaratorio que posee esta Instrucción,¹⁶⁴ no podemos menos que coincidir con las ideas de fondo que subyacen en la misma. Entendemos que no resulta admisible que puedan llevarse a cabo intercambios internacionales de datos tan sensibles como los fiscales sin que el (contribuyente) afectado conozca tal transmisión o pueda controlar su legalidad o el uso que pueden hacerse de ellos o el grado de protección que recibirán en el Estado receptor de los mismos; no parece evidente que tal situación sea compatible con los derechos fundamentales y bienes constitucionalmente protegidos que pueden estar afectados por tales intercambios (intimidad, propiedad, autodeterminación informativa, seguridad jurídica), especialmente con el derecho a la protección de los datos de carácter personal tal y como lo ha configurado nuestro Tribunal Constitucional.¹⁶⁵

A este respecto, resulta relevante destacar cómo algunos países, como Alemania, han articulado derechos de participación (derecho

¹⁶³ Publicada en el BOE nº 301, de 16 diciembre de 2000; asimismo, resulta significativo que esta instrucción aparezca en la propia página web de la AEAT (www.aeat.es; sección: Protección de datos de carácter personal). Téngase en cuenta que esta Instrucción resulta aplicable a toda transferencia internacional de datos de carácter personal (Apartado III de la EM, y Sección I Norma Primera de la citada Instrucción nº 1/2000). Téngase en cuenta que la Audiencia Nacional anuló parte del contenido de las Normas Tercera, Cuarta y Sexta de la Instrucción nº 1/2000 (SAN de 13 junio de 2002).

¹⁶⁴ Apartado I de la EM de la Instrucción nº 1/2000.

¹⁶⁵ Véanse, especialmente, las SSTC 198/1998, 254/1993 y 292/2000.

de audiencia) a favor de los afectados por los intercambios de información internacionales precisamente al objeto de adecuar o compatibilizar el procedimiento de intercambio de información con algunos derechos previstos en su Constitución, como el derecho de autodeterminación informativa.¹⁶⁶

A nuestro juicio, las normas que ordenan los intercambios internacionales de información fiscal deben ser aplicadas de forma compatible con tales derechos fundamentales y bienes constitucionalmente protegidos.¹⁶⁷ Muy en particular, consideramos que la normativa tributaria (particularmente, la LGT, los convenios de doble imposición y los acuerdos de intercambio de información tributaria) y la LOPD deberían aplicarse en este punto de forma más consistente con lo declarado por nuestro TC en la STC 292/2000. Ello requeriría en todo caso que la Administración tributaria española —como Estado requerido o que transmite información— verifique con anterioridad a la remisión de los datos la existencia y observancia de medidas y garantías de protección de la información tributaria en términos compatibles con los derechos fundamentales del art. 18.1 y 4 CE, esto es, garantías de confidencialidad de la información y de un uso acorde con la norma (el convenio) que habilita el intercambio de información tributaria.¹⁶⁸

¹⁶⁶ VOGEL, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, 1997, art. 26, para. 64. En el mismo sentido, SCHAUMBURG, H. y SCHLOSSMACHER, S., («Article 26 of the OECD Model in light of the right to informational self-determination», *BIFD*, October 2000, pp. 527-528) consideran que la efectiva protección del derecho de autodeterminación informativa presupone que el contribuyente no sea un mero objeto del procedimiento de intercambio de información; de esta forma, tal derecho constitucional requiere, con carácter general, que el contribuyente afectado cuyos derechos se están restringiendo pueda intervenir en tal procedimiento para controlar su legalidad y plantear las alegaciones oportunas. Se considera, no obstante, que el derecho de audiencia puede quedar limitado en casos donde existan evidencias de fraude o donde el otorgamiento de tal derecho frustraría claramente el fin del intercambio de información. Sobre esta cuestión *vid.* también CALDERÓN CARREO, J. M., «El intercambio de información entre Administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosos», *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los CDIs y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid, 2002, pp. 320 y ss.

¹⁶⁷ En parecidos términos se ha pronunciado LÓPEZ MARTÍNEZ, J., (*La información en poder de la Hacienda Pública: Obtención y control*, Edersa, Madrid, 2000, pp. 252-282) examinando el déficit de protección que la normativa específicamente tributaria otorga a los datos obtenidos por la Administración tributaria.

¹⁶⁸ Así se establece en el parágrafo 117.3 de la Ordenanza tributaria alemana, en relación con los intercambios de información tributaria unilaterales que pueden realizar las autoridades fiscales.

V.2.3. Algunas conclusiones sobre la incidencia de la LOPD sobre la materia regulada en la LGT y los procedimientos tributarios

A la vista de lo expuesto a lo largo de este Epígrafe V.2, lo cierto es que, a nuestro modesto entender, resulta evidente la gran incidencia que posee la LOPD sobre la materia regulada en la LGT y en especial sobre los procedimientos tributarios relativos a la obtención de información y su transmisión o cesión. No hay duda de que la LOPD se proyecta sobre una materia clave desde el punto de vista de la normativa tributaria como es la obtención, el tratamiento, la seguridad y el uso de la información fiscal, de suerte que la regulación de tal materia afecta de forma relevante tanto a los obligados tributarios como a la Administración tributaria y, a la postre, al funcionamiento y eficacia de unos procedimientos tributarios que constituyen una pieza angular para lograr la tutela del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La LOPD ha traído consigo importantes modificaciones de la normativa tributaria. Así, las cláusulas recogidas en los arts. 94.5 y 95.2 LGT constituyen claros ejemplos de cómo la LGT ha tenido que ser adaptada para cumplir con las exigencias de la LOPD en materia de medidas de seguridad de la información y de cesión de datos referenciados a la Administración tributaria por parte de terceros. Los arts. 82 (sobre utilización de tecnologías informáticas y telemáticas) y 94.4 (sobre acceso a documentos que formen parte del expediente que estén almacenados por medios informáticos o telemáticos) del Reglamento general de los procedimientos de gestión e inspección también constituyen otras muestras de la incidencia de la LOPD en el marco de los procedimientos tributarios. También hemos visto cómo la AGPD ha actuado en cierta medida como catalizador de este proceso de reformas de la normativa y de la práctica tributaria en aras de lograr una mayor adaptación y convergencia con las exigencias derivadas de la LOPD. Así, algunas de las resoluciones de la AGPD han motivado cambios en las prácticas administrativas de la AEAT como, por ejemplo, en materia de notificaciones tributarias o la forma en que se remitían los borradores de declaración o los datos fiscales a los efectos de la autoliquidación del IRPF.

Las modificaciones introducidas en la LGT y los cambios en las prácticas administrativas a las que acabamos de referirnos en buena medida no consisten en otra cosa que en reforzar el derecho a la intimidad y a la seguridad jurídica de los obligados tributarios en relación con la reserva de sus datos de carácter personal de manera que se garantice su confidencialidad y su uso para las finalidades tributarias que motivaron su obtención. En este sentido, la instrumentalidad de la LOPD al servicio de los derechos fundamentales del art. 18 CE y de la seguridad jurídica no vendría sino a reforzar la garantía que tradicionalmente viene representando el secreto tributario del art. 95 LGT.

Sin embargo, la LOPD contiene otra serie de disposiciones que irían más allá de la protección que tradicionalmente viene resultando del secreto tributario, en la medida en que el derecho fundamental del art. 18.4 CE, tal y como lo ha configurado nuestro TC, supera la mera instrumentalidad del derecho a la protección de datos de carácter personal al servicio de los derechos de intimidad, honor, propia imagen, etc. Ello acontece, fundamentalmente, en relación con lo establecido en los arts. 5 (derecho de información al afectado), 6 (consentimiento del afectado), 15 (derecho de acceso), y 16 (derecho de rectificación y cancelación). Como hemos expuesto, la LOPD ha establecido en tales preceptos derechos a favor de los afectados que no concuerdan totalmente con las garantías básicas que vienen rigiendo en los procedimientos administrativos-tributarios a favor de los obligados tributarios. De esta forma, lo que ha acontecido es que tales derechos han tenido que articularse a través de una normativa específica o simplemente la normativa tributaria todavía no ha implementado alguna de las garantías que derivan de la LOPD; como ejemplo del primer tipo de supuestos podemos citar la Instrucción nº 6/2000 de la AEAT, sobre el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación, en tanto que no nos consta que los derechos de información y consentimiento de los arts. 5 y 6 LOPD hayan sido objeto de articulación en el ámbito tributario.

Por tanto, el impacto de la LOPD en materia tributaria afecta a cuestiones materiales tales como la regulación de la confidencialidad, tratamiento, uso y cesión de la información obtenida por la Administración tributaria, así como a cuestiones de tipo procedimental.

De esta forma, el legislador tributario cuando regula toda la materia relativa a la obtención, tratamiento, uso y cesión de información tributaria debe observar los límites derivados de la LOPD (cuando menos allí donde se trate de datos de carácter personal que caigan en el ámbito de aplicación de tal LO). Dicho en otras palabras, los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal obligan al legislador tributario a articular determinadas garantías a favor de los obligados tributarios, de suerte que la LOPD no ha hecho otra cosa que concretar las principales salvaguardias derivadas del derecho regulado en el art. 18.4 CE. Conviene insistir en que alguna de estas garantías que derivan de la LOPD (y del art. 18.4 CE) en buena medida ya formaban parte de la normativa tributaria general —por ejemplo, el secreto tributario del art. 95 LGT o la exigencia de la trascendencia tributaria en los arts. 93 y 94 LGT—, toda vez que constituían exigencias del derecho a la intimidad, de la seguridad jurídica o del propio deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; de este modo, garantías como el deber de secreto (art. 10 LOPD), o la exigencia de ley que autorice las cesiones de información por parte de la Administración tributaria así como la concurrencia de un fundamento legítimo y la proporcionalidad (arts. 11, 21, 4.1 y 2 LOPD) ya resultaban recogidas en el art. 95 LGT, de manera que la LOPD no ha hecho otra cosa que reforzar tales garantías y eventualmente requerir una interpretación de tal precepto de la LGT a la luz de la LOPD (allí donde ésta es aplicable a tenor del tipo de datos de que se trate).

Llegados a este punto cabe preguntarse sobre las consecuencias que se derivan del incumplimiento de las disposiciones de la LOPD que otorgan derechos a los afectados en el marco de un procedimiento tributario.

A este respecto, podría plantearse la casuística donde las actuaciones o prácticas de la Administración tributaria no resultan amparadas por la legislación tributaria procedimental ni por la normativa de protección de datos de carácter personal, de manera que existiría una doble ilegalidad: infracción de la LOPD y de las disposiciones previstas en la LGT o en otra regulación administrativa. Ello implicaría que la oposición frente a este tipo de actuaciones o prácticas podría articularse a través de recursos estrictamente tributarios (revisión administrativa), así como empleando los mecanismos que brinda la

LOPD.¹⁶⁹ Ahora bien, sólo los primeros conducen a la anulación del acto administrativo de que se trate.

Asimismo, podrían plantearse igualmente casos donde no mediara infracción de la normativa tributaria (*v.gr.*, LGT y normas de desarrollo), pero sí de la LOPD,¹⁷⁰ de suerte que aquí tal infracción, a nuestro entender, debería poder invocarse en vía de revisión administrativa y judicial de cara a obtener un pronunciamiento de anulación o nulidad del acto administrativo-tributario por vulneración de la LOPD. Tal posición podría sustentarse atendiendo a los argumentos que pasamos a exponer. En primer lugar, considerando que las disposiciones recogidas en la LOPD son plenamente aplicables en el ámbito tributario. En segundo lugar, teniendo en cuenta que la LOPD no sólo establece disposiciones de carácter material sino también otras que poseen consecuencias de tipo procedimental. En tercer lugar, tampoco puede perderse de vista que el derecho fundamental del art. 18.4 CE, a diferencia de otros derechos fundamentales, sí resulta de aplicación en el ámbito de los procedimientos administrativos, de manera que la LOPD como norma de desarrollo de tal derecho fundamental es aplicable en el marco de los procedimientos tributarios.

Todo ello permite mantener que la vulneración de las disposiciones de la LOPD en el marco de un procedimiento tributario podría ser invocada en vía de revisión administrativa (arts. 213 y ss. LGT) y conducir a la anulación e incluso nulidad¹⁷¹ del acto administrativo-tributario que se dictó. Es cierto que en algunos casos la vulneración de las disposiciones de la LOPD también puede implicar la infracción

¹⁶⁹ Véase el art. 37 LOPD en relación con las funciones de la AGPD.

¹⁷⁰ Piénsese, por ejemplo, en un caso donde la Administración tributaria notificase una liquidación tributaria a través de actuaciones que vulneren el deber de secreto del art. 10 LOPD o cuando se usan para finalidades incompatibles con aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos (art. 4.2 LOPD). La vulneración del deber de secreto puede plantearse cuando la notificación se instrumentaliza por un medio que no protege la confidencialidad del contenido del acto notificado, o cuando se usa información de un obligado tributario en relación con otro sujeto distinto y no media relación económica o de otro tipo que permita mantener que se trata de datos que son comunes o están referidos a las dos personas. Ciertamente, en este tipo de casos de infracción de deber de secreto del art. 10 LOPD podría argumentarse que también se vulnera el art. 95.1 LGT; no obstante, nótese que el contenido del art. 95.1 LGT resulta más susceptible de interpretación en este punto al no resultar diáfano el concepto de tercero, en tanto que el art. 10 LOPD establece un deber de secreto que sólo cede en los casos donde está autorizada la comunicación de los datos de acuerdo con los arts. 11, 21, 33 y 34 LOPD.

¹⁷¹ Véase el art. 217.1.a) LGT.

de preceptos de la LGT, pero puede acontecer también lo contrario (sólo se vulnera la LOPD). Cuando se pusieran en marcha por el afectado los mecanismos de oposición, revisión, indemnización y sanción que brinda la LOPD¹⁷² y la LGT en relación con un caso de infracción del deber de secreto podrían plantearse problemas con el principio *ne bis in idem*, aunque a la vista de la tipología de infracciones y sanciones previstas en los arts. 43 y ss. de la LOPD ello se suscitará en casos excepcionales que deben excluirse.

V.3. La protección resultante del art. 95 y de otras disposiciones de la LGT

V.3.1. Análisis del régimen de protección establecido por el art. 95 LGT

V.3.1.1. El principio de confidencialidad o reserva de la información tributaria: Su ámbito objetivo y subjetivo, y el concepto de tercero a los efectos de la cláusula de secreto tributario a la luz de la legislación norteamericana

Ciertamente, la actual regulación del «secreto tributario» recogida en el art. 95 LGT, a diferencia de lo establecido en las regulaciones previstas con anterioridad a la reforma operada en la LGT-1963 por la Ley 25/1995, establece un régimen de protección que abarca todo tipo de datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones. El ámbito objetivo del secreto tributario se define así de forma muy amplia, prácticamente omnicomprendivamente. Así, resulta claro que la regla de secreto tributario del art. 95 LGT se proyecta tanto sobre «datos propios» o aportados por el propio obligado tributario, como sobre «datos referenciados» o datos aportados por terceros que suministran información por suministro o captación de acuerdo con sus deberes de colaboración.¹⁷³ Pensamos, sin embargo, que la información obtenida por la Administración tributaria de archivos o registros públicos (Registro de la propiedad, Registro mercantil) o de bases de datos que consoliden información pública (Amadeus, Sabi, etc.) o privada (cuya cesión a terceros haya sido autorizada por el cedente al cesionario, como los casos

¹⁷² Véanse los arts. 18, 19 y 43 y ss. LOPD.

¹⁷³ Vid. MANTERO, A., *Procedimiento en la Inspección de los tributos*, MEH, Madrid, 1987.

de las bases de datos Royaltystat o Royaltysource)¹⁷⁴ no resulta cubierta por la regla de secreto tributario. No así información obtenida en el marco de procedimientos tributarios (v.gr., inspecciones fiscales).

Tal información, de acuerdo con el art. 95.1 LGT, tiene carácter reservado y sólo puede utilizarse para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan.¹⁷⁵ Consideramos que tal información también puede emplearse en el marco de procedimientos administrativos de revisión y en procesos judiciales donde se someta a control la actividad de la Administración tributaria que recabó los datos. Téngase igualmente en cuenta que la regla de secreto también opera frente a los propios funcionarios de la Administración tributaria de que se trate, de manera que sólo pueden acceder a los datos que figuran en los ficheros y bases de datos tributarios allí donde resultara necesario para el ejercicio de sus funciones.¹⁷⁶

Abundando en la delimitación del ámbito objetivo y subjetivo de la cláusula de secreto tributario del art. 95.1 LGT, debe examinarse en qué consiste realmente la regla de reserva y uso exclusivo de la información tributaria «para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las

¹⁷⁴ En relación con la utilización de bases de datos en el contexto de los precios de transferencia puede consultarse el interesante estudio de PÉREZ RODILLA, G. y HUIDOBRO ARREBA, I., «Análisis de comparabilidad y la utilización de las bases de datos en la determinación de los precios de transferencia», *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, Madrid, IEF, 2007, pp. 1147 y ss.

¹⁷⁵ Como bien apunta el Profesor Palao, el art. 95 LGT da por supuesto que la información obtenida por la Administración tributaria en el marco de procedimientos de gestión e inspección puede ser empleada sin limitaciones en el marco del procedimiento sancionador tributario, así como cedida para la persecución de determinadas infracciones penales (PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Civitas, Madrid, 2008, p. 56). Como veremos más adelante, el derecho a la no autoinculpación del art. 24.2 CE puede restringir tal empleo de la información tributaria a efectos punitivos.

¹⁷⁶ El art. 95.3 LGT y la Instrucción AEAT 2/1996 han articulado medidas de seguridad y de control de acceso a las bases de datos tributarias implementando el principio establecido en el art. 10 LOPD (vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *La información en poder de la Hacienda Pública*, op. cit., pp. 184 y ss.). A nuestro juicio, los obligados tributarios deberían poder controlar el uso de sus datos tributarios y en particular poder detectar usos prohibidos de los mismos en relación con otros obligados tributarios, esto es, una revelación o uso no autorizado o un uso indirecto u oculto de sus datos frente a otro obligado tributario. El derecho de acceso que regula la LOPD debería poder emplearse en tal sentido, aunque, como ya hemos indicado, la forma en que se ha desarrollado tal derecho en el ámbito tributario —la Instrucción AEAT 6/2000—, así como la práctica administrativa en la materia no garantizan efectivamente el derecho de control de los contribuyentes sobre el uso de sus datos.

sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo...». Ciertamente, el alcance del término «terceros» plantea importantes cuestiones interpretativas, de suerte que, a nuestro juicio, «tercero» en este contexto se referiría a toda persona distinta del sujeto al que se refieren los datos obtenidos por la Administración tributaria (o el propio sujeto que suministró la información como, por ejemplo, una entidad financiera o un retenedor). Lógicamente, las autoridades y funcionarios integrantes de la concreta Administración tributaria que han obtenido o recabado la información no pueden considerarse «terceros» en este marco y, precisamente por ello, están sujetas a la reserva y el deber de sigilo establecido por el art. 95 LGT. Quizás hubiera sido recomendable precisar en el art. 95 LGT, como acontece en la normativa norteamericana (Sec. 6103 IRC), que también resulta cubierto el acceso a la información tributaria a los efectos de la supervisión de la aplicación de la normativa tributaria y el desarrollo y formulación de la política fiscal por parte de órganos integrantes del Ministerio de Economía y Hacienda.

Sin embargo, toda persona, pública o privada, distinta del sujeto al que se refieren los datos (y de la Administración tributaria que los recabó, esto es, una Administración tributaria distinta: estatal, autonómica, local, o extranjera) deben calificarse de «terceros» y, por tanto, no pueden acceder o tener conocimiento de tal información tributaria, salvo en los casos establecidos en el art. 95.1 LGT. Así, la Administración tributaria que recabó un dato en relación con un obligado tributario no podría revelar tal información ni tan siquiera a otra Administración tributaria (nacional o extranjera) a efectos del cumplimiento de sus funciones y competencias en materia tributaria, a menos que tal cesión estuviera prevista en una norma con rango de ley que así lo estableciera.

Asimismo, consideramos que la expresión «*cedidos o comunicados a terceros*» que emplea el art. 95.1 LGT debe ser interpretada en sentido amplio comprendiendo (y, por tanto, excluyendo toda revelación) toda fórmula a través de la cual la información obtenida por la Administración tributaria es transmitida a una Administración pública, un órgano o entidad pública o privada o un particular diferente de la Administración tributaria que recabó tal información. Así, por ejemplo, cuando un Inspector de Hacienda revelara información

tributaria obtenida en el ejercicio de sus funciones actuando como perito en el marco de un proceso penal por delito de defraudación tributaria estaría cediendo o comunicando tal información a terceros en el sentido previsto en el art. 95.1 LGT.

Cabe advertir, sin embargo, que el art. 60.4 *in fine* del Reglamento de aplicación de los tributos que desarrolla el art. 95 LGT establece que «(...). Los resultados de las actuaciones podrán ser utilizados en todo caso por el órganos que las hayan realizado y por otros órganos de la misma Administración tributaria en orden al adecuado desempeño de sus funciones respecto del mismo *o de otros obligados tributarios*».¹⁷⁷

Consideramos, no obstante, que una lectura del art. 95 LGT y su normativa de desarrollo a la luz de la jurisprudencia constitucional sobre el art. 18.1 y 4 CE y de la propia LOPD impediría revelar datos relativos a un obligado tributario en relación con un tercero, esto es, otro obligado tributario distinto y que no tiene relación alguna con la operación, negocio, hechos o antecedentes a los que se refieren los datos recabados o en poder de la Administración.

Así, por ejemplo, los datos obtenidos por la Inspección de los tributos en relación con la valoración de determinadas operaciones realizadas por un obligado tributario no podrían ser empleados por la Administración tributaria para fundamentar una corrección valorativa respecto de otro obligado tributario distinto y que no ha participado en las operaciones realizadas por el primer obligado tributario. Sin embargo, allí donde dos obligados tributarios realizaran una operación y como consecuencia de ello compartieran determinado tipo de información entonces no parece que, en principio, la Administración tributaria a la hora de llevar a cabo las comprobaciones que procedieran no pueda emplear la información obtenida de un obligado tributario en relación con el otro en lo que afecta a la tributación de la operación de que se trate.¹⁷⁸ Este tipo de casos pueden ser frecuentes en el marco de la comprobación de operaciones entre personas vinculadas o también en relación con entes sin personalidad jurídica y sus miembros o partícipes (una comunidad de bienes y sus comuneros); también pueden plantearse estos casos cuando se utilizan testaferros

¹⁷⁷ Posiblemente este precepto integre un exceso reglamentario respecto de lo previsto en el art. 95 LGT.

¹⁷⁸ Una opinión similar es compartida por BENTLEY, D., *Taxpayer's Rights: Theory, Origin and Implementation*, *op. cit.*, pp. 319-320.

o personas interpuestas, o respecto de operaciones no vinculadas a los efectos del control fiscal de retenciones, de la repercusión de impuestos indirectos o incluso de responsabilidad tributaria.¹⁷⁹

Igualmente, ello acontecería en relación con la obtención de «datos referenciados» obtenidos por la Administración tributaria de terceros por suministro o por captación; aquí lo que acontece es que los terceros deben aportar datos de un obligado tributario con arreglo a una norma general (suministro) o de un requerimiento individual (captación), de suerte que su revelación posterior del tal dato al obligado tributario afectado en el marco de un procedimiento tributario resulta expresamente reconocida por el art. 108.4 LGT, e incluso se prevé un procedimiento para depurar la eventual inexactitud o falsedad de los mismos, de manera que aquí no parece que se planteen problemas desde la perspectiva del secreto tributario, aunque resultaría adecuado regular este tipo de casos.

Caso distinto es el relativo a los contribuyentes que se agrupan (voluntariamente) para tributar conjuntamente (unidad familiar en el IRPF) o para tributar en régimen de consolidación de grupo fiscal o para firmar un APA. Aquí tampoco se plantearía la problemática de la cesión de información cubierta por el secreto tributario al haber consentido todas las personas integrantes en tributar de esta forma compartiendo la información de que se trate.

Sin embargo, en los casos donde varios contribuyentes (normalmente relacionados o conectados por vínculos jurídicos o comerciales) estén involucrados o resulten afectados por un mismo procedimiento tributario (o normalmente por el acto resolutorio del mismo: una liquidación tributaria) —como los casos de ajustes de operaciones vinculadas, los que afectan a la tributación de entidades en régimen

¹⁷⁹ Así, por ejemplo, el TC en la STC 233/2005 consideró que se había respetado el contenido esencial del derecho a la intimidad en un caso donde la Inspección de los tributos investigaba por fraude fiscal a un contribuyente considerando que buena parte de la renta que formalmente obtenía su madre era imputable a él; a los efectos de fundamentar tal imputación fiscal de rentas (y descubrimiento del fraude fiscal) se investigó la renta percibida por el ascendiente, así como los movimientos de sus cuentas bancarias y en particular el destino de los cheques emitidos por el contribuyente con cargo a las cuentas corrientes de la madre, requiriendo así información tanto a las entidades bancarias como a los tomadores de los referidos cheques. Toda esta información obtenida por la Administración tributaria fue recabada y empleada inicialmente en el marco del procedimiento tributario y más tarde en el marco de un proceso penal resultando condenado el contribuyente por dos delitos de defraudación tributaria.

atribución de rentas, comunidades de bienes, herencias yacentes, sociedades civiles, transparencia fiscal internacional, etc.—, junto con la cuestión relativa a la revelación y uso de la información tributaria obtenida por la Administración tributaria de un obligado tributario frente a los demás obligados tributarios relacionados afectados, también podría plantearse el tema relativo al acceso de los diferentes obligados tributarios afectados por un expediente tramitado frente a un obligado tributario relacionado o conectado con ellos y a toda la información que éste contiene.¹⁸⁰

¹⁸⁰ En el marco de los procedimientos de aplicación de los tributos, esta cuestión aparece regulada de forma general en el art. 99.4 y 5 LGT y su normativa de desarrollo. Ciertamente, la lectura del art. 99.4 y 5 LGT hace pensar que constituye un supuesto donde se flexibiliza la regla de secreto tributario del art. 95 LGT frente a los obligados tributarios que fueron parte en un procedimiento. Sin embargo, un examen más detenido del precepto conduce a una conclusión distinta, en la medida en que se han introducido en el referido art. 99 LGT previsiones que tratan de proteger la confidencialidad de la información tributaria de los obligados tributarios frente a terceros, aunque éstos sean parte en el procedimiento. Así, los arts. 99.5 LGT y 94 del Reglamento General de procedimientos de gestión e inspección parecen consagrar una excepción a la regla de secreto tributario del art. 95 LGT en relación con el sujeto o los sujetos que fueron parte en el procedimiento (concluido) permitiendo el acceso a todos los registros y documentos que formen parte del expediente del procedimiento tributario, aunque finalmente limita tal acceso haciendo una remisión a lo previsto en el art. 95 LGT; es decir, podría considerarse que tal derecho de acceso de un obligado tributario al expediente no comprende el acceso a los datos de «terceros». Por su parte, el art. 99.4 LGT regula el derecho del obligado(s) tributario(s) que sea(n) parte de una actuación o procedimiento tributario a obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente; la misma previsión se recoge en el art. 95 del Reglamento general de los procedimientos de gestión e inspección. De esta forma, el art. 99.4 LGT, al igual que el art. 99.5 LGT, salvaguarda los derechos e intimidad de terceros. Como ya indicamos, tales derechos deben ser interpretados de forma restrictiva, a la luz del art. 105.b) CE, en aras de proteger el derecho a la intimidad de los afectados (ESCRIBANO LÓPEZ, F., *Estatuto del Contribuyente*, op. cit., p. 126). Llama la atención la diferente regulación que recogen estos dos apartados del art. 99 LGT. No obstante, consideramos que debería regularse un procedimiento en el que se diera audiencia a los sujetos afectados, a la hora de determinar la parte del expediente que se va a revelar a otros obligados tributarios. Ciertamente, tal disociación de datos debe hacerse de forma que se protejan los derechos de los obligados tributarios afectados por el acceso al expediente pero sin diluir los derechos de defensa de los otros obligados tributarios. En el marco del procedimiento de revisión también pueden plantearse estos problemas dado que pueden intervenir en el mismo tanto el obligado tributario directamente afectado por acto tributario como otros sujetos legitimados como afectados por tal acto. Sin embargo, no hemos encontrado disposición alguna que ordene o tutele la confidencialidad de la información tributaria de los obligados tributarios frente a terceros, de suerte que los interesados legitimados para intervenir en el procedimiento de revisión (o los propios responsables tributarios), en principio, parece que pueden acceder a todo el expediente (arts. 234 y 236 LGT), lo cual no deja de resultar problemático. En este sentido consideramos que deberían aplicarse reglas similares a las establecidas en el art. 99.4 y 5 LGT, incluyendo un procedimiento o pieza separada para disociar datos confidenciales de los obligados tributarios al objeto de que no fueran accesibles por terceros.

De acuerdo con lo expuesto, podría mantenerse que, en principio, el art. 95.1 LGT establece una regla de uso exclusivo de los datos para las finalidades para las que se recabaron que se ajusta a las exigencias derivadas del art. 18.1 y 4 CE.¹⁸¹ No obstante, no podemos menos que destacar que, a nuestro modesto entender, la regulación del secreto tributario presenta un cierto déficit regulatorio. Así, las mayores carencias podrían resultar de su insuficiente delimitación de la noción de tercero, así como de la falta de regulación y tutela de los derechos de los contribuyentes (derecho a la intimidad y a los secretos empresariales, por ejemplo) en los casos donde la información obtenida de un obligado tributario es revelada y usada por la Administración tributaria frente a otros obligados tributarios relacionados con el primero, así como los casos donde dos o más obligados tributarios son parte en un mismo procedimiento o actuación tributaria y pueden acceder al expediente. La legislación norteamericana aporta un ejemplo donde tal delimitación se ha realizado de forma más precisa.

Así, la Sec. 6103 del *Internal Revenue Code* establece un régimen de secreto tributario absoluto de toda la información obtenida por la Administración tributaria que únicamente se exceptiona en los casos específicamente establecidos (trece supuestos) y casi exclusivamente a efectos tributarios (o de supervisión de la aplicación del sistema tributario). La regla de secreto se proyecta sobre toda la información obtenida por la Administración tributaria (incluyendo la resultante de comprobaciones o inspecciones), perdura incluso cuando el funcionario o agente ha dejado de prestar servicios a la Administración, y su vulneración está sujeta a graves sanciones e indemnización por daños de tipo punitivo (*exemplary damages*). Para lo que aquí nos interesa, los aspectos más relevantes de esta cláusula de confidencialidad se refiere precisamente a la revelación a terceros de información de un obligado tributario.

A este respecto, debemos destacar, en primer lugar, tres reglas: una referida a las comunicaciones de información fiscal de un obligado tributario a personas designadas por el obligado tributario (*v.gr.*, su representante legal) y otra a personas que ostentan un interés material (*v.gr.*, el cónyuge que ha presentado una declaración conjunta, los partícipes de una sociedad de personas, el administrador de un trust

¹⁸¹ Véanse los arts. 4, 10 y 11 LOPD.

y sus beneficiarios, una persona que ostenta al menos un 1% de una sociedad, los herederos de un contribuyente que ha fallecido, etc.).¹⁸²

En segundo lugar, la información de un obligado tributario es accesible por funcionarios y empleados del Departamento del Tesoro a los efectos del cumplimiento con sus funciones y actividades de carácter tributario, esto es, en el marco de actuaciones de gestión, inspección, recaudación, sancionadoras e incluso en el marco del procedimiento administrativo de revisión. En este contexto, la Sec. 6103 (h) (1) *IRC* se viene interpretando por el *IRS* en el sentido de que tales personas pueden acceder a información tributaria del obligado tributario objeto de la actuación y procedimiento pero también de otros obligados tributarios, lo cual plantea problemas.¹⁸³ No obstante, esta información sobre otros obligados tributarios (*third party taxpayer information*) no puede ser revelada al Departamento de Justicia a los efectos de la preparación, interposición y demás actuaciones relativas a los procesos judiciales (civiles y penales) tributarios, salvo cuando se cumplen los siguientes dos test:¹⁸⁴

a) el *Item test*: una cuestión o dato que está siendo objeto del procedimiento administrativo o del proceso judicial de carácter fiscal está relacionado con información de un obligado tributario que no es parte en el procedimiento/proceso: casos donde la información fiscal sobre una sociedad es relevante para determinar el trato fiscal aplicable sobre un contribuyente que posee relación con tal entidad (beneficiario, socio, partícipe, etc.); lo mismo puede plantearse en relación con casos de comunidades de bienes, fiducias, entidades en atribución, sociedades en transparencia fiscal internacional, etc.; también se plantea este supuesto en relación con las cuestiones fiscales relacionadas con las retenciones fiscales sobre salarios, o sobre la repercusión de impuestos indirectos; los casos donde la Administración tributaria realiza regularizaciones sobre la base de presunciones de hecho o de Derecho pueden requerir que sea revelada información tributaria de un tercero al contribuyente regularizado; y

¹⁸² Sec. 6103 (c) y (e) *IRC*.

¹⁸³ TOWNSEND, J., «Section 6103 and the Use of Third Party Tax Return Information in Tax Litigation», *op. cit.*, pp. 923 y ss. Básicamente, este autor se plantea el uso «secreto» (o no confesado) y «selectivo» que puede hacer un inspector de información tributaria de terceros frente a otro contribuyente, especialmente en materia de comparables y precios de transferencia.

¹⁸⁴ Sec. 6103 (h) (2) y (4) *IRC*.

b) el *Transaction test*: casos donde la información fiscal de un tercero que es parte en una operación o negocio jurídico —el vendedor en una compraventa de mercancías— es relevante para resolver una cuestión que afecta a la otra parte de la transacción (el comprador) en el marco de un procedimiento administrativo o judicial de tipo tributario.¹⁸⁵

En términos muy similares se ha previsto la revelación de información tributaria (incluida la de obligados tributarios terceros) en procedimientos administrativos y judiciales de carácter tributario (Sec. 6103 (h) (4) *IRC*).

De acuerdo con los materiales legislativos, esta regulación norteamericana que permite el acceso, revelación y uso de información tributaria de obligados tributarios (terceros) que no son en parte los procedimientos administrativos o procesos judiciales de carácter fiscal ha sido concebida considerando su derecho de intimidad, de manera que es objeto de interpretación y aplicación restrictiva por parte de los tribunales¹⁸⁶ y la propia Administración tributaria. De hecho, se ha indicado que la finalidad principal de esta regulación es restringir en la mayor medida de lo posible los casos en los que la información tributaria de los obligados tributarios —especialmente la de terceros— sea revelada por la Administración tributaria. Además de restringirse los casos en que puede producirse tal revelación, se ha establecido que sólo se revelará aquella parte o porción de la información tributaria de un tercero (*return information*) que resulte afectada y sea necesaria para decidir sobre el asunto objeto del procedimiento administrativo o proceso judicial.¹⁸⁷ A su vez, los materiales legislativos antes referidos dejan claro que la información tributaria de terceros no

¹⁸⁵ Vid. US Department of the Treasury, *Report to The Congress on Scope and Use of Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions*, Office of Tax Policy, October, 2000, pp. 43-44.

¹⁸⁶ Vid. *LeBaron v. United States*, 794 F. Supp. 947 (C.D. Cal. 1992) (parishioner/church); *Tavery v. United States*, 32, F.3d 1423 (10th Cir.1994), aff'g 1991 US Dist. LEXIS 15592 (D.Colo. Oct.18, 1991) (husband/wife); *Mindell v US*, 693 F.Supp 847 (C.D. Cal 1988) (return preparer/client); *Christoph v US*, 1995 US Dist LEXIS 1997, 77 AFTR.2.d (RIA) 809 (S.D. Ga.1995) (husband/wife); *Cory Pools v. US*, 213 Ct. Cl.751 (1977) (employer/employee); *Estate of Stein v US*, 81-1 US Tax Cas. (CCH) (donor/donee); *First W. Gov't Sec v. US*, 578 F.Supp 212 (D. Colo.1984), aff'd 796 F.2d. 356 (10 th Cir. 1986) (shelter promoter/investors); *Davidson v Brady*, 559 F. Supp. 456 (W.D.Mich.1983), aff'd on other grounds, 732 F.2d 552 (6th Cir 1984) (borrower/lender).

¹⁸⁷ Vid. US Department of the Treasury, *Report to The Congress on Scope and Use of Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions*, Office of Tax Policy, October, 2000, p. 43.

vinculados pero «en una posición similar» («comparables»/«*third party comparables*») no puede ser revelada al Departamento de Justicia (que representa a la Administración tributaria en pleitos administrativos y penales) debido a que no concurren los presupuestos antes indicados (*item test/transaction test*). Tal prohibición no sólo se refiere a casos de información relativa a personas jurídicas o sociedades, sino también a supuestos de remuneraciones de trabajadores o miembros de consejos de administración.¹⁸⁸

En tercer lugar, la Sec. 6103 (k) del IRC contempla un supuesto adicional donde se autoriza la revelación de información tributaria de un obligado tributario a un tercero cuando tal revelación tiene lugar en el marco de un procedimiento tributario de comprobación, investigación o de recaudación tributaria y tal revelación resulta necesaria para la obtención de información; ello acontece, por ejemplo, cuando la Administración tributaria solicita información a terceros (v.gr., parte en las operaciones objeto de comprobación) revelando la investigación fiscal del contribuyente así como datos obtenidos del mismo al objeto de justificar la trascendencia tributaria del requerimiento y para obtener aquellos detalles que le interesa comprobar o investigar;¹⁸⁹ otro ejemplo paradigmático viene dado por los casos donde se trata de comprobar la veracidad de los libros y registros de un contribuyente dirigiéndose a sus proveedores y clientes. Esta autorización legal de revelación de información tributaria para obtener información de terceros sólo se autoriza cuando tal revelación sea necesaria, esto es, no pueda obtenerse la información de otra forma y sólo se revele al tercero los datos imprescindibles. Esta cláusula ha sido objeto de una interpretación muy restrictiva por los tribunales, de suerte que existe un importante número de sentencias considerando que la Administración tributaria se excedió en la revelación de información tributaria a terceros y la condenó a indemnizar daños y perjuicios.¹⁹⁰ Por ejemplo, en el caso

¹⁸⁸ Vid. US Department of the Treasury, *Report to The Congress on Scope and Use of Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions*, Office of Tax Policy, October, 2000, p. 45. Los materiales legislativos son muy claros sobre la no revelación al Departamento de Justicia de datos de terceros no relacionados en el marco de procedimientos judiciales tributarios sobre precios de transferencia, lo cual evidencia la intención del Congreso de limitar el uso de información de terceros en los tribunales. Vid. TOWNSEND, J., «Section 6103 and the Use of Third Party Tax Return Information in Tax Litigation», *op. cit.*, pp. 929-931.

¹⁸⁹ SALTZMAN, M., *IRS Practice and Procedure*, *op. cit.*, pp. 4-65 y ss.

¹⁹⁰ SALTZMAN, M., *IRS Practice and Procedure*, *op. cit.*, pp. 4-64-67.

*Diamond v. United States*¹⁹¹ el tribunal del Octavo Circuito consideró que un Service Special Agent del IRS que envió cartas (requerimientos) a clientes de un médico que estaba siendo objeto de una investigación por vulneración penal de normas tributarias vulneró la regla de secreto tributario de la Sec. 6103 (k) (6) IRC al identificarse en tales cartas como agente de la división de investigaciones criminales del IRS; es decir, reveló a los pacientes información de su médico más allá de lo «requerido» o «necesario» para obtener la información que necesitaba. La clave de la proporcionalidad en la revelación dependerá en cierta medida de la posición del tercero requerido demandando la acreditación de la necesidad y trascendencia tributaria de la información, de manera que en estos casos la Administración tributaria debe tratar de ponderar tal derecho del tercero con el derecho al secreto tributario del contribuyente. A su vez, debe ponerse de relieve cómo el contribuyente afectado por los requerimientos de información a terceros debe ser notificado sobre los mismos y ostenta el derecho a participar en cualquier procedimiento sobre la ejecución de los mismos.¹⁹² En este orden de cosas, la práctica ha revelado que los requerimientos de información a terceros que no poseen ninguna relación con el contribuyente investigado se han revelado problemáticos, tanto desde la perspectiva del tercero como frente al contribuyente; el tercero requerido, normalmente, se opone a revelar datos confidenciales (v.gr., política de precios, organización, mercados, etc.) que puedan ser comunicados y usados frente a otro contribuyente, en tanto que éste requerirá siempre la revelación de la fuente de tales datos para contrastar su fehaciencia y poder articular su defensa. Tal problemática posiblemente haya conducido a la Administración tributaria a limitar mucho los casos donde se requiere información a terceros desconectados del contribuyente investigado, así como a excluir, como regla, el uso —cuando menos el uso directo/*front use*— de tal información (comparables secretos).¹⁹³

¹⁹¹ 944 F.2d. 431 (8th Cir.), reh'g denied, 1991 US App LEXIS 25773 (1991).

¹⁹² Sec. 6103 (c) IRC. Vid. SCHICK, P., «US: Confidentiality of Taxpayer Information», *op. cit.*, p. 32.

¹⁹³ SCHICK, P., «US: Confidentiality of Taxpayer Information», *op. cit.*, p. 32. Este autor llama la atención sobre la inexistencia de procedimientos para detectar el uso indirecto (*back door use*) de la información de terceros desconectados frente a otros contribuyentes, en tanto que Townsend considera que tal acceso a información de terceros desconectados es contrario a la Sec. 6103 h (1) IRC (TOWNSEND, J., «Section 6103 and the Use of Third Party Tax Return Information in Tax Litigation», *op. cit.*, pp. 927 y ss.). Esta cuestión es analizada más adelante.

La interpretación restrictiva de todas estas excepciones a la regla de secreto tributario —que deriva tanto de los materiales legislativos como de la jurisprudencia—, según algunos autores,¹⁹⁴ implica que la Administración tributaria debe hacer un uso extremadamente cauteloso y excepcional de la información tributaria de los obligados tributarios frente a terceros, lo cual incluye tanto el uso directo (revelación de la información a otros obligados tributarios) como el indirecto (no revelación de la información a otros obligados tributarios pero sí empleo (oculto) de tales datos frente a terceros). Así, se considera que la Administración, de acuerdo con la regla de secreto tributario, no puede revelar información de un obligado tributario a un tercero, salvo en los casos que se han expuesto, esto es, cuando existe un vínculo transaccional o material entre la información de un obligado tributario y otro obligado tributario objeto de un procedimiento administrativo o judicial de carácter tributario, o allí donde tal revelación es «necesaria» para la obtención de información en una investigación que está llevando a cabo la Administración tributaria. Se considera que la Administración no puede utilizar la información tributaria obtenida en Inspecciones tributarias sobre un contribuyente en el marco de inspecciones de otros contribuyentes que no estén «relacionados» (no concurra el *item test* o el *transaction test*), de manera que tal información secreta no puede ni revelarse ni usarse en otros procedimientos; y en todo caso la revelación de la información de un contribuyente a un tercero debe afectar a los datos imprescindibles (proporcionalidad). De otro modo, la Administración tributaria estaría eludiendo el mandato del Congreso sobre la estricta confidencialidad de la información tributaria donde se ha llegado a un equilibrio en el que finalmente se hace prevalecer la «intimidad» de los obligados tributarios sobre la «eficiencia» de la Administración tributaria. Igualmente, ello implica la no revelación o uso por parte de la Administración tributaria de información tributaria de terceros en procedimientos judiciales, salvando las excepciones previamente mencionadas.¹⁹⁵ De hecho, se considera que cuando tal información

¹⁹⁴ TOWNSEND, J., «Section 6103 and the Use of Third Party Tax Return Information in Tax Litigation», *op. cit.*, pp. 928 y ss.

¹⁹⁵ TOWNSEND, J., «Section 6103 and the Use of Third Party Tax Return Information in Tax Litigation», *op. cit.*, pp. 929-931.

sea revelada o usada (de forma directa (*front door use*) o indirectamente: el denominado *back door use*)¹⁹⁶ por la Administración tributaria para fundamentar un caso (regularización) ello conduciría a anular tal

¹⁹⁶ Este *back door use* de la información de otros obligados tributarios desconectados o no relacionados con el procedimiento administrativo o judicial de que se trate puede resultar contrario a la Sec. 6103 IRC; por ejemplo, no parece que se ajuste a la finalidad de tal precepto el que la información obtenida por la Administración tributaria de un contribuyente sea usada materialmente para construir un caso, desarrollar la investigación y la obtención de las pruebas respecto de otro contribuyente sin que éste tenga conocimiento de ello ni pueda defenderse frente a ello. Cuestión distinta es que la Administración tributaria utilice información tributaria obtenida de los contribuyentes para planificar su estrategia de control tributario, detectar bolsas de fraude fiscal, elaborar manuales de actuaciones tributarias, o incluso iniciar una investigación frente a contribuyentes específicos. Los tribunales norteamericanos todavía no se han pronunciado sobre el uso indirecto de la información tributaria de terceros (*vid.* TOWNSEND, J., «Section 6103 and the Use of Third Party Tax Return Information in Tax Litigation», *op. cit.*, pp. 934-935). En el Reino Unido el manual de *Inland Revenue* reconoce un cierto uso indirecto de la información tributaria de terceros, pero sin llegar a su utilización directa como material para construir o fundamentar un caso (comparables secretos, los cuales se consideran prohibidos). *Vid.* CASLEY, A. y HENSHALL, J., «Confidentiality of Taxpayer Information», *International Transfer Pricing Journal*, January-February, 2000, p. 26). En España se han detectado casos donde la Inspección de los Tributos ha empleado datos tributarios de obligados tributarios que figuran en las bases de datos de la AEAT para regularizar (*v.gr.*, ajustar los valores reales o de mercado de determinados bienes, o estimar sus bases imposables aplicando la estimación indirecta) a contribuyentes totalmente desconectados o no relacionados. También se han producido casos donde la Inspección tributaria en el marco de una comprobación de precios de transferencia ha introducido en el procedimiento «comparables externos» que no resultaban identificados o seleccionados a través de las búsquedas en las bases de datos públicas (Amadeus, Sabi), sino que fueron localizados mediante el acceso a las bases de datos tributarias, aunque una vez realizada tal identificación sólo se reveló al contribuyente afectado la información pública que de tal «comparable» resultaba recogida en las bases de datos públicas. A nuestro entender, mientras que el primer tipo de casos resultaría difícilmente admisible el uso de datos de terceros en un procedimiento frente a otro contribuyente desconectado, el segundo tipo de supuestos de uso indirecto de información tributaria confidencial resulta más dudosa su ilicitud; las principales dudas que se plantean aquí residen en que la Administración tributaria a la hora de realizar la búsqueda en sus bases de datos tributarias ha podido llevar a cabo una suerte de «*cherry picking*», de forma que sólo utilizara y revelara al contribuyente aquellos comparables que favorecieran su posición, sin que el contribuyente pueda revisar tal proceso de selección de comparables debido a la regla de secreto tributario; en este sentido, si la OCDE y las Administraciones tributarias requieren transparencia a los contribuyentes en el proceso de selección de los comparables, tal principio debería resultar exigible igualmente a éstas cuando realizan búsquedas o selecciones secretas en sus bases de datos tributarias confidenciales. Así, desde una perspectiva de política fiscal y principialista consideramos que este uso indirecto (*back door use*) y opaco (no transparente) de información tributaria de terceros frente a otros obligados tributarios desconectados debería excluirse como regla, por más que resulte dudoso que el art. 95.1 LGT o las disposiciones relativas a la revelación de pruebas limiten jurídicamente tal práctica administrativa.

regularización por «contaminación».¹⁹⁷ Lógicamente, ello no significa que la experiencia obtenida por un Inspector en la inspección de un sector económico determinado no pueda usarse en el marco de los procedimientos de comprobación que lleve a cabo.

En la misma línea, se ha puesto de relieve cómo la norma de secreto tributario prevista en el *Internal Revenue Code* (Sec. 6103 IRC) persigue igualmente impedir que los obligados tributarios utilicen las bases de datos tributarios como mecanismo de prueba en un procedimiento tributario a los efectos de argumentar que existen otros contribuyentes o casos donde la Administración tributaria ha aplicado una norma en el sentido que ellos postulan, aunque existen algunos pronunciamientos judiciales que han hecho prevalecer las normas probatorias sobre la cláusula de confidencialidad.¹⁹⁸ Precisamente, el hecho de que la cláusula de secreto tributario opere como «calle de doble dirección» frente a la Administración tributaria (prohibición de revelación a terceros) y los obligados tributarios (prohibición de acceso a información de otros obligados tributarios, salvo excepciones expuestas *supra*) termina prácticamente excluyendo el uso de la información tributaria de los obligados tributarios en el marco de procedimientos administrativos o judiciales tributarios que afectan a otros contribuyentes (desconectados/no relacionados), dado que se considera que el acceso total a la fundamentación, documentación y pruebas de los litigantes (*open discovery and full disclosure*) constituye un principio y garantía básica los procedimientos judiciales de tipo «civil» (*due process*).¹⁹⁹

¹⁹⁷ TOWNSEND, J., «Section 6103 and the Use of Third Party Tax Return Information in Tax Litigation», *op. cit.*, p. 931 y ss.

¹⁹⁸ *Vid.* US Department of the Treasury, *Report to The Congress on Scope and Use of Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions*, Office of Tax Policy, October, 2000, pp. 47-50; y TOWNSEND, J., «Section 6103 and the Use of Third Party Tax Return Information in Tax Litigation», *op. cit.*, p. 935.

¹⁹⁹ TOWNSEND, J., «Section 6103 and the Use of Third Party Tax Return Information in Tax Litigation», *op. cit.*, pp. 933-934; y SCHICK, P., «US: Confidentiality of Taxpayer Information», *International Transfer Pricing Journal*, January/February, 2000, p. 32. En relación con el principio de igualdad de armas como parte del derecho a la defensa del art. 24.1 CE, véanse las SSTC 47/1987, 66/1989 y 186/1990. Siguiendo la jurisprudencia del TC, consideramos en este sentido que las reglas de la carga de la prueba que se aplican en los procedimientos tributarios, así como el derecho de acceso al expediente (art. 99.4 LGT) obligan a la Administración tributaria a revelar al obligado tributario afectado por el procedimiento tributario de que se trate la información y datos sobre los que se fundamenta la propuesta de regularización o sanción ya que de otro modo se generaría indefensión (fj. 18 STC 292/2000).

A este respecto, consideramos que el enfoque de política legislativa más adecuado pasa por articular un equilibrio entre los derechos de los obligados tributarios (su derecho a la intimidad y derechos sobre sus secretos empresariales) y la eficacia de la Administración en el uso de la información tributaria, de manera que se prioricen tales derechos excluyéndose la revelación y uso directo de la información tributaria de los obligados tributarios frente a «terceros», esto es, «obligados tributarios no relacionados o desconectados». Podría mantenerse que de este modo se articula un sistema más eficiente ya que los obligados tributarios estarán más dispuestos a colaborar voluntariamente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (revelando información íntima o confidencial) a través de sus autoliquidaciones o en los diversos procedimientos tributarios, en la medida en que perciban un uso exclusivo a tal efecto y se protejan sus derechos e intereses (la no revelación de sus datos frente a terceros).

A la vista de la regulación norteamericana, consideramos que la legislación española bien podría requerir una mayor concreción del alcance de la cláusula de secreto tributario en relación con el uso de la información tributaria de los obligados tributarios frente a «terceros» en los procedimientos administrativos y judiciales de carácter tributario.²⁰⁰ En particular, pensamos que debería regularse en qué casos la Administración tributaria española puede revelar a un obligado tributario datos de otros obligados tributarios, y en qué medida debe producirse tal revelación. En este sentido, a nuestro juicio, debería excluirse como regla que la Administración pueda revelar y usar información tributaria que recabó u obtuvo de un obligado tributario en relación con otro obligado tributario, salvo en los casos expresamente autorizados; entre éstos deberían contemplarse, además de aquéllos en los que el obligado tributario fuente de la información diera su consentimiento, los supuestos donde:

a) resulte necesaria la revelación de información tributaria de un obligado tributario para garantizar el cumplimiento de las obligaciones

²⁰⁰ Ciertamente, también podría considerarse que el término «terceros» en el marco del art. 95.1 LGT debe interpretarse en el sentido de «obligados tributarios desconectados o no relacionados material o negocialmente» con el obligado tributario al que se refiere o fuente de la información y, por tanto, excluye el uso directo (v.gr. como prueba) e indirecto de tal información frente a tal tercero. Sin embargo, pensamos que estamos ante una materia cuya relevancia constitucional exige una solución legal que aporte la necesaria seguridad jurídica en este ámbito.

tributarias de otro obligado tributario en el marco de un procedimiento administrativo o judicial de carácter tributario y medie una conexión material o relacional entre la referida información tributaria del primero respecto del segundo obligado tributario; o

b) resulte necesaria la revelación de información tributaria de un obligado tributario para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de otro obligado tributario en el marco de un procedimiento administrativo o judicial de carácter tributario de manera que ambos obligados tributarios sean parte o hayan realizado un negocio jurídico.

En ambos casos, la revelación de información tributaria del tercero (relacionado) debe limitarse a aquella que resulte imprescindible a los efectos del procedimiento tributario de que se trate, debiéndose establecer igualmente que no podrá ser usada ni revelada en otro ámbito. Fuera de estos casos, entendemos que la Administración tributaria no debería emplear, directa o indirectamente (*back door use*),²⁰¹ la información tributaria de los obligados tributarios —especialmente la de terceros— en el marco de procedimientos tributarios que afecten a otros obligados tributarios. El secreto tributario operaría así como límite de las facultades de investigación y probatorias de la administración tributaria.²⁰²

V.3.1.2. *Las medidas de protección del secreto tributario*

A su vez, el apartado 3 del art. 95 LGT establece que la Administración tributaria²⁰³ adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.

²⁰¹ Tal y como hemos indicado *supra*, consideramos que debería establecerse un procedimiento que permitiera a los contribuyentes controlar e impedir el uso indirecto (*back door use*) de sus datos fiscales frente a terceros no relacionados, más allá de los casos expresamente autorizados legalmente. El derecho de acceso que articula la LOPD podría emplearse en tal sentido si se configurase de forma adecuada.

²⁰² Sobre estos límites desde una perspectiva más amplia, cfr. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M., *La Prueba en Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2007, especialmente pp. 168 y ss.

²⁰³ El concepto de Administración tributaria que maneja la LGT viene regulado en el art. 5 LGT y, por tanto, es aplicable a los efectos de la regla de secreto establecida en el art. 95.1 y 3 LGT. Téngase en cuenta no obstante que en el apartado 3 del art. 95 LGT se establece el deber de sigilo de cuantas autoridades o funcionarios (de la Administración tributaria) conozcan de los datos tributarios. Nótese que el art. 60.4 del Reglamento de aplicación de los tributos utiliza una expresión más amplia («todo el personal al servicio de la Administración tributaria») a la hora de establecer el deber de sigilo.

Igualmente, se establece el deber de sigilo que recae sobre cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de la información tributaria, exceptuando los casos de revelación y uso autorizado previstos en el apartado 1 del art. 95 LGT.

Nos encontramos, por tanto, ante una cláusula de secreto tributario que ofrece una protección directa e indirecta sobre toda la información obtenida por la Administración tributaria, de manera que, en principio, podría mantenerse que tales salvaguardias garantizan un nivel de protección acorde con las exigencias derivadas de la jurisprudencia constitucional antes referida en relación con los datos amparados por el derecho a la intimidad.²⁰⁴ Nótese que el art. 95 LGT ofrece el mismo nivel de protección a los datos que poseen una protección constitucional (datos de carácter personal o familiar protegidos por los derechos a la intimidad y a la protección de datos, o secretos empresariales *lato sensu* protegidos por la libertad de empresa del art. 38 CE) que aquellos que no la poseen.²⁰⁵

Debe destacarse igualmente que el apartado 3º del art. 95 LGT al establecer la posibilidad de que la Administración tributaria adopte medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado podría sentar la bases normativas o el fundamento legal para que la Administración tributaria, además de adoptar las medidas de protección general que garanticen el cumplimiento genérico del régimen de reserva que establece el apartado 1 del art. 95 LGT, adopte medidas de protección específica en el sentido de poder negarse a transmitir información en supuesto genéricamente autorizado (por el art. 95.1 LGT o por otra norma con rango legal) allí donde existieran riesgos de «uso desviado» de la información solicitada, esto es, cuando por ejemplo no existen garantías suficientes de que la información solicitada va a ser protegida y empleada para los específicos fines que justifica la norma que autoriza la cesión de tal información tributaria.²⁰⁶

²⁰⁴ SSTC 110/1984, 143/1994, 203/2001 y ATC 642/1986.

²⁰⁵ En relación con los datos de personas físicas, tal protección omnicomprendiva de todo tipo de datos puede constituir una exigencia del art. 18.4 CE, tal y como ha sido interpretado por el TC (*vid.* por ejemplo, la STC 199/1998, donde se consagra un derecho fundamental a controlar el flujo de informaciones que concierne a cada persona, pertenezcan o no al ámbito más estricto de la intimidad, para preservar el pleno ejercicio de sus derechos).

²⁰⁶ Véase en este sentido la STC 203/2001, f. 5.

Es decir, pensamos que la Administración debe realizar una interpretación constitucional del art. 95.1 LGT a la luz del art. 18 CE y en tal sentido no debería limitarse a transmitir la información solicitada sin verificar la existencia de unas garantías mínimas frente al uso desviado de tal información.²⁰⁷ Nótese que a este respecto la LOPD posee una incidencia importante, como ya hemos expuesto más arriba. Por un lado, el art. 11.5 LOPD prevé que aquel a quien se comuniquen los datos de carácter personal se obliga, por el solo hecho de la comunicación, a la observancia de las disposiciones de la LOPD, lo cual posee gran relevancia cuando menos en el ámbito de cesiones de datos no internacionales. Por otro lado, las reglas establecidas en el art. 4.1 y 2 LOPD pueden limitar de forma importante las cesiones de datos de carácter personal que pueden realizar las Administraciones tributarias de acuerdo con lo previsto en el art. 95.1 LGT (o en cualquier otra una norma de rango legal). Así, aunque tal cesión esté prevista en el art. 95.1 LGT, la Administración tributaria cedente de los datos debe verificar la proporcionalidad del requerimiento de acuerdo con las competencias y potestades del solicitante y la justificación de la petición de datos. También habrá de evaluar si la cesión de los datos de carácter personal —considerando el uso que puede hacerse de los mismos— resulta incompatible con la finalidad para la que fueron recogidos, por más que tal enjuiciamiento le corresponda principalmente al legislador.

En este sentido, podría considerarse que el art. 3.3 y 4 de la Orden del MEH de 18 de noviembre de 1999, que regula el suministro de información tributaria a las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, así como los supuestos contemplados en el art. 113.1 de la LGT-1963 (actual art. 95.1 LGT), ha establecido un sistema de salvaguardias que permite denegar una solicitud de información a la Administración tributaria cuando el solicitante no observara los principios y reglas fundamentales que garanticen la adecuación del requerimiento y seguridad y el uso no desviado de

²⁰⁷ Véase la SAN de 15 de marzo de 2002, en la que se establece la nulidad de una parte de la Instrucción nº 1/2000, de la Agencia de Protección de Datos, en la medida en que autorizaba la transmisión de datos a países terceros en relación con los cuáles no se habían verificado garantías suficientes equivalentes a las previstas en la LOPD.

los datos solicitados una vez en poder del cesionario. Consideramos que esta regulación debería estar regulada en el propio art. 95 LGT y ser de aplicación general a todas las cesiones de información a realizar por todas las Administraciones tributarias. Así, el hecho de que esta regulación se plasme en una OMEH limita su aplicación a la AEAT, y además pensamos que es muy dudoso que esta regulación sea aplicable en el marco de los intercambios internacionales de información tributaria a Administraciones tributarias extranjeras; la lectura de la OMEH de 18 de noviembre de 1999 (véase su EM y el art. 3) apunta a que no resulta aplicable en el marco específico donde rigen los Convenios de doble imposición y la Directiva 77/799/CEE sino su normativa específica (RD 1326/1987 y OMEH de 9 de febrero de 1998). De esta forma, la mención que recogen el art. 95.1.b) LGT y la OMEH de 18 de noviembre de 1999 a la colaboración entre Administraciones tributarias parece referirse fundamentalmente a suministros de información entre Administraciones tributarias nacionales.

V.3.2. Las excepciones a la regla de secreto tributario

Como se sabe, el derecho al secreto tributario no es absoluto sino que, al igual que acontece en el marco de la LOPD, se permite la cesión o comunicación de datos a terceros allí donde tal cesión esté autorizada por una norma con rango de ley y posea un fundamento legítimo desde un punto de vista constitucional y resulte proporcional.²⁰⁸ En este mismo orden de cosas, cabría plantear si los once supuestos en los que el art. 95.1 LGT contempla la cesión de la información tributaria poseen una fundamentación constitucional suficiente que justifique la flexibilización del derecho fundamental a la intimidad (allí donde la cesión de datos afecte a datos personales de un contribuyente). Tal análisis debe hacerse supuesto a supuesto (*rectius*, letra a letra), lo cual se expone más adelante.

²⁰⁸ Estas exigencias relativas a la fundamentación legítima desde un punto de vista constitucional y la proporcionalidad de la cesión de los datos ya han sido analizados en epígrafes anteriores a los que nos remitimos.

Otra cuestión que debe apuntarse aquí es la relativa a la existencia de supuestos de cesión de información tributaria que no están recogidos en el art. 95.1 LGT,²⁰⁹ lo cual pone de relieve como el referido precepto de la LGT no contiene una lista cerrada (o se trata de un *numerus clausus*) de supuestos donde se excepciona la regla del secreto tributario.

²⁰⁹ Un supuesto de flexibilización de la confidencialidad de la información tributaria la encontramos en la Ley de Haciendas Locales en relación con el modelo de gestión tributaria del IBI basado en un padrón municipal de bienes inmuebles que es objeto de exposición pública a efectos informativos. Ciertamente en este supuesto lo que acontece es una revelación pública de datos con trascendencia tributaria de los ciudadanos, sin que tal revelación se haya establecido expresamente en la ley. La DGT ha tratado de fundamentar que este supuesto, así como el modelo de gestión similar del IAE o del IVTM no entrañan una vulneración del art. 95.1 LGT, de suerte que tales datos siguen sujetos al régimen de reserva y uso restringido, a pesar de haber sido objeto de exposición pública (RDGT de 11 de junio de 2001). Tal modelo de gestión plantea dudas sobre su constitucionalidad. No obstante, no puede perderse de vista que en el ATC 197/2003 el TC justificó las modulaciones del derecho a la intimidad requeridas por la eficacia de la gestión tributaria. En conexión con el IBI, el art. 64.1 TRLHL también contempla otro supuesto de cesión de información tributaria que no está regulado en el art. 95 LGT, referido a los supuestos donde los notarios pueden solicitar información a las Haciendas Locales sobre las deudas pendientes de inmuebles que son objeto de transmisión. Otro supuesto de revelación o cesión de datos tributarios extramuros al art. 95 LGT lo encontramos en la normativa aduanera comunitaria, de suerte que existen disposiciones comunitarias que permiten revelar o ceder información tributaria a otras autoridades como las que competentes en materia de lucha contra la piratería de propiedad industrial (el Reglamento CEE n° 3295/1994, art. 6 (véase a este respecto la STJCE de 14 de octubre de 1999, C-223/1998, caso *Adidas* y el comentario de CAAMAÑO, M. A., CALDERÓN, J. M. y MARTÍN, A., *Jurisprudencia Tributaria del TJCE*, vol. 2, La Ley, Madrid, 2001, pp. 1265 y ss.). La normativa comunitaria y otros tratados internacionales también contemplan supuestos de intercambio de información tributaria que dudosamente pueden encuadrarse en la letra b) del art. 95.1 LGT. Piénsese, por ejemplo, en los reglamentos comunitarios que establecen la cooperación administrativa en materia de aduanas, IVA o Impuestos Especiales, o en los Acuerdos de la CE con terceros países (Acuerdo CE-China de 2004) sobre cooperación y asistencia administrativa aduanera. Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M., «La Directiva 77/799/CEE, de Asistencia Mutua e Intercambio de Información en Materia Tributaria», en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, Ciss, Valencia, 2009, pp. 1182-1183. Otro caso especialmente llamativo se refiere al deber de información de datos tributarios que recae sobre la Administración española como consecuencia de la normativa comunitaria de ayudas de Estado; así, el Reglamento CE n° 659/1999, del Consejo, sobre Ayudas de Estado, autoriza a la Comisión a solicitar información a los Estados miembros sobre aspectos generales y particulares de las medidas adoptadas y sus beneficiarios; cabe destacar así que la Comisión en muchas ocasiones ha solicitado a España datos tributarios confidenciales como los beneficiarios u obligados tributarios que han aplicado determinadas disposiciones fiscales (las presuntas ayudas de Estado) en sus autoliquidaciones tributarias; tal circunstancia se reconoce, por ejemplo, en la STPI de 9 de septiembre de 2009, T-30/01 y otros, *Territorio Histórico de Alava y otros/Comisión*.

V.3.2.1. Los supuestos de cesión de información del art. 95 LGT

El art. 95.1 LGT establece once supuestos donde la Administración tributaria puede ceder información tributaria a terceros. La primera cuestión que cabe plantear a este respecto es si tal regulación que, a la postre, modula y limita el contenido de los derechos fundamentales del art. 18.1 y 4 CE —además de poder afectar a otros bienes con relevancia constitucional como los secretos empresariales, la propia seguridad jurídica y la eficacia de la gestión tributaria (*lato sensu*)—cumple con la reserva de ley exigible en estos casos (véase *supra* lo expuesto en relación con la doctrina del TC en las SSTC 292/2000 y 70/2009, entre otras). A nuestro juicio, la respuesta a tal interrogante debe ser positiva, a pesar de que, como ya hemos indicado más arriba, las salvaguardias que recoge la Orden del MEH de 18 de noviembre de 1999, que regula el suministro de información tributaria a las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, así como los supuestos contemplados en el art. 113.1 de la LGT-1963 (actual art. 95.1 LGT),²¹⁰ deberían haberse incluido en el art. 95.1 LGT; ello vendría a completar la ordenación de los supuestos donde la Administración tributaria puede ceder a terceros información, estableciendo una serie de requisitos que dotarían de mayor certidumbre y garantías al sistema de cesión de información; también ello permitiría modular los suministros de información atendiendo al principio de proporcionalidad.

Con todo, debe ponerse de relieve que, a nuestro modesto entender, existen supuestos de cesión de información tributaria a terceros que no están expresamente regulados o contemplados en el art. 95.1 LGT, de suerte que son otras disposiciones las que los regulan ya expresamente ya implícitamente. Entendemos que toda cesión de información tributaria debe estar autorizada por una norma con rango de ley, que ordene el alcance de tales cesiones de información de forma cierta y previsible, responda a un fundamento legítimo desde un punto de vista constitucional y esté configurada de forma proporcional a sus fines legítimos. Como veremos más adelante, existen dudas sobre si determinados supuestos de cesión de información a terceros

²¹⁰ Véase en particular su art. 3.3 en relación con los arts. 6 y 8 de la OMEH de 18 de noviembre de 1999.

de información tributaria en el marco de procedimientos tributarios vulnera o no el art. 95.1 LGT y los límites constitucionales que hemos expuesto en relación con las cesiones de información de datos personales. En el mismo orden de cosas, también cabe plantear si la regulación del intercambio de información tributaria comunitaria regulado por el RD 1326/1987, de 11 de septiembre, cumple tal reserva de ley.²¹¹ Pensamos que la Disposición Adicional Vigésimo Octava de la Ley 21/1986, de 21 de diciembre, de PGE para 1987, podría haber establecido la autorización y cobertura legal para los supuestos de intercambio de información establecidos en la Directiva 77/799/CEE, pese a la escasa claridad y precisión técnica con que está redactada tal disposición adicional. Menores problemas plantean los convenios de doble imposición internacional y los acuerdos de intercambio de información tributaria concluidos por España, en la medida en que tales tratados internacionales, merced al proceso de tramitación parlamentaria propio de los mismos, cumplen con la reserva de ley a estos efectos regulando de forma completa y precisa el alcance del intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los Estados contratantes.²¹²

Otra de las grandes cuestiones que plantea el art. 95.1 LGT tiene que ver con la concurrencia de un fundamento legítimo desde el punto de vista constitucional que ampare y justifique la cesión de información confidencial a terceros por parte de la Administración tributaria. A este respecto, conviene traer a colación los once supuestos donde se autoriza tal cesión de información:

«1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

²¹¹ Como ya hemos indicado más arriba, consideramos dudoso que los intercambios internacionales de información puedan considerarse incluidos en el ámbito de la cláusula del art. 95.1.b LGT.

²¹² Sobre este tema, *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Estudios Financieros, Madrid, 2000, y toda la bibliografía citada en esta obra.

- a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.
- b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.
- c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo de dicho sistema.
- d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.
- e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.
- f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.
- g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.
- i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.
- j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago.
- k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.»

Ciertamente, el análisis de la concurrencia de un fundamento legítimo desde un punto de vista constitucional que justifique la cesión de información tributaria entraña un juicio de ponderación de los intereses en conflicto —ya que tal cesión supone una limitación de otros derechos fundamentales o bienes con relevancia constitucional— y en tal sentido constituye una cuestión de gran complejidad que excede de los límites de este trabajo.²¹³ A este respecto, nos limitamos a realizar algunas consideraciones generales a este respecto.

Así, debe ponerse de relieve la evolución de esta materia en el sentido de que el catálogo de excepciones al secreto tributario no ha hecho sino aumentar significativamente en los últimos años.²¹⁴ Así, sin remontarnos a la formulación originaria del secreto tributario de la LGT de 1963, la redacción del antiguo art. 113.1 LGT-1963 resultante de la reforma operada por la Ley 25/1995 únicamente contenía cinco supuestos de cesión de información tributaria a terceros (las actuales letras a) a la e)), lo cual evidencia cómo en los últimos tiempos viene prevaleciendo la tesis que concibe las bases de datos tributarias como una fuente de información al servicio de determinados intereses públicos (y privados dignos de protección)²¹⁵ sobre la posición que considera que el conflicto debe resolverse limitando al máximo las excepciones al secreto tributario considerando los derechos fundamentales y bienes con relevancia constitucional que tutela.²¹⁶

Muy en particular, esta problemática se planteó con motivo de la negativa de la Administración tributaria de ceder datos requeridos por los tribunales de justicia en el marco de pleitos civiles (v.gr., causas matrimoniales y de derecho de familia: pensión compensatoria o de alimentos) con la finalidad de obtener prueba fehaciente del nivel de

²¹³ Téngase en cuenta que, como puso de relieve el TC en la STC 37/89, fj. 7, no basta con la mera invocación de un interés público para justificar el sacrificio de un derecho fundamental, ya que de otro modo tal garantía constitucional perdería, relativizándose, toda eficacia.

²¹⁴ Algunos autores han valorado positivamente la evolución de la cláusula de secreto tributario de la LGT, al considerar que es más garantista que la regulación de la LOPD. Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *La información en poder de la Hacienda Pública*, op. cit., pp. 200-201.

²¹⁵ Vid. LUCAS DURÁN, M., *El acceso a los datos en poder de la Administración tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1994.

²¹⁶ Véase a este respecto el excelente trabajo del profesor ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria», *QF*, febrero 1998, pp. 9 y ss.

ingresos, rentas percibidas o patrimonio de un ciudadano inmerso en un pleito de este tipo.²¹⁷ La Administración tributaria rechazaba estos requerimientos alegando el secreto tributario del art. 113 LGT, en el sentido de que se trataba de datos declarados por los contribuyentes y que afectaban a su intimidad económica que habían sido proporcionados a la Hacienda Pública en cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Por su parte, los órganos judiciales reclamaban tales datos invocando el art. 17.1 LOPJ que establece el deber general de personas y entidades públicas de prestar la colaboración requerida por los jueces y tribunales, habiendo llegado a presentar varias cuestiones de inconstitucionalidad sobre el antiguo art. 113 LGT que todavía no se han resuelto. También el art. 118 CE, que establece el deber de prestar la colaboración requerida por los jueces y tribunales en el curso del proceso y en ejecución de sentencia, puede esgrimirse en este mismo orden de cosas.²¹⁸

A la postre, el conflicto entre la Administración tributaria fue resuelto en un primer momento de forma parcial por el legislador a través de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que modificó el antiguo art. 113.1 LGT añadiendo la letra f) relativa a la cesión de información «Para la protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público». Posteriormente y tras una reforma del art. 1454 de la Ley de Enjuiciamiento Civil que permitía a los jueces y tribunales el acceso a datos tributarios en ejecución de sentencia, se incorporó en el art. 95.1 LGT-2003 una excepción mucho más amplia —la letra h)— al secreto tributario —pero menor que la que instrumentaba el art. 1454 LEC— que permite la cesión de información tributaria para «La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto

²¹⁷ Sobre esta cuestión, *cfr.* ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria», *op. cit.*, pp. 9 y ss.; y LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y ORTIZ LINÁN, J., «La cesión de información tributaria a los jueces y tribunales», *Canarias Fiscal*, nº 9, 2000.

²¹⁸ Este conflicto provocó dos sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción (1996) y el planteamiento de cinco cuestiones de inconstitucionalidad. *Vid.* LUCAS DURÁN, M., «Datos tributarios: acceso y confidencialidad», en *Derechos y garantías del contribuyente*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pp. 233 y ss.

de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria». Es decir, el legislador ha flexibilizado el secreto tributario —y todos los derechos fundamentales y bienes con relevancia constitucional que están protegidos por el mismo— ponderando otros bienes y derechos de contenido constitucional como los arts. 39, 118 y 24 CE.

Nótese, no obstante, que la modulación del secreto tributario recogida en la letra h) del art. 95.1 LGT únicamente puede aplicarse en casos muy determinados donde se motive por el juez o tribunal el agotamiento de los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor y la necesidad de acceder a los datos tributarios para la ejecución de una sentencia firme. A pesar de la fórmula de equilibrio que ha tratado de articularse en las letras f) y h) del art. 95.1 LGT, albergamos dudas de si esta prevalente protección de los derechos de los menores y de la tutela judicial efectiva en ejecución de sentencia resulta correcta considerando los efectos que pueden derivarse de la misma respecto del derecho a la intimidad y para la propia tutela del deber de contribuir a los gastos públicos.²¹⁹ También se ha cuestionado la configuración de esta cláusula al residenciar en la Administración tributaria el control de la concurrencia de unos requisitos de difícil verificación.²²⁰ En todo caso, debe quedar claro que el acceso judicial a la información obtenida por la Administración tributaria se limita a datos del obligado tributario

²¹⁹ En parecidos términos, *vid.* ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria», *op. cit.*, pp. 14-15. Nótese igualmente que la regulación alemana del secreto tributario no contempla la cesión de datos tributarios a los jueces y tribunales en el marco de pleitos civiles (para.30 AO); lo mismo acontece en Austria y Países Bajos, en tanto que en Francia (con importantes limitaciones *ratione materiae*), Bélgica y Luxemburgo parece que sí existe la posibilidad de que la Administración tributaria deba comunicar datos fiscales a los tribunales en relación con procesos de tipo civil (*vid.* LUCAS DURÁN, M., «Datos tributarios: acceso y confidencialidad», *op. cit.*, p. 254; y DOUVIER, P., «France: Confidentiality of Taxpayer information», *ITPJ*, January/February 2000, p. 11). En EE. UU. se permite el acceso a datos fiscales en el marco de procesos penales no tributarios de forma excepcional y sujeto a una serie de condicionantes; así, el tribunal requirente debe acreditar al IRS: a) que existen indicios racionales de delito; b) que existen razones para creer que la información fiscal aporta elementos probatorios o puede ser relevante para determinar la comisión del delito; y c) que la información fiscal se solicita únicamente en relación con tal proceso penal y no ha podido obtenerse de otra fuente. *Vid.* SALTZMAN, M., *IRS Practice and Procedure*, *op. cit.*, pp. 4-69 y ss.

²²⁰ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *La Información en poder de la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pp. 206 y ss.

que es parte en el proceso judicial de que se trata y no alcanza a datos de otros obligados tributarios.²²¹

El debate de ponderación de derechos que acabamos de apuntar puede plantearse igualmente en relación con las demás letras o excepciones al secreto tributario que contempla el art. 95.1 LGT. Como quiera que un análisis de tal naturaleza excede de los límites de este trabajo nos limitaremos a tratar de exponer los principales supuestos donde la Administración tributaria puede comunicar información o datos tributarios a terceros.

Un primer grupo de supuestos donde se excepciona el secreto tributario responde a exigencias del ordenamiento penal: la lucha contra la delincuencia. Así, las letras a), d) e i) del art. 95.1 LGT pueden encuadrarse en esta tipología. La letra a) obliga a la Administración tributaria a la colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que sean perseguibles de oficio, e incluso a deducir el tanto de culpa o remitir al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos constitutivos de delito.²²² La letra d) se refiere a la colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal²²³ y contra el fraude de subvenciones (arts. 304 y 305 CP). La excepción prevista en la letra i) también podría encuadrarse en este grupo, al referirse a la colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de capitales y con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo.²²⁴

²²¹ La misma limitación existe en EE. UU. donde se ha negado el acceso de los tribunales de justicia datos de terceros (comparables secretos, por ejemplo). *Vid.* US Department of the Treasury, *Report to The Congress on Scope and Use of Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions*, Office of Tax Policy, October, 2000, pp. 43-44.

²²² Véase el apartado 3º del art. 95 LGT.

²²³ Véase igualmente el art. 180 LGT, en relación con la obligación de la Administración de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente si considera que una infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. Véase también el art. 150 LGT.

²²⁴ Nótese que este precepto tiene su contrapartida en el art. 94.4 LGT en el que se establece el deber de colaboración con la Administración tributaria de la Comisión de Prevención de Blanqueo de Capitales y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo. Sobre la interrelación entre los mecanismos de lucha contra el fraude fiscal y los de prevención del blanqueo de capitales, *vid.* CALDERÓN CARREO, J. M., «La interacción entre las medidas de lucha contra el fraude fiscal y las de prevención del blanqueo de capitales en los sistemas tributarios modernos», *Revista Nueva Fiscalidad*, 2009.

Un segundo grupo de excepciones a la regla de secreto tiene que ver con la necesaria colaboración con otras Administraciones públicas. Así, resulta evidente la necesidad de que las diferentes Administraciones nacionales estatales, autonómicas y locales se intercambien datos con trascendencia tributaria para la gestión tributaria de los tributos propios de sus Haciendas.²²⁵

Como ya hemos tenido ocasión de indicar, el TC viene considerando que el intercambio de información entre las diferentes administraciones de un mismo Estado no supone otra cosa que la concreción del deber de cooperación y colaboración entre las distintas entidades territoriales proporcionándose auxilio mutuo para el cumplimiento de las funciones y competencias asignadas (SSTC 18/1982, 80/1995 y 233/1999).²²⁶ Cuando dos Administraciones tributarias colaboran suministrándose información con trascendencia tributaria no hacen otra cosa que tutelar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Asimismo, también puede encuadrarse aquí la colaboración de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas no tributarias.²²⁷ Así, la letra c) se refiere a la colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema, así como la obtención y disfrute de prestaciones a cargo del mismo. No debe perderse de vista que las cotizaciones y las cuotas de la misma se consideran exacciones parafiscales que participan de la naturaleza

²²⁵ Ya hemos indicado que, a nuestro modesto entender, la letra b) del art. 95.1 LGT no está pensada para dar cobertura a los intercambios de información tributaria internacionales que se rigen por su normativa específica.

²²⁶ Véase el art. 8 TRLHL, arts. 53 y 54 Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las CC. AA. de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, art. 5 del Convenio Económico Estado-Navarra, y art. 4 del Concierto Económico Estado-País Vasco. Sobre esta cuestión, *vid.* RODRÍGUEZ BEREJO, A., «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas», *op. cit.*, pp. 74 y ss.; RAMALLO MASSANET, J., «Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos», *op. cit.*, pp. 173 y ss.; BARQUERO ESTEVAN, J. M., *Distribución de competencias y relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales*, *op. cit.*, pp. 247 y ss.; GARCÍA MARTÍNEZ, A., *Distribución de competencias y relaciones interadministrativas entre el Estado y las CAA en la aplicación de los tributos*, *op. cit.*, capítulo 1; y ORTIZ LINÁN, J., *Régimen jurídico de la información en poder de la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pp. 193 y ss.

²²⁷ Entendemos que las Administraciones tributarias cesionarias de la información tributaria deben protegerla y someterla al régimen de confidencialidad del art. 95 LGT. También les resultaría de aplicación la LOPD en todo lo que se refiere a datos de carácter personal.

de los tributos y, por tanto, la referida colaboración también estaría tutelando de alguna forma el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. La letra j) también puede incluirse aquí al referirse a la colaboración con órganos o encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago; entendemos que esta disposición se refiere a los precios públicos.²²⁸ La letra k), a su vez, prevé un supuesto de suministro de información por parte de la Administración tributaria a otras Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a los que se refieran los datos suministrados. Consideramos, sin embargo, que esta letra no constituye en sentido estricto una excepción a la regla de secreto tributario, dado que son los propios obligados tributarios los que consienten tal cesión a los efectos de verificar determinados datos propios ante otras Administraciones públicas.

El tercer grupo de supuestos de cesión de información tributaria se refiere a la colaboración con otros órganos jurisdiccionales. Así, ya nos hemos referido a los casos regulados por las letras f) y h), de suerte que la letra g) contempla la colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones fiscalización de la AEAT.

En cuarto lugar, cabría mencionar el supuesto previsto en la letra e) referido a la colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.²²⁹

Finalmente, debe ponerse de relieve cómo el art. 95.1 LGT únicamente se refiere a la cesión de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones, pero no regula o establece un deber de las autoridades fiscales de obtener una información que puede haber sido requerida por otra Administración o ente público. Así, lo único que estaría contemplando el art. 95.1 LGT son los supuestos de cesión de la información ya obtenida sin imponer una obligación de obtención de información requerida por un tercero. Con ello no queremos decir que el referido precepto de la LGT excluya la obligación de obtención

²²⁸ Véase igualmente el art. 27 Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, donde se establece que el cobro de los precios públicos puede realizarse a través del procedimiento de apremio.

²²⁹ Véase el Real Decreto Ley 5/1994, de 29 de abril, que regula la obligación de suministrar datos a las Comisiones Parlamentarias de Investigación.

de información tributaria —y las actuaciones dirigidas a tal fin— por parte de las autoridades fiscales por cuenta de un tercero, sino que tal obligación debe estar recogida en la normativa específica que regule tal colaboración.²³⁰

El art. 95.1 LGT tampoco ordena otras cuestiones referidas a las comunicaciones o cesiones de información tributaria como pudiera ser el régimen de uso de tal información por parte del cesionario, aunque es cierto que la Administración tributaria sólo puede ceder los datos a los efectos y fines establecidos en el referido precepto.²³¹ Tal cuestión, a nuestro juicio, también debería regularse en el art. 95 LGT, tal y como acontece en el marco de los convenios de doble imposición y en las Directivas comunitarias de intercambio de información en materia tributaria.²³²

El art. 95 LGT no regula tampoco la cuestión relativa a los efectos que posee sobre el obligado tributario afectado un requerimiento de información tributaria cursado por una Administración de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 de tal precepto. No obstante, la normativa tributaria sí ha previsto que cuando las autoridades fiscales estuvieran inspeccionando a un obligado tributario y requirieran información sobre el mismo o sus actividades a otra Administración (nacional o extranjera) en el marco de un procedimiento de intercambio de información acontece que el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación, así como las de liquidación se considerará interrumpido justificadamente por el tiempo que transcurra entre su petición y la recepción de los datos, sin que

²³⁰ Véase, por ejemplo, el art. 3.2 del RD 1328/1987, de 11 de septiembre, de intercambio de información tributaria, o los arts. 50 y 53 Ley 21/2001, de 27 de diciembre, sobre el sistema de financiación autonómico. Con todo, pensamos que tanto la LGT como sus normas de desarrollo deberían regular mínimamente la materia referida a las actuaciones de la Administración tributaria relativas a la obtención de información por cuenta de un tercero en el marco de una colaboración administrativa (o judicial) que prevé el art. 95.1 LGT. Además de las disposiciones antes mencionadas, cabe referirse también a los arts. 167 y 168 del Reglamento general de los procedimientos de gestión e inspección, que regulan parcialmente esta materia.

²³¹ Esta cuestión aparece regulada en el art. 6 de la OMEH de 18 de noviembre de 1999, y también resulta de aplicación aquí lo establecido en los arts. 4.2 y 10 LOPD, preceptos que vinculan al cesionario de los datos de carácter personal. Cuando el cesionario fuera otra Administración tributaria ésta estaría obligada a aplicar el régimen del art. 95 LGT de acuerdo con lo previsto en el art. 1 de la LGT.

²³² En torno a la cláusula de secreto tributario internacional, *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y Fraude Fiscal Internacional*, *op. cit.*

tal interrupción pueda exceder de seis meses o doce en el caso de solicitudes formuladas a otros Estados.²³³ Por otro lado, téngase en cuenta que el hecho de que la Administración tributaria suministre la información solicitada en sí mismo o por sí mismo no interrumpe la prescripción de las obligaciones tributarias del obligado tributario afectado por el mismo.²³⁴

V.3.2.2. La cesión y uso de la información tributaria obtenida en el marco de procedimientos tributarios a los efectos de un procedimiento sancionador o de un proceso penal

Ciertamente, la cesión o comunicación y uso de la información tributaria obtenida por la Administración tributaria en el marco de procedimientos tributarios, ya a los efectos de un procedimiento sancionador tributario (art. 95.1 LGT), ya por parte de jueces y tribunales para la lucha contra el delito fiscal (art. 95.1.d) LGT), se viene considerando necesaria para la efectividad de la aplicación del Derecho Tributario en general. Así, tanto la doctrina de los autores,²³⁵ como el propio Tribunal Constitucional viene considerando que tal uso a efectos penales-tributarios de la información tributaria resulta, con carácter general, válido desde una perspectiva constitucional.²³⁶

No obstante, en este contexto los principales límites vendrían dados por la obtención ilegal de tal información o por el propio derecho a la no autoinculpación reconocido en el art. 24.2 CE en su vertiente

²³³ Art. 103.a) del RD 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento de Aplicación de los Tributos. El TEAC, asimismo, ha considerado que las interrupciones temporales acordadas por la Inspección con motivo de cursar requerimientos de información a autoridades fiscales de otros Estados dirigidos a verificar determinados aspectos de una operación internacional constituyen interrupciones justificadas en el sentido de lo previsto en el antiguo art. 29 de la Ley 1/1998 (RTEAC de 20 de noviembre de 2003).

²³⁴ Véase el art. 68 LGT. Asimismo, el art. 9.2 de la OMEH de 18 de noviembre de 1999, establece que «El suministro de información tributaria regulado en la presente orden no tendrá otros efectos que los derivados del objeto y finalidad para los que fueron suministrados, o los substitutivos, en su caso, de la certificación o declaración a que se refiere el apartado 1 del presente artículo. En consecuencia, no originará derechos ni expectativas de derechos a favor de los interesados o afectados por la información suministrada, ni interrumpirá la prescripción de los derechos u obligaciones a que puedan referirse los procedimientos para los que se obtuvo aquélla. De igual modo, la información suministrada no afectará a lo que pudiera resultar de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria o de la ulterior modificación de los datos suministrados».

²³⁵ PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, op. cit., pp. 59-60.

²³⁶ Fj. 8 STC 76/1990.

relativa a la prohibición de uso de la información incriminatoria (dejando por tanto al margen el derecho a guardar silencio), aunque tampoco debe desdeñarse la potencialidad del art. 4.2 LOPD que excluye el uso de información «*para finalidades incompatibles con aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos*».

En relación con el derecho a la autoinculpación el TC, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el art. 6 (el derecho a un proceso justo) del CEDH (casos *Saunders, J. B. v. Suiza, Funke*), requiere que la información autoincriminatoria haya sido aportada bajo coacción por parte del sujeto imputado.²³⁷ Así, cuando el procedimiento de comprobación e investigación tributaria en el que se obtuvo la información incriminatoria se sigue con una persona distinta del imputado en el proceso penal —por ejemplo, frente a una sociedad de la que el imputado es administrador—, y por tanto la referida información y documentos fueron reclamados (bajo coacción) a personas distintas (los representantes de la entidad), se considera que no se vulnera tal derecho a la autoinculpación, dado que la información utilizada para establecer la comisión de un delito fiscal en el proceso penal frente al imputado se obtuvo de terceras personas (los representantes de la entidad y proveedores y clientes de la misma).²³⁸

No obstante, allí donde la información hubiera sido obtenida bajo coacción en el marco de un procedimiento tributario frente a un obligado tributario que con posterioridad resulta imputado en el marco de un proceso penal por delito fiscal, lo cierto es que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional y del TEDH, resulta muy dudoso

²³⁷ SSTC 161/1997, 18/2005 y 68/2006. En la STC 186/2008, el TC no excluye la existencia del derecho a la no autoinculpación en el marco del procedimiento administrativo sancionador, pero lo somete a requisitos estrictos. Así, el afectado debe probar qué actuaciones coactivas de la Administración (qué requerimientos de información o documentales) tuvieron virtualidad jurídica en la imposición de la sanción. Por otro lado, descarta la vulneración de la autoinculpación cuando el fundamento de la sanción reside en pruebas obtenidas de terceros (v.gr., datos bancarios aportados por entidades financieras). En la STC 147/2009 se afirma que «la colaboración del culpable podrá utilizarse como una circunstancia favorable a la modificación de la responsabilidad criminal (por ejemplo, art. 21 CP), pero es constitucionalmente inadmisibles que su falta de colaboración puede tomarse, desde un punto de vista punitivo, como una circunstancia perjudicial a los efectos de determinar su posible responsabilidad penal (...)» (fj. 2).

²³⁸ SSTC 18/2005 y 68/2006. Tal posición del TC ha sido criticada por la doctrina de los autores por considerarla formalista. Vid. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Civitas, Madrid, 2008, pp. 144 y ss., donde recoge además de su propia crítica la formulada por otros muchos autores.

que tal información (que tenga contenido incriminatorio)²³⁹ pueda emplearse en el marco de tal proceso penal sin que se vulnere el

²³⁹ Nótese que el TC ha declarado que el derecho a no autoinculparse alcanza «solamente a las contribuciones que tienen contenido directamente incriminatorio», sin que «las pruebas para la comprobación de la conducción bajo la influencia del alcohol o de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas, y, entre ellas, las de espiración de aire a través de un alcoholímetro, no constituyen en rigor una declaración o testimonio, por lo que no pueden suponer vulneración alguna de los derechos a no declarar, a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable» (STC 161/1997). Igualmente, el TC en el f.º 10 de la STC 76/1990 parece considerar que la aportación de documentos contables por parte del contribuyente no está haciendo una manifestación de voluntad ni emitiendo una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad y, por tanto, en sentido contrario al derecho a no declarar contra sí mismo; esta posición es también la prevalente en el ordenamiento norteamericano, donde también se excluye de este derecho a las personas jurídicas (lo cual es cuestionable desde el art. 6 del TEDH: *vid.* FROMMEL, S., «The right of taxpayers to remain silent under the ECHR», en *Taxpayer Protection in the EU*, London, Kluwer, 1998, p. 92). La posición del TC no parece ajustarse plenamente a la jurisprudencia del TEDH, toda vez que éste ha establecido que el derecho a no autoinculparse «no se extiende a la utilización en el procedimiento penal de datos que pueden ser obtenidos del acusado mediante el uso de poderes coercitivos pero que tienen una existencia independiente de la voluntad del acusado, tales, como, entre otros, documentos obtenidos en virtud de un mandamiento, muestras de aire, sangre y orina y tejido corporal para un análisis de ADN» (casos *Funke, Saunders y J. B. v. Suiza*). Así solo los materiales que pueden ser obtenidos desconociendo la voluntad del acusado son los que resultarían excluidos por el derecho de no autoinculpación, en tanto que aquellos materiales que tienen existencia independiente de la voluntad del acusado sí podrían emplearse en el marco del proceso punitivo. En buena medida esta distinción pivota sobre la circunstancia de que la Administración conozca la existencia de los materiales o documentos que tienen existencia independiente de la voluntad del acusado, de manera que la coerción se produce en torno a su aportación y no respecto de la producción de su existencia (su revelación a través de su testimonio bajo coacción). La mayor parte de la doctrina española considera que la documentación de llevanza obligatoria *ex lege* tiene existencia independiente y su aportación no violenta la autoincriminación, en tanto que los demás supuestos se postula adoptar un análisis casuístico y no mecánico en aplicación de los criterios apuntados. En torno a esta cuestión y la falta de claridad sobre el concepto de información de contenido incriminatorio, *vid.* PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, *op. cit.*, pp. 153 y ss.; AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F., «Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoinculparse: un conflicto aparente», en *El asesor fiscal ante el nuevo siglo*, AEDAF, Madrid, 2000, pp. 101-103; GARCÍA NOVOA, C., «Una aproximación del TC al derecho a no autoinculparse ante la Inspección tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública», *JT*, nº 3, 2005; RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho Tributario*, *op. cit.*, pp. 259 y ss.; y SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004, pp. 60 y ss., y 255-257. Nótese que el TEDH ha considerado autoincriminatorio la aportación de documentos y declaraciones bajo coacción (véanse los casos *Funke, Saunders y Jussila*, analizados por Palao *op. cit.*, pp. 27 y ss.). Téngase en cuenta a su vez que en el caso *Allen v. Reino Unido* (STEDH de 10 de septiembre de 2002), el demandante, requerido por la Administración tributaria para presentar una declaración patrimonial bajo amenaza de sanción, presentó una declaración falsa por lo que fue condenado en un proceso penal posterior. El TEDH declaró que la información falsa sobre sus bienes a través de la declaración no era un caso de autoincriminación coactiva en relación con una infracción cometida anteriormente, sino que era la infracción misma. Así, consideró que el derecho a la no autoincriminación no puede interpretarse en el sentido de que confiere una inmunidad general con respecto a las acciones motivadas por la voluntad de eludir una investigación por las autoridades fiscales.

derecho a la no autoinculpación del art. 24.2 CE. De hecho, algunos autores consideran que en este tipo de casos la información obtenida por la Administración tributaria (bajo coacción) no podría emplearse en el proceso penal o en el propio procedimiento administrativo sancionador,²⁴⁰ lo cual requiere en todo caso una interpretación del art. 210 LGT en armonía con ese derecho fundamental.²⁴¹

Asimismo, como ha puesto de relieve el profesor PALAO,²⁴² el derecho a no autoinculparse impide la utilización de determinados datos (información incriminatoria recabada bajo coacción) obtenidos en el procedimiento de imposición para la imposición de sanciones o la persecución de cualesquiera delitos, sean éstos fiscales o de otra naturaleza. Así, la constitucionalidad del art. 95 LGT que, como ya hemos visto, permite hacer un amplio uso de la información fiscal para dicha persecución penal, exige que tal precepto sea interpretado en armonía con ese derecho fundamental. De esta forma, el derecho a la no autoinculpación, a pesar de admitir límites como cualquier otro derecho, no permite usar la información incriminatoria (obtenida bajo coacción) en el marco del procedimiento sancionador o de un proceso penal por delito fiscal frente al imputado, ni tampoco a los efectos de la persecución de cualesquiera otros delitos.²⁴³

²⁴⁰ AGUALLO AVILÉS, A., «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional», *op. cit.*, p. 98, y del mismo autor, «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoinculparse», *Quincena Fiscal*, nº 21-22, 2004, pp. 11 y ss.; FALCÓN y TELLA, R., «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia *Saunders* y sus consecuencias sobre el derecho interno», *Quincena Fiscal*, nº 12, 1997, p. 7 y ss.; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pp. 88 y ss.; y ANIBARRO, S., y SESMA, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 207 y 236 y ss.

²⁴¹ GARCÍA BERRO, F., *Procedimientos Tributarios y Garantías de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 186 y ss.

²⁴² PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, *op. cit.*, p. 209.

²⁴³ PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, *op. cit.*, pp. 161-162. El profesor Palao, sin embargo, pone de relieve la posición crítica y restrictiva del derecho de no autoinculpación desarrollado por el Juez Martens en su voto particular al caso *Saunders*, y cómo la legislación tributaria alemana (para. 30, apartado 4, nº 4 y 5 AO) no permite que las informaciones obtenidas coactivamente en los procedimientos tributarios se utilicen en un procedimiento penal por un delito no tributario, a no ser que exista un interés público imperioso. La jurisprudencia del Tribunal Supremo norteamericano, sin embargo, se ha mostrado flexible en este punto cuando ha establecido que la información autoincriminatoria recogida en una declaración tributaria o en un testimonio realizado en un procedimiento tributario sea usada en el marco de un proceso penal; en particular, tal jurisprudencia se ha planteado respecto de la eventual vulneración de la 5ª Enmienda de la Constitución americana en casos donde un contribuyente presentó una declaración tributaria incluyendo renta derivada de actividades ilícitas, de forma que tal información fue posteriormente empleada en un proceso penal (no tributario), lo cual fue admitido por el TS americano (casos *Garner v. United States*, 424 US 648, 665 (1976), y *United States v. Barnes*, 604 F2d 121 (dd. Cir 1979), cert. denied, 446 US 907 (1980)). Sobre este tema *vid.* LAPLANTE, J., «Self-Incrimination on Income Tax Returns: a compelling dilemma», *The Tax Lawyer*, vol. 43, nº 1, pp. 225 y ss.).

En este sentido, podría considerarse que el secreto tributario del art. 95 LGT tutela o protege instrumentalmente el derecho a la no autoinculpación. No obstante, más bien parece que el régimen de reserva y uso de la información tributaria que ordena el art. 95 LGT, en el marco de un ordenamiento donde, con carácter general, existe una separación de procedimientos de «liquidación» y sancionador (o más bien de una tramitación separada),²⁴⁴ debe configurarse de forma que proteja adecuadamente el derecho a la no autoinculpación,²⁴⁵ limitando la revelación y uso de la información tributaria de contenido incriminatorio (obtenida

²⁴⁴ Algunos autores, como el profesor Palao, consideran, no obstante, que los procedimientos de aplicación de los tributos y el sancionador no están lo suficientemente separados como para que el art. 210.2 LGT pueda ser interpretado de manera compatible con el derecho a no autoinculparse; en tal sentido se considera que el derecho del obligado tributario a rehusar la colaboración o aportación de información incriminatoria en el marco del procedimiento de aplicación de los tributos puede jugar un papel supliendo los problemas que plantea para el principio *nemo tenetur* la insuficiente separación de los procedimientos de imposición y sancionador tributario. Buena muestra de la insuficiente separación deriva de considerar varias circunstancias, a saber: a) cómo en el marco del procedimiento de inspección se deja constancia de indicios de comisión de infracciones tributarias; b) el hecho de que los dos procedimientos puedan tramitarse simultáneamente; c) el hecho de que el procedimiento sancionador pueda iniciarse e incluso instruirse por el equipo o unidad de inspección que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación; y d) la propia modalidad de tramitación abreviada del procedimiento sancionador (art. 210.5 LGT) que reduce a la mínima expresión la separación de procedimientos y pone en peligro el derecho a la no autoinculpación. Cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, op. cit., pp. 73-100, y toda la doctrina citada por el autor.

²⁴⁵ En los casos donde la imposición de sanciones tributarias no tiene lugar a través de un procedimiento distinto y separado del contribuyente posiblemente la fórmula más idónea para armonizar tal procedimiento con el derecho a la no autoinculpación sea a través de la fórmula adoptada por el legislador alemán (donde no hay un procedimiento sancionador tributario separado) consistente en limitar el deber de colaboración del contribuyente permitiéndole a éste rehusar su aportación cuando exista riesgo de autoincriminación (vid. el para. 393.1 AO, Ordenanza tributaria alemana y lo expuesto por PALAO TABOADA, C., *El derecho a la no autoinculpación en el ámbito tributario*, op. cit., pp. 59 y ss.); tal derecho a guardar silencio rehusando la colaboración debe poder ejercerse en cualquier momento del procedimiento de investigación, sin perjuicio de la eventual aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles; una solución similar a la elegida por el legislador alemán se ha adoptado en el Reino Unido, aunque aquí con un enfoque mucho menos garantista en la medida en que la información que debe dar la Administración tributaria al contribuyente sobre su derecho a guardar silencio y a no autoinculparse no excluye la imposición de sanciones si incumplen un requerimiento de información (véanse las certeras críticas de HILLIARD, J., «The *Hansard* procedure and the right against self-incrimination», *British Tax Review*, nº 1, 2003, pp. 7 y ss., analizando a su vez la incidencia de este derecho sobre determinados procedimientos de regularización «voluntaria» de los contribuyentes; y del mismo autor, «Article 6 and the scope of the Right not to incriminate oneself in the tax field», *British Tax Review*, nº 6, 2002, pp. 470 y ss.). El profesor Palao (op. cit., p. 64) considera que la protección del derecho de no autoinculpación se puede articular igualmente en un ordenamiento con procedimiento sancionador separado que en uno donde los procedimientos de liquidación y sancionador se hallen mezclados (tal posición parece compartirse también por el TC en las SSTC 76/1990 y 186/2008). No obstante, entiende que con la separación se reconoce la primacía del interés fiscal del Estado frente a su interés punitivo, en tanto que en el marco de un sistema de procedimientos mezclados el sacrificio de la eficacia en la aplicación de las leyes tributarias derivado del derecho a rehusar la colaboración en el procedimiento de liquidación no tiene una compensación en la eficacia en la imposición de sanciones. Así, la separación de los procedimientos constituye una cuestión de política jurídica que no vendría impuesta por la CE ni exigida por el principio *nemo tenetur*. Ahora bien, el hecho de que el obligado tributario pudiera optar por un procedimiento en el que voluntariamente renuncia a la tramitación separada para la imposición de sanciones tributarias podría excluir la necesidad de articular tal derecho a rehusar la aportación de información.

bajo coacción) en procesos penales y procedimientos administrativos sancionatorios seguidos frente al sujeto que aportó tal información inculpativa.²⁴⁶ Es decir, no se requiere la absoluta incomunicación entre los procedimientos de control y el sancionador tributario, sino que cabe la total permeabilidad entre ambos procedimientos, siempre que se respete el derecho a no autoinculparse en el sentido indicado e introduciendo expresamente este derecho en la legislación tributaria.²⁴⁷

Esta tensión entre el derecho a la no autoinculpación y el interés del Estado en perseguir las conductas que entrañan una vulneración del ordenamiento y requieren del reproche y acción punitiva alcanza su punto solar en el marco de la tributación de los actos ilícitos. Particularmente compleja se presenta esta cuestión allí donde se parte del principio de tributación de la renta proveniente de actividades ilícitas o criminales, en la medida en que el sujeto se encuentra ante un «irresistible dilema», a saber: no presentar la declaración tributaria autoinculpativa o presentarla y quedar expuesto al uso del material autoinculpativo en un proceso penal.²⁴⁸

²⁴⁶ Resulta sorprendente comprobar, sin embargo, que en la mayoría de los ordenamientos europeos todavía no se han articulado garantías específicas para proteger el derecho a la no autoinculpación en el ámbito tributario. Vid. BENTLEY, D., *Taxpayer's rights: theory, origin and implementation*, op. cit., p. 347; y BAKER, P., y GROENHAGEN, A., *The Protection of Taxpayers Rights - an International Codification*, London, EFF, 2001, p. 50. Tampoco en los EE. UU. se ha articulado una regulación que permita afirmar que se ha arbitrado una solución equilibrada entre el derecho a la no autoinculpación y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

²⁴⁷ PALAO TABOADA, C., *El derecho a la no autoinculpación en el ámbito tributario*, op. cit., pp. 92 y ss. Sin embargo, existen varios autores (Lago Montero, Ribes, entre otros, todos ellos citados por Palao) que se han posicionado en sentido contrario a favor de la incomunicación entre ambos procedimientos. La jurisprudencia del TC (SSTC 76/1990 y 186/2008) tampoco parece requerir tal incomunicación de procedimientos al considerar que no hay un derecho constitucionalmente protegido a la separación de procedimientos de imposición y sancionador, sino que se trata de una garantía legal; el TC también puso de relieve que no hay vulneración de la garantía de la imparcialidad del órgano sancionador cuando el órgano instructor del procedimiento y el que resuelve son distintos.

²⁴⁸ Ciertamente, resulta dudoso que en estos casos de presentación de declaraciones tributarias concorra el requisito de la «coacción» propio de la no autoinculpación, y de hecho tal cuestión se ha discutido en la jurisprudencia americana sin que el tema pueda considerarse resuelto definitivamente adoptándose un enfoque casuístico; no obstante, resulta pacífico que no resulta cubierto por este «privilegio» de no autoinculpación aquella información recogida en documentación cuya llevanza es obligatoria (*required records exception*), en tanto que existen más dudas (y jurisprudencia dispar) sobre si aquella información preparada y conservada voluntariamente por el contribuyente resulta producida con coacción, de suerte que en muchos casos lo que ha pesado finalmente es no tanto la coacción si no si tal información tiene o no carácter de testimonio o declaración y contenido inculpativo (excluyéndose la preparada por su contable aunque esté en manos de su abogado en capacidad fiduciaria). En último análisis, la jurisprudencia del Tribunal Supremo lo que termina estableciendo es que aquellas revelaciones que se hagan en la declaración tributaria son voluntarias, ya que el contribuyente tiene el privilegio de no hacerlas acogiéndose directamente a tal privilegio de no inculpativa. Vid. SALTZMAN, M., *IRS Practice and Procedure*, op. cit., pp. 13-90 y ss.; y VOLCKHAUSEN, S., «Tax Return Confidentiality under the Fifth Amendment and the Required Records» doctrine: *Commodity Futures Trading Commission v. Collins*», *Tax Lawyer*, vol. 48, nº 3, pp. 923 y ss.

En este orden de cosas, cabe destacar la jurisprudencia del Tribunal Supremo norteamericano —particularmente su *leading case United States v. Sullivan*—, de acuerdo con la cual no se vulnera el principio de no autoincriminación cuando se emplea la información recogida en una declaración tributaria como prueba de cargo en un proceso penal; los delincuentes deben pagar sus impuestos sobre la renta derivada de su actividad criminal y mientras que la 5ª Enmienda de la Constitución no les permite dejar de presentar la declaración, sí les permite invocar tal «privilegio» o derecho directamente en tal declaración en relación con la revelación de determinada información, esto es, puede no revelarse la fuente de la renta (u otra información incriminatoria) pero debe declararse la renta y pagarse el impuesto.²⁴⁹ Con posterioridad, fue reformada la legislación americana (para evitar una práctica excesiva de *Sullivan returns* por parte de los contribuyentes) estableciendo un delito derivado del incumplimiento doloso de la obligación de declarar que puede cometerse incluso cuando se presentan declaraciones en las que se hace uso del derecho de no autoincriminación, sin que ello haya sido considerado contrario a la 5ª Enmienda por el Tribunal Supremo americano, a pesar de la intensa tensión que genera entre los intereses contrapuestos.²⁵⁰ Otro tipo de solución a esta situación reside en no utilizar la información tributaria en procesos penales, aunque posiblemente ante una solución muy radical que no deja de plantear problemas desde el punto de vista de los intereses que tutela el ordenamiento penal. Sin duda la posición del Tribunal Supremo en el *leading case United States v. Sullivan* podría resultar mucho más equilibrada; no obstante, allí donde se haya establecido un delito por falta o incorrecta presentación de la declaración tributaria que abarcara los casos donde se ha omitido información en aplicación directa del derecho de no autoincriminación se ha postulado la articulación de un procedimiento judicial de tipo preliminar que permitiera al sujeto determinar en qué medida puede omitir información sin cometer tal delito.²⁵¹

²⁴⁹ *United States v. Sullivan*, 274 US. 259 (1927).

²⁵⁰ Casos *Garner v. United States*, 424 US 648, 665 (1976), y *United States v. Barnes*, 604 F.2d 121 (dd. Cir 1979), cert. denied, 446 US 907 (1980)). Sólo cuando se realiza una invocación válida o de buena fe del privilegio de no autoincriminación se considera que no se comete el delito de la Sección 7203 IRC. Sobre este tema *vid. LAPLANTE, J.*, «Self-Incrimination on Income Tax Returns: a compelling dilemma», *op. cit.*, pp. 225 y ss.; y *SALTZMAN, M.*, *IRS Practice and Procedure*, *op. cit.*, pp. 4-7 y ss.

²⁵¹ *LAPLANTE, J.*, «Self-Incrimination on Income Tax Returns: a compelling dilemma», *op. cit.*, p. 239.

En nuestro ordenamiento, una vez que se viene considerando generalmente aceptada la tributación de la renta y capacidad económica que se pone de manifiesto en los actos ilícitos sin que se haya reconocido la aplicación directa del derecho a la no autoincriminación en el marco de los procedimientos de gestión tributaria (*lato sensu*), pensamos que la solución que resulta más adecuada pasaría por la no cesión de la información inculpativa que hubiera sido obtenida bajo coacción (no así aquella obtenida de oficio por la Administración tributaria sin ejercer coacción sobre el sujeto afectado) a los órganos competentes para incoar o instruir el proceso penal;²⁵² consideramos que la mejor forma de articular tal solución consiste en una reforma del art. 95 LGT.

V.3.3. La problemática que plantean otros supuestos de cesiones de datos tributarios en el marco de procedimientos tributarios

La cuestión que inmediatamente se plantea tiene que ver con determinadas normas y prácticas administrativas donde la información tributaria de un sujeto termina siendo comunicada o es empleada frente a «terceros» (otros obligados tributarios relacionados o no con el obligado tributario fuente, afectado o al que se refiere la información) en el marco de un procedimiento tributario. Ello puede acontecer en particular en los procedimientos de derivación de responsabilidad solidaria y subsidiaria previstos en la LGT. Nótese que en estos procedimientos puede producirse una cesión de la información de un obligado tributario (*v.gr.*, un sujeto pasivo) y su revelación a otro obligado tributario (*v.gr.*, el responsable tributario) que no está contemplada en los supuestos del art. 95.1 LGT. Podría mantenerse que tal cesión es susceptible de afectar al contenido del derecho a la intimidad de la persona física cuyos datos son comunicados, lo cual puede plantear dudas sobre su constitucionalidad a la luz de la jurisprudencia anteriormente citada y de la propia STC 45/1989 (fj. 9) donde se declaró que la sujeción conjunta al impuesto era claramente incompatible con el derecho a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE. Las mismas objeciones pueden suscitarse desde una perspectiva centrada en el derecho de protección de datos de carácter personal (art. 18.4 CE).

²⁵² En parecidos términos, GALARZA, A., *La tributación de los Actos Ilícitos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, pp. 127-130.

El principal problema que plantea este tipo de supuestos —y otros que exponemos a continuación— reside en la inexistencia de una regulación que establezca claramente los presupuestos y límites de estas cesiones de información de obligados tributarios a terceros, de manera que se protejan adecuadamente los derechos de los contribuyentes sobre la información íntima o confidencial y se garantice un uso adecuado y no desviado de la misma únicamente en el marco del procedimiento tributario de que se trate.

Algunos de los supuestos donde puede plantearse esta problemática son los siguientes, a saber:

a) Supuestos de responsabilidad tributaria

En los casos de derivación de responsabilidad tributaria, como se sabe, se notifica y traslada al responsable un conjunto de información entre la que destaca la liquidación tributaria dictada frente al sujeto pasivo, de manera que el responsable en el marco de este procedimiento puede tener acceso a información tributaria de otro obligado tributario que puede afectar a datos cubiertos por el derecho a la intimidad o protegidos constitucional o legalmente.²⁵³

Las dudas que pueden plantearse en este tipo de casos se refieren al cumplimiento de las garantías mínimas que antes hemos expuesto en relación con datos que afecten al derecho a la intimidad (art. 18.1 CE) o que se refieran a personas físicas (art. 18.4 CE), de suerte que la cesión debe estar prevista en una ley, debe poseer una justificación desde el punto de vista constitucional, resultar proporcionada y preverse medidas frente al uso desviado de los datos transmitidos.²⁵⁴ Así las cosas, lo cierto es que la cesión de la información tributaria que puede producirse en estos casos no parece que esté expresamente prevista en el art. 95.1 LGT, ni tampoco aparece explícitamente reconocida en otros preceptos de la LGT. De esta forma, los preceptos reguladores de la responsabilidad tributaria establecen implícitamente tal cesión

²⁵³ Véanse los arts. 41 y 174 LGT.

²⁵⁴ No obstante, en aquellos casos donde el contribuyente y el responsable participaran en una misma operación o negocio y compartieran información en relación con la misma, entendemos que no se plantearía esta problemática con relación a tal información. Ello puede acontecer, por ejemplo, en el marco del supuesto del art. 42.1.a) LGT. Ahora bien, pueden existir casos, como el de «sucesión de empresa», donde el nuevo titular de la explotación económica no posea ninguna relación con el anterior titular, hecha abstracción de la transmisión de la empresa.

sin regular en modo alguno el régimen aplicable a tal comunicación de datos, ni tampoco el uso que puede hacer el responsable tributario de tales datos (lo cual sí se ha regulado por ejemplo en materia de retenciones ex art. 95.4 LGT).²⁵⁵ Debería regularse cuando menos esta cuestión sobre la base de un principio de cesión mínima de datos, y excluyendo, en la medida de lo que permita el derecho de defensa, la cesión de información íntima o confidencial.

A pesar de ello, podría entenderse que en estos casos media una justificación constitucional que fundamenta la cesión de la información (la protección de la recaudación del crédito tributario en sentido amplio), pero el hecho de que no se haya regulado de forma expresa y detallada las condiciones en que se comunica la información y el uso que puede hacerse de la misma plantea dudas sobre la constitucionalidad de esta normativa, especialmente en los casos de responsabilidad solidaria dado que aquí puede cuestionarse además la proporcionalidad de la medida ya que la Administración tributaria no agotó los

²⁵⁵ La jurisprudencia de los tribunales ha evidenciado una práctica administrativa no uniforme en torno a la revelación de datos del deudor principal al responsable, de suerte que parece acontecer que no siempre se traslada o da acceso al responsable a las liquidaciones tributarias y actas levantadas al deudor principal. En este sentido, los tribunales han considerado que la no revelación al responsable tributario de los elementos esenciales de la liquidación tributaria dictada frente al deudor principal genera indefensión (STSJ Valencia de 19-4-1995, JT 510), aunque se ha precisado que no se requiere la transcripción íntegra de las actas y liquidaciones originales (RTEAC de 7-10-1999, JT 1815). Esta cuestión también se planteó en un recurso de amparo ante el TC (STC 85/2006, fjs. 6-9), alegándose indefensión por los responsables tributarios ante la negativa de la Administración tributaria a facilitarles el acceso completo al expediente (en concreto, al informe al Acta y las diligencias de la Inspección) relativos al deudor principal; el TC no llegó a considerar que se había producido indefensión por este hecho declarando, sin embargo, que tal omisión del deber de prueba por parte de la Administración debe perjudicarla y no a los responsables tributarios que no sufren indefensión en la medida en que hayan podido alegar en el proceso frente al presupuesto de la responsabilidad; ahora bien, el TC consideró que la sentencia del TSJ vulneraba el derecho a la tutela judicial efectiva cuando estableció que no se producía indefensión ya que los demandantes no tenían derecho a impugnar las liquidaciones tributarias y sanciones impuestas en la medida en que el deudor principal había firmado en conformidad el acta de inspección (STC 85/2006). Con todo, consideramos que allí donde los responsables tributarios no tienen acceso a documentación del deudor principal (liquidaciones tributarias, Acta, etc.) que le impida o dificulte gravemente ejercer su derecho de defensa frente al presupuesto de la responsabilidad, así como frente a las liquidaciones tributarias y sanciones exigidas, se produciría indefensión. Nótese que estos pronunciamientos se refieren a litigios bajo la vigencia de la anterior LGT, de suerte que la nueva LGT Ley 58/2003 establece la obligatoriedad de notificar en el acto de derivación de responsabilidad las liquidaciones del deudor principal a las que se refiera el presupuesto de la responsabilidad (art. 174.4 LGT).

medios que tiene a su alcance para el cobro de la deuda tributaria. Téngase en cuenta que no concurre la proporcionalidad cuando existen medidas menos gravosas que sin imponer sacrificio alguno del derecho a la intimidad o menor sacrificio puedan ser igualmente aptas para conseguir dicho fin.²⁵⁶

Posiblemente, las dudas de constitucionalidad que suscita el régimen de responsabilidad solidaria respecto del art. 18.1 y 4 CE sean de mayor calado con relación a los casos de responsabilidad solidaria de carácter indemnizatorio que en los casos de responsabilidad de carácter sancionador,²⁵⁷ dado que el primer caso el responsable opera como mero garante de una deuda tributaria no pagada por otro sujeto en tanto que en el segundo supuesto el responsable se ha comportado de forma negligente o culposa (responsabilidad subjetiva) respecto de hechos causantes o relacionados con el impago de la deuda tributaria y con una vulneración de la normativa tributaria, es decir, participa en los hechos. Así, desde la perspectiva del art. 18.1 y 4 CE los supuestos de responsabilidad solidaria más problemáticos podrían ser el de «sucesión de empresa» (art. 42.1.c) LGT) y el previsto en el art. 9.1 y 4 TRLIRNR, de suerte que en los restantes casos de responsabilidad solidaria los problemas de constitucionalidad resultan de los arts. 24.2 y 25.1 respecto de los supuestos de responsabilidad sancionadora y arts. 31.1 y 9.3 CE para los supuestos de responsabilidad indemnizatoria.²⁵⁸

Lógicamente, la problemática planteada pasa por considerar que el responsable tributario es un «tercero» en relación con el sujeto pasivo cuyos datos personales e íntimos (o secretos empresariales) son objeto de comunicación o cesión cuando se le da traslado de la liquidación tributaria, de suerte que tal cualidad de tercero no siempre concurrirá y dependerá de la interrelación entre este último y el sujeto pasivo de que se trate.

Otra cuestión que se plantea en este contexto, radica en las posibilidades del responsable tributario de acceso al expediente incoado respecto del sujeto pasivo y del que trae causa la liquidación tributaria

²⁵⁶ STC 70/2009.

²⁵⁷ En torno a esta distinción y las implicaciones constitucionales de la misma, *cfr.* MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT*, Aranzadi, Pamplona, 2007, pp. 61-115.

²⁵⁸ *Cfr.* MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT*, *op. cit.*, pp. 61-115.

cuya deuda tributaria no ha sido pagada, toda vez que lo previsto en los apartados 4 y 5 del art. 99 LGT podría limitar tal acceso al mismo por parte del responsable tributario. No resulta claro si esta limitación de acceso al expediente puede generar indefensión al responsable tributario al poder verse privado de información relevante que la Administración tributaria tuvo en cuenta para dictar la liquidación tributaria (y que no consta en la misma) pero que el responsable no puede conocer a los efectos de ejercitar sus derechos de defensa frente a tal liquidación (principio de igualdad de armas).²⁵⁹ Pensamos que las limitaciones que establece el art. 99 LGT en relación con el acceso al expediente no deben resultar de aplicación en este contexto, ya que ni el responsable puede considerarse parte en el procedimiento de liquidación frente al contribuyente ni tampoco estamos en un procedimiento de aplicación de los tributos cuando el responsable ejercita sus derechos de defensa en el marco de los procedimientos de revisión (v.gr., interponiendo una reclamación económica-administrativa).²⁶⁰

b) Supuestos de comunicación de datos al retenedor

El sistema de retenciones requiere, en un cierto número de casos, que el contribuyente (retenido) comunique al retenedor información que puede tener carácter íntimo. En este supuesto, no se trata de que la Administración ceda datos de un obligado tributario a terceros sino que la norma obligaría al retenido a comunicar datos íntimos al retenedor. Otra diferencia importante con el caso de la responsabilidad tributaria radica en que aquí el art. 95.4 LGT regula el régimen de confidencialidad y uso de la información que comunican los retenidos, lo cual posee gran relevancia de cara a enjuiciar la constitucionalidad del sistema de retenciones. Con todo, se echa en falta una mayor concreción a nivel legal del deber de los retenidos de comunicar información (íntima) a los retenedores.²⁶¹ También plantea dudas la imposición de sanciones tributarias en los casos donde el retenido no comunique datos sobre sus circunstancias personales y familiares (o sus variaciones)

²⁵⁹ En relación con el principio de igualdad de armas como parte del derecho a la defensa del art. 24.1 CE, véanse las SSTC 47/1987, 66/1989 y 186/1990.

²⁶⁰ Como ya hemos indicado, en el marco de los procedimientos de revisión no hemos encontrado una regulación que excluya el acceso al expediente por parte del responsable tributario.

²⁶¹ Sólo hemos encontrado tal deber en el art. 88 RIRPF.

al retenedor y ello determine que aquél aplique un tipo inferior al que correspondería de haberlas comunicado.²⁶² No obstante, tras los Autos del TC 197/2003 y 212/2003, lo cierto es que tal exigencia sólo plantearía problemas de constitucionalidad en relación con la exigencia de datos sin relevancia fiscal, esto es, exigencias que van más allá de lo necesario para garantizar una eficaz gestión tributaria.²⁶³

c) *Supuestos de «externalización de servicios públicos», encomiendas de gestión y recaudación tributaria a personas o entidades privadas o que no forman parte de la Administración tributaria que gestiona el tributo de que se trate*

Existen supuestos donde determinado tipo de actuaciones, que pueden calificarse de gestión tributaria en sentido amplio y que son competencia de la Administración tributaria en sentido estricto, son encomendadas a entidades o personas que no pueden ser calificadas como Administración pública. Posiblemente, el caso más paradigmático sea el de las sociedades mercantiles con capital íntegramente público a las que en virtud de un convenio con un ente público (v.gr., la Consejería de Hacienda de una Comunidad Autónoma) se les atribuye la función de llevar a cabo todas aquellas actuaciones materiales dirigidas al cobro de los débitos en vía ejecutiva que no impliquen el ejercicio de potestades reservadas a los órganos de recaudación tributaria. Pues bien, en estos casos lo cierto es que puede acontecer —y de hecho existe algún precedente judicial—²⁶⁴ que se comunique o solicite la comunicación a tal sociedad mercantil de información que afecta a datos íntimos o en todo caso reservados de acuerdo con el art. 95.1 LGT.

²⁶² Véase el art. 88.2 RIRPF y art. 107 LIRPF.

²⁶³ A nuestro juicio, la posición del TC es criticable ya que pueden adoptarse medidas para garantizar en mayor medida los derechos fundamentales de los contribuyentes como, por ejemplo, arbitrar la posibilidad de que la Administración tributaria establezca el tipo de retención aplicable a los contribuyentes que así solicitasen. Véase también la STC 142/1993 donde se enjuicia la constitucionalidad del suministro de datos económicos de los trabajadores a los sindicatos.

²⁶⁴ Vid. la STSJ de Canarias de 7 de octubre de 2005, estimando el recurso planteado por la Caja de Ahorros y Pensiones de Barcelona frente a un requerimiento de información bancaria cursado por la Tesorería Territorial de Las Palmas para que se comunicara información a una sociedad mercantil encargada de determinados aspectos de la gestión recaudatoria. En parecidos términos véase la RTEAC de 14 de octubre de 2005. También el TSJ de Castilla y León, en sentencia de 22 de mayo de 2007, consideró contrario a Derecho un acuerdo de un Ayuntamiento que convocaba un concurso para la contratación de determinadas funciones de gestión y recaudación.

Este tipo de casos de externalización de actividades de recaudación ejecutiva e incluso de inspección tributaria —fundamentalmente en el ámbito de las Haciendas Locales— suscita una serie de problemas desde una perspectiva general de Derecho Administrativo,²⁶⁵ de suerte que tanto la doctrina como la jurisprudencia han puesto de manifiesto la prohibición relativa a que entes privados ejerzan funciones públicas que impliquen el ejercicio de autoridad (*imperium*), sin perjuicio de que los sujetos privados puedan colaborar en la gestión tributaria realizando actividades auxiliares de las estrictamente administrativas articuladas principalmente a través del contrato de consultoría o asistencia y del contrato de servicios.²⁶⁶

Ahora bien, tal y como ya indicamos cuando analizamos los arts. 11 y 21 de la LOPD,²⁶⁷ lo cierto es que toda colaboración de sujetos privados en actividades de gestión tributaria o aplicación de los tributos que impliquen el acceso o conocimiento de datos de carácter personal o íntimos de los obligados tributarios plantea problemas desde la perspectiva del secreto tributario. Así, tal flexibilización de los derechos fundamentales del art. 18.1 y 4 CE gozaría de cierta legitimidad constitucional allí donde tal participación de sujetos privados —que requiera el conocimiento de datos personales o íntimos de los obligados tributarios— sea necesaria (y proporcional) para garantizar la tutela del deber de contribuir o una gestión tributaria eficaz (o cualquier otro bien o derecho de relevancia constitucional). Asimismo, los supuestos donde sujetos privados, con motivo de la realización de actividades de gestión tributaria, acceden a datos de otros obligados tributarios deben estar expresamente autorizados por una norma con rango de ley que permita tal cesión de datos y se

²⁶⁵ La Ley de Contratos del Sector Público (Ley 30/2007, de 30 de octubre), excluye de su ámbito de aplicación, los servicios que impliquen ejercicio de autoridad, ya que en ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta los servicios que impliquen los servicios que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos (arts. 251 y 277).

²⁶⁶ BARQUERO ESTEVAN, J. M., «La organización de las Administraciones locales para el ejercicio de sus competencias de gestión tributaria», *op. cit.*, pp. 130 y ss.; y GARCÍA MARTÍNEZ, A., «La participación de empresas privadas en la inspección de los tributos locales», *op. cit.*, pp. 30 y ss.

²⁶⁷ Nos remitimos a lo expuesto más arriba en relación con este tema en el Epígrafe V.2.2.6 de esta obra.

contemple igualmente un régimen de confidencialidad y garantías frente a un uso desviado de tal información.²⁶⁸

d) Supuestos de aplicación del método de estimación indirecta, comprobaciones de valores o de ajustes de operaciones vinculadas en los que la Administración tributaria toma como fundamento o base de la regularización los precios, beneficios o márgenes que obtienen otros sujetos de acuerdo con la información tributaria que ha recabado en el ejercicio de sus funciones (v.gr., bases de datos de la Administración tributaria): Los «comparables secretos»

Otro grupo de supuestos que puede plantear problemas desde la perspectiva del secreto tributario, resulta de considerar los casos donde la Administración tributaria en el marco de un procedimiento de comprobación o de inspección dicta una liquidación tributaria tomando como principal fundamento de la regularización datos de otros obligados tributarios en relación con «operaciones o actividades comparables» realizados por los mismos y sus precios, beneficios o márgenes, de forma que tales datos han sido obtenidos o recabados por la Administración tributaria por suministro o captación. En este tipo de casos puede acontecer que la Administración tributaria fundamente su posición —la regularización— en datos de otros obligados tributarios sin aportarlos o revelar el contenido de los mismos —el *back door use* al que nos hemos referido más arriba—, en cuyo caso podríamos encontrarnos ante un supuesto de vulneración de la tutela judicial efectiva por indefensión invocable ante los órganos judiciales; o bien puede suceder que la Administración tributaria revele al contribuyente afectado (objeto de la regularización) toda la información tributaria del tercero, de manera que aquí se plantearía un problema en relación con el art. 95.1 LGT o incluso de relevancia constitucional

²⁶⁸ Tal cesión (no autorizada legalmente) de datos tributarios a terceros por parte de la Administración tributaria no sólo resultaría contraria al art. 95 LGT sino también al art. 18.1 y 4 CE. En este mismo sentido se ha pronunciado la Agencia Española de Protección de Datos en su Informe nº 261/2009, donde se planteaba si los datos tributarios de los vecinos de un municipio pueden ser cedidos o comunicados a los órganos municipales enumerados en el art. 130 de la Ley 7/1985, de Bases de Régimen Local, respondiendo la AEPD que tales datos no pueden comunicarse al carecer tales órganos de competencias en materia tributaria y no estar prevista tal cesión en el art. 95 LGT.

si los datos afectan al derecho a la intimidad personal, familiar o económica o se trata de secretos empresariales; también se plantearía un problema que cuestionaría la propia integridad del sistema de autoliquidación en tanto en cuanto los obligados tributarios podrían ser más reacios a suministrar determinado tipo de información (a pesar de su trascendencia tributaria) si son conscientes de que pueden ser revelados a terceros.

La tensión y colisión entre los derechos de defensa de los contribuyentes y el secreto tributario en la mayoría de los casos resultará inevitable, toda vez que desde un punto de vista procesal, se considera que allí donde el principal fundamento de la regularización reside en información obtenida de otro contribuyente, la Administración debe revelar toda la información a la que ha tenido acceso, lo cual incluye la identidad del contribuyente y todos los detalles referidos al mismo y su actividad económica; se argumenta que tal revelación total (*open discovery and full disclosure*) es la única fórmula que garantiza el derecho de defensa del contribuyente objeto de regularización, pues una revelación parcial (o disociada) que omitiera información clave generaría indefensión.²⁶⁹

Esta problemática se planteó ante el *Bundesfinanzhof*, de suerte que éste en una sentencia donde trató de ponderar los intereses en conflicto declaró que la Administración tributaria sólo puede emplear información que pueda revelar plenamente sin violar el derecho de los contribuyentes al secreto tributario.²⁷⁰ Y lo cierto es que en algunos países donde la regla de secreto tributario está muy consolidada —como por ejemplo, EE. UU. y Reino Unido— existe una política fiscal definida que excluye el uso de información tributaria de los obligados tributarios para regularizar a contribuyentes «desconectados»,

²⁶⁹ Vid. TOWNSEND, J., «Section 6103 and the Use of Third Party Tax Return Information in Tax Litigation», *op. cit.*, pp. 934-935; y NIKITMAN, J., «Obtaining Disclosure of Secret Comparables in Canadian Transfer-Pricing Litigation: Policy and Practice», *op. cit.*, pp. 33 y ss.

²⁷⁰ Véase en este sentido la Sentencia del *Bundesfinanzhof* de 17 de octubre de 2001, comentada por KRAMER, J. D., "Federal Finance court allows taxpayer Transfer Pricing Appeal", *Tax Notes Int'l*, 10 December 2001, pp. 1068 y ss. En parecidos términos se ha pronunciado el Tribunal de Apelaciones de Países Bajos en junio de 2000. Vid. WRIGHT, W., «Limits of Transfer Pricing laws Tested in Courts worldwide», *Tax Management Transfer Pricing Report*, vol. 10, n° 21, 2002, pp. 875-880.

aunque debe reconocerse que tal posición no es uniforme en el Derecho Comparado.²⁷¹

Curiosamente, en países, como India, donde la regla de secreto tributario carece de la significación que posee en otros países como el nuestro, los tribunales han admitido el uso de «comparables secretos» por la Administración tributaria, siempre que se revele la información confidencial al contribuyente afectado, esto es, la identidad del obligado tributario fuente de la información (el comparable secreto).²⁷² Se considera que el uso de información de terceros (comparables secretos) tiene lugar fundamentalmente en aquellos países donde no existe suficiente información financiera y mercantil pública y fiable a la que pueda acceder la Administración tributaria.²⁷³

Ciertamente, la problemática que apuntamos en este segundo tipo de casos no se suscitara de forma tan irreconciliable allí donde la

²⁷¹ Así, por ejemplo, la información sobre comparables secretos se emplea por la Administración tributaria en Japón, China, Francia y México. En Canadá se ha establecido una regulación que permite a la Administración tributaria usar comparables secretos relativos a información obtenida de los obligados tributarios, pero el contribuyente afectado tiene derecho a solicitar la revelación del comparable secreto y de toda la información obtenida y utilizada por la Administración tributaria en relación con su regularización; no obstante, el obligado afectado (el comparable secreto, esto es, aquél cuyos datos podrían terminar revelándose) es notificado de la eventual revelación de sus datos confidenciales y puede oponerse a la solicitud instada por el contribuyente objeto de la regularización. Esta práctica canadiense en materia de precios de transferencia ha generado gran preocupación entre la comunidad de contribuyentes canadienses y ha provocado enfrentamientos con el IRS norteamericano, en el sentido de que éste ha reclamado a la Administración canadiense que cese en tal práctica de uso de comparables secretos a la vista de los problemas que se derivan de tal práctica en una materia ya de por sí problemática; en particular, esta práctica impide que, en muchas ocasiones, los procedimientos amistosos por ajustes de precios de transferencia (o APAs) no se resuelvan y no se elimine la doble imposición económica internacional generando un grave perjuicio a los contribuyentes y minando una de las principales finalidades de los CDIs. En México también existe una legislación que permite el uso de comparables secretos pero el contribuyente objeto de regularización tiene acceso a tal información, aunque está sujeto a severas sanciones si realiza un uso indebido o no autorizado de la misma. Algunos autores, como Townsend & Jones, consideran que el contribuyente objeto de regularización debe poder tener acceso a los criterios de selección empleados por la Administración a la hora de elegir los comparables secretos de manera que se elimine el riesgo de *cherry picking* en el mismo sentido que cuando tal selección la realiza el contribuyente. Vid. NIKITMAN, J., «Obtaining Disclosure of Secret Comparables in Canadian Transfer-Pricing Litigation: Policy and Practice», *op. cit.*, pp. 33 y ss.; VINCENT, F., «The use of Secret Comparables in Canada», *Tax Notes International*, 19 March 2001, pp. 1361 y ss.; y TOWNSEND, J. y JONES, L., «Transfer Pricing and Confidentiality», *Tax Journal*, February, 1998.

²⁷² GANDHI, S., «India's Transfer Pricing Initiative: Navigating the new Regime», vol. 9, n° 24, *Tax Management Transfer Pricing Report*, pp. 932-935.

²⁷³ TOWNSEND, J. y JONES, L., «Transfer Pricing and Confidentiality», *op. cit.*

Administración tributaria se limita a utilizar la información obtenida de terceros para iniciar un procedimiento de comprobación o inspección de otro contribuyente, lo cual podría admitirse siempre que se excluyera todo viso de arbitrariedad en el inicio de la inspección tributaria.²⁷⁴ Sin embargo, allí donde el fundamento principal de la regularización sea un dato que concierne a otro obligado tributario que está totalmente desconectado del contribuyente objeto de la regularización y que ha sido obtenido por la Administración tributaria, entonces se plantean las dudas de legalidad y constitucionalidad indicadas.

La propia OCDE ha reconocido recientemente que el uso de «comparables secretos» puede afectar a la integridad, equidad y transparencia de todo el régimen de precios de transferencia, en la medida que el contribuyente no posee los medios para contrastar el procedimiento de selección de los comparables ni su fiabilidad.²⁷⁵ A su vez, el uso de estos comparables, como regla, requiere revelar la información confidencial de un tercero, lo cual puede plantear otra serie de problemas de tipo legal y constitucional. Sin embargo, también se reconoce la posición de aquellas administraciones fiscales que no desean perder ni desperdiciar esta potente fuente de información, especialmente allí donde existe escasa información pública disponible sobre las empresas. En la misma línea, hay administraciones que desean conservar el uso de los comparables secretos en relación con casos donde el contribuyente no colabora ni presenta una razonable documentación de precios de transferencia. Con todo, la OCDE se muestra poco entusiasta del empleo de los comparables secretos en el marco de procedimientos tributarios de ajuste reconociendo los problemas de «equidad» y de «fiabilidad» que se derivan del uso de los mismos, recomendando su preferencia por su no «uso»; no obstante, indica que allí donde un país emplee estos comparables —particularmente en situaciones donde no hay información pública suficiente disponible o en casos de incumplimiento

²⁷⁴ Algunas administraciones como la de Nueva Zelanda emplea información de otros contribuyentes para seleccionar contribuyentes que van a ser objeto de inspección. Algunos autores que consideran que tal práctica es inadecuada y contraria a la regla de secreto tributario (vid. NIKITMAN, J., «Obtaining Disclosure of Secret Comparables in Canadian Transfer-Pricing Litigation: Policy and Practice», *op. cit.*, p. 33).

²⁷⁵ OECD, «Determination of available sources of information and of their reliability» en *Comparability*, OECD, París, 2006, paras. 5-21. Nótese, no obstante, que la OCDE se muestra menos reacia al empleo de los comparables secretos en el marco de procedimientos amistosos.

del deber de colaboración del contribuyente—debe introducir y garantizar la equidad (*fairness*) y fiabilidad del proceso.

Por todo ello, consideramos que en España, a la vista de la norma de secreto tributario prevista en la LGT y considerando los bienes y derechos con relevancia constitucional que tutela, no es posible utilizar, directa o indirectamente (*back door use*), «comparables secretos» en el marco de regularizaciones tributarias relacionadas con la aplicación de la valoración de operaciones vinculadas, la estimación indirecta de bases imponibles o en cualquier procedimiento de valoración de bienes y derechos a efectos fiscales, ya que ello generaría indefensión además de contravenir determinados preceptos de la LGT (v.gr., arts. 99.1 y 4 y 105.1 LGT).²⁷⁶

e) Notificaciones de actos administrativos a personas diferentes del obligado tributario destinatario del acto, y notificaciones que revelan información tributaria confidencial en el sobre, boletín o tarjeta de notificación

En el ámbito de las notificaciones también pueden plantearse cuestiones relacionadas con el derecho fundamental a la intimidad y el uso y cesión de información tributaria de un obligado tributario a un tercero, sin que tal circunstancia esté expresamente prevista en el art. 95 LGT.

²⁷⁶ Los tribunales han rechazado regularizaciones tributarias basadas en valoraciones realizadas atendiendo a estudios de mercado o por remisión a registros fiscales en poder de la Administración tributaria, que no pueden ser contrastados por los contribuyentes ni los propios tribunales (SSTSJ Castilla y León de 3 de mayo y 22 de julio de 2005, JT 1371 y 1046, 2006). Existe una jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo de acuerdo con la cual las valoraciones deben ser individualizadas y no basadas en precios medios de mercado, atendiendo a los bienes objeto de valoración en particular, de manera que la Administración motive la peritación tributaria, esto es: a) con expresión de antecedentes de hecho y de todos los criterios empleados para la valoración; b) valoración fundamentada técnicamente, lo cual excluye el empleo de generalidades o la omisión de elementos esenciales sobre los aspectos fundamentales que se han tenido en cuenta para la valoración; c) individualización de la valoración y notificación al contribuyente. Se trata de un método o protocolo de actuación universal, que opera como una garantía, de manera que su incumplimiento conduce a rechazar la valoración por desconocimiento de los datos e imposibilidad de analizar y contrastar la valoración (SSTS de 3 y 26 de mayo de 1989, de 7 de mayo de 1998, de 20 de mayo y 19 de octubre de 1995, de 3 de diciembre de 1999, entre otras). Consideramos que las reglas de la carga de la prueba que se aplican en los procedimientos tributarios, así como el derecho de acceso al expediente (art. 99.4 LGT) obligan a la Administración tributaria a revelar al obligado tributario afectado por el procedimiento tributario de que se trate la información y datos sobre los que se fundamenta la propuesta de regularización o sanción ya que de otro modo se generaría indefensión (fj. 18 STC 292/2000).

Un buen ejemplo que ilustra esta problemática la proporciona la STC 113/2006, en la que el TC se refirió de forma muy sucinta a esta cuestión cuando enjuició la constitucionalidad del art. 56.3 del RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre regulador del texto refundido del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados que permitía la notificación de actos administrativos-tributarios (v.gr., liquidaciones tributarias) al presentador del documento (v.gr., una escritura pública) —sujeto diferente del sujeto pasivo del impuesto.²⁷⁷ En este contexto, fue alegado que tal disposición vulneraba el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE al poder dificultar el acceso al proceso por parte del sujeto pasivo.

No obstante, el Tribunal Constitucional añadió un enfoque basado en el derecho fundamental a la intimidad. Así, el TC trajo a colación su doctrina general relativa a la notificación de actos y resoluciones al destinatario que, de cara a garantizar los derechos de defensa y acceso al proceso, requiere el emplazamiento o citación personal y directa de los interesados;²⁷⁸ para ello el TC ha venido exigiendo con carácter general que tales comunicaciones se efectúen en la persona del interesado o su representante legal, añadiendo en la STC 113/2006 que en el ámbito tributario todavía tenía más relevancia tal notificación personal al destinatario del acto en la medida en que «el contenido de los actos que son objeto de comunicación puede revelar aspectos de la intimidad personal y familiar de los interesados».

Con todo, el TC no excluyó que las notificaciones a personas distintas de los destinatarios del acto o la resolución judicial resultaran constitucionalmente válidas, pero sí estableció una serie de condicionantes específicos a este respecto destinadas a garantizar el acceso al proceso y el derecho de defensa de los referidos destinatarios. Así, sólo se ha admitido la comunicación con terceras personas en aquellos supuestos en los que, no siendo posible la comunicación personal con el propio interesado o su representante, concurría la característica de la «proximidad», para que el perceptor pueda hacer llegar con facilidad a manos del destinatario la documentación correspondientes, «cercanía» que permite presumir el conocimiento

²⁷⁷ Véase igualmente la STC 46/2008.

²⁷⁸ SSTC 162/2002, 138/2003, 199/2002, 55/2003, 19/2004, entre otras.

a tiempo por el interesado o su representante del contenido del acto que se notifica en orden a asegurar su derecho a intervenir en el proceso correspondiente para la defensa de sus derechos e intereses legítimos (por ejemplo, terceras personas que se encontraban en el domicilio del interesado o de su representante, tales como empleados o familiares, o cercanas al mismo, como el conserje de la finca o vecino: STC 19/2004). No obstante, el TC matizó que incluso en estos supuestos de «proximidad» o «cercanía geográfica» no se puede presumir sin más que la traslación del acto de comunicación del tercero al interesado se ha producido de forma regular, por lo que cuando el interesado cuestiona la recepción de dicha comunicación, debe dársele la oportunidad de acreditar la no recepción. Esto es, la notificación del acto a persona distinta del interesado, aunque se haya efectuado en la forma y con el cumplimiento de los requisitos previstos en la ley, no implica *eo ipso* la validez constitucional del citado acto de comunicación pues, para garantizar tanto el derecho de acceso a la jurisdicción de los interesados como su derecho de defensa, es imprescindible que se les haya producido efectivamente la traslación de su contenido a tiempo de poder reaccionar, lo que exige, en todo caso, darles la oportunidad de probar que el contenido de aquel acto de comunicación con terceras personas (al margen de su corrección legal) no les fue trasladado con tiempo suficiente para reaccionar en defensa de sus derechos e intereses legítimos.²⁷⁹

Por tanto, el TC es consciente de la incidencia que puede tener la notificación a terceros de información tributaria de un obligado tributario en relación con el derecho a la intimidad. No obstante, cuando menos en el caso de las SSTC 111/2006 y 113/2006 el enfoque principal pivota sobre el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), de forma que no analizó si el derecho a la intimidad requería de exigencias específicas en relación con la notificación de actos tributarios a personas distintas del interesado. Con todo, de la referida jurisprudencia cabe extraer que tales notificaciones a terceros pueden realizarse cuando no resulte posible la comunicación personal con el propio interesado o su representante (fj. 6 SSTC 111/2006 y

²⁷⁹ Fj. 6 SSTC 111 y 113/2006.

113/2006), y observando en todo caso los condicionantes establecidos por el TC en esta materia.²⁸⁰

El segundo tipo de casos que ha planteado ciertos problemas desde la perspectiva de los derechos regulados por el art. 18.1 y 4 CE son aquellos donde la Administración tributaria dicta notificaciones de actos tributarios dirigidos a su destinatario de forma que en el instrumento material de notificación (el sobre, boletín o tarjeta) consta y resulta a la vista de cualquier persona que pueda acceder al mismo la identificación del destinatario del acto, el órgano emisor y el fondo del asunto del que trae causa el acto administrativo notificado. Ello acontece, por ejemplo, cuando consta en el sobre de la notificación referencia a un acto de derivación de responsabilidad tributaria. Se considera que tal revelación constituye una infracción del deber de secreto que establece el art. 95.1 LGT, así como del art. 10 LOPD. Es cierto que podría argumentarse que tal revelación de información tributaria a un tercero rara vez se producirá y en su caso sólo será conocida por el funcionario de correos (que también está sujeto a un estricto deber de sigilo). No obstante, no podemos perder de vista que tal revelación de información tributaria al tercero (el funcionario de correos) no es imprescindible para el ejercicio de sus funciones y de la efectiva notificación. Y por otro lado, tampoco debe olvidarse que la notificación, de acuerdo con la LGT, puede realizarse a terceros distinto del destinatario del acto, lo cual ciertamente puede lesionar

²⁸⁰ No resulta del todo claro que el art. 111.1 LGT-2003 se ajuste plenamente a la jurisprudencia constitucional expuesta, en la medida en que permite la notificación a un tercero cuando en el lugar señalado para la notificación por el obligado tributario o su representante éstos no se encontraran presentes. En estos casos la notificación podrá entregarse a cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio fiscal y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante. Por un lado, de la jurisprudencia constitucional podría extraerse que la comunicación a un tercero solo debe producirse cuando no sea posible la notificación al destinatario, lo cual podría requerir un segundo intento de notificación a este último cuando en primer término no estaba presente en el momento de la notificación, aunque ciertamente tal exigencia podría resultar contraria a la eficacia de la gestión tributaria y de la Administración y en tal sentido deberían ponderarse ambos bienes y derechos. Por otro lado, la entrega de la notificación a «cualquier persona» que se encuentre en el lugar señalado para la notificación o en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante puede plantear problemas en relación con el cumplimiento del requisito de proximidad o cercanía en el sentido indicado por el TC en las SSTC 111 y 113/2006; posiblemente, hubiera sido más adecuado restringir tal expresión a empleados o familiares, o al conserje de la comunidad de vecinos.

los derechos fundamentales del art. 18.1 y 4 CE, sin que exista una justificación legítima al no resultar necesaria tal revelación de datos para garantizar la eficacia de la notificación.²⁸¹ La propia Agencia de Protección de Datos ha sancionado a la AEAT por esta práctica administrativa, conminándola a adecuar su *modus operandi* a la LOPD.²⁸²

f) *Comunicación de datos de obligados tributarios a terceros en el marco de procedimientos de inspección o recaudación tributaria a los efectos de obtención de información*

Resulta dudoso que pueda calificarse como tercero, a los efectos del art. 95.1 LGT, a una persona (por ejemplo, un depositario de bienes o derechos, una entidad financiera, un cliente de una empresa) a la que la Administración tributaria le requiera información (con trascendencia tributaria) en el marco de un procedimiento de inspección o de recaudación tributaria en relación con un contribuyente inspeccionado o que es objeto de actuaciones de recaudación ejecutiva. En estos casos, la Administración tributaria debe comunicarle cierta información tributaria confidencial del contribuyente inspeccionado u objeto de actuaciones de recaudación ejecutiva, a efectos de justificar la trascendencia tributaria de tales actuaciones; de hecho, en el caso de las diligencias de embargo de créditos, bienes y derechos de un contribuyente que son notificadas a terceros (v.gr., entidades financieras, clientes, etc.) éstos no sólo son concededores de tal procedimiento de recaudación tributaria frente al contribuyente sino que también pueden acceder a expediente de embargo.²⁸³

²⁸¹ La legalidad de este tipo de notificaciones ciertamente queda en entredicho e incluso podría considerarse un supuesto de nulidad de la notificación por lesionar derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional en el sentido del art. 217.1.a) LGT. Esta misma problemática la encontramos reflejada en la jurisprudencia norteamericana; así, por ejemplo, en el caso *Diamond v. United States* (944 F.2d. 431 (8th Cir.), reh'g denied, 1991 US App LEXIS 25773 (1991)) el tribunal del Octavo Circuito consideró que un *Service Special Agent* del IRS que envió cartas (requerimientos) a clientes de un médico que estaba siendo objeto de una investigación por vulneración penal de normas tributarias vulneró la regla de secreto tributario de la Sec. 6103 (k) (6) IRC al identificarse en tales cartas como agente de la división de investigaciones criminales del IRS; es decir, reveló a los pacientes información de su médico más allá de lo «requerido» o «necesario» para obtener la información que necesitaba.

²⁸² Resolución del Director de la APD, de 2 de febrero de 2006, R/00056/2006.

²⁸³ Posiblemente, la cuestión más problemática y compleja resulte de conciliar el derecho de acceso al expediente con los intereses de terceros o la intimidad de otras personas, tal y como prevé el art. 99.4 LGT.

En estos casos, nos inclinamos a pensar que estas personas pueden y deben calificarse como terceros a los efectos del art. 95.1 LGT, de manera que nos encontraríamos en un supuesto de cesión de información tributario no previsto en tal precepto pero autorizado por diferentes disposiciones de la LGT.²⁸⁴ No obstante, tal y como hemos indicado más arriba cuando analizamos el concepto de tercero, entendemos que la revelación de información de un obligado tributario a otro con motivo de actuaciones o procedimientos tributarios de obtención de información resulta legítima y debe ser autorizada legalmente ordenando este supuesto de forma completa y estableciendo los presupuestos y límites de esta revelación de datos fiscales.

g) Acceso a información tributaria confidencial por los titulares de derechos o intereses legítimos que resulten afectados por actos administrativos dictados frente a otros obligados tributarios: Especial atención a los casos regulados en el art. 21 RIS relativos a liquidaciones tributarias de ajuste de operaciones vinculadas

En el marco del procedimiento de revisión en vía administrativa, lo cierto es que la LGT permite que intervengan sujetos distintos de los obligados tributarios o infractores destinatarios del acto administrativo-tributario de que se trate. Así, el art. 232.1 LGT establece que están legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas: a) los obligados tributarios y los sujetos infractores; y b) cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o actuación tributaria. Asimismo, el art. 232.3 LGT prevé que «En el procedimiento económico-administrativo ya iniciado podrán comparecer todos los que sean titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados por la resolución que hubiera de dictarse, sin que la tramitación haya de retrotraerse

²⁸⁴ La misma posición adoptó el Director de la Agencia Española de Protección de Datos en su resolución de 20 de diciembre de 2006, expediente E/00265/2005, considerando que la LGT-1963 contiene un conjunto de disposiciones que permiten considerar que este supuesto de cesión de información está autorizado por una ley en el sentido previsto en el art. 11 LOPD.

en ningún caso. (...)».²⁸⁵ En este orden de cosas, debe destacarse que el art. 236 LGT regula la puesta de manifiesto de todo el expediente a todos los interesados que hubieran comparecido en la reclamación, de manera que personas distintas a los destinatarios específicos del acto objeto de reclamación pueden tener acceso a información tributaria confidencial.

A este respecto, cabe indicar que, a nuestro juicio, el acceso de tales interesados —aquellos que ostenten derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por el acto o la resolución— puede encontrar una justificación legítima y con relevancia constitucional, en la medida en que garantizando tal posición procesal (y el acceso al expediente) se pretende tutelar el derecho a la tutela judicial efectiva de los referidos interesados en relación con actos administrativos que afectan a sus derechos e intereses legítimos.²⁸⁶ De otro modo, estos interesados podrían verse perjudicados sin poder ejercer su derecho de defensa ante un órgano judicial.

²⁸⁵ El TEAC en su resolución de 27 de febrero de 2004, estableció que la legitimación activa para promover reclamación económico-administrativa exige una relación unívoca e inmediata entre quien la ejerce y el objeto de la pretensión, de tal forma que la anulación del acto impugnado produzca un efecto actual y cierto para la recurrente, tanto si es beneficioso como perjudicial, del que surja el interés legítimo. El TC, en su sentencia 257/1988, declaró que para ostentar legitimación es necesario que con el éxito de la reclamación se represente para el reclamante un beneficio material o jurídico, o por el contrario, la persistencia de la situación fáctica creada o que pudiera crear el acto combatido de la Administración le pudiera originar un perjuicio, debiéndose tratar en todo caso, de un interés personal y actual (véanse igualmente en relación con el concepto de interés directo como parte del derecho de tutela judicial efectiva a efectos de ejercer el derecho de recurso, las SSTC 60/1982, 24/1987, 192/2000, 175/2001 y 3/2004). El TEAC, en aplicación de la normativa anterior a la LGT-2003, resolvió en sentido negativo algunos casos dudosos de legitimación activa: a) no tienen legitimación los accionistas de una sociedad en el procedimiento económico-administrativo instado por la sociedad (RTEAC 16 de enero de 1998); b) no se encuentra legitimado un banco que presta el servicio de caja a un cliente en relación con el apremio dirigido a éste (RTEAC de 13 de enero de 2000); c) no se encuentra legitimado un cónyuge respecto a las actuaciones realizadas en relación con el otro cónyuge en su condición de administrador de una sociedad, por ejemplo, medidas cautelares, pero sí respecto a la diligencia de embargo a éste de una finca de la que dice ser titular el primer cónyuge (RTEAC de 8 de marzo de 2000); y d) no existe legitimación del contribuyente para oponerse a los requerimientos de información realizados a terceros referidos al mismo, pues el conocimiento por parte de la Administración de estos datos no afecta a sus intereses sino a partir del momento en que, incorporados a un procedimiento de gestión, sirvan de fundamento a una liquidación tributaria (RTEAC de 30 de noviembre de 2001, entre otras).

²⁸⁶ Véase la jurisprudencia constitucional citada en la nota precedente y las SSTC 10/1999, 121/1999 y 221/1999 sobre el derecho de acceso a los recursos como parte del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE.

Posiblemente, el aspecto más problemático de este supuesto de acceso a información confidencial sea la regulación del mismo. A nuestro entender, lo más coherente hubiese sido incorporar este supuesto al art. 95.1 LGT y regular un procedimiento en el que se ventile la cuestión de qué tipo de interesados y en qué casos pueden acceder a la información confidencial de otros obligados tributarios. En cierta medida ello se ha previsto en el art. 38 del RD 520/2005, de 13 de mayo, de revisión en vía administrativa, en relación con los supuestos del art. 233.3 LGT cuando en el procedimiento se plantee la personación de un posible interesado y no resulte evidente su derecho, su interés legítimo o que pudiese resultar afectado por la resolución que se dicte. No obstante, tal previsión sólo se plantea en casos determinados y siempre referidos a los supuestos del art. 233.3 LGT sin contemplar los del art. 233.1 LGT. Igualmente, cabría considerar la falta de proporcionalidad de la regulación que permite el acceso a todo el expediente por parte de estos interesados, de suerte que puede acontecer que ello no resulte necesario para el ejercicio de sus derechos de defensa. Así, nótese que el expediente puede comprender un conjunto de documentos, informes y datos que se refieren a materias distintas de aquellas que afectan a los interesados. En este sentido, consideramos que estos terceros interesados sólo deberían tener acceso a la parte del expediente que afecte a sus derechos e intereses legítimos, pues de otro modo se podría estar revelando información íntima o confidencial sin justificación legítima desde un punto de vista constitucional.

Esta problemática relativa a revelación de datos de un obligado tributario a terceros en el marco de un procedimiento tributario se plantea también en supuestos donde los obligados tributarios están «conectados» o «relacionados». Así, por ejemplo, allí donde la Administración tributaria regulariza la situación tributaria de un contribuyente al considerar que no ha valorado correctamente con arreglo al principio de plena competencia sus operaciones vinculadas con otro obligado tributario, lo cierto es que el art. 21 RIS permite a este último y a todos aquellos sujetos afectados acceder al Acta de Inspección y a la liquidación tributaria dictada frente al primero de cara a ejercitar sus derechos de defensa presentando los recursos que procedan en cada caso; tal acceso a la información del contribuyente que ha sido objeto del ajuste o corrección valorativa puede entrañar

una revelación de información confidencial que el contribuyente afectado puede desear preservar frente a los demás sujetos por mucho que éstos estén vinculados con él; nótese que el hecho de que dos sujetos estén vinculados fiscalmente no significa necesariamente que compartan toda la información relativa a sus negocios y operaciones, máxime considerando el amplio concepto de vinculación que resulta del art. 16 TRLIS: basta una participación de un socio en una sociedad del 5% de su capital social.

Así, tal revelación del contenido de la liquidación tributaria dictada frente al obligado tributario objeto del procedimiento inspector a las demás partes vinculadas afectadas no deja de plantear dudas y problemas atendiendo al propio art. 95 LGT y a los derechos que éste tutela, por más que resulte razonable considerando los derechos de defensa de las demás partes afectadas. A este respecto, entendemos que podría resultar adecuado que la Administración tributaria, previa consulta al obligado tributario, disociara la información secreta o confidencial del obligado tributario cuya revelación a terceros pudiera causarle un perjuicio, siempre que tal disociación no afectara sustancialmente a los derechos de defensa de las otras partes.²⁸⁷ En todo caso, debería establecerse que las demás partes afectadas que accedieran a esta información en el marco del procedimiento del art. 21 RIS 2008 no puedan usarla para otros fines ni revelarla a terceros, salvo a los efectos de ejercitar sus derechos de defensa, estableciéndose el correspondiente régimen sancionador.²⁸⁸

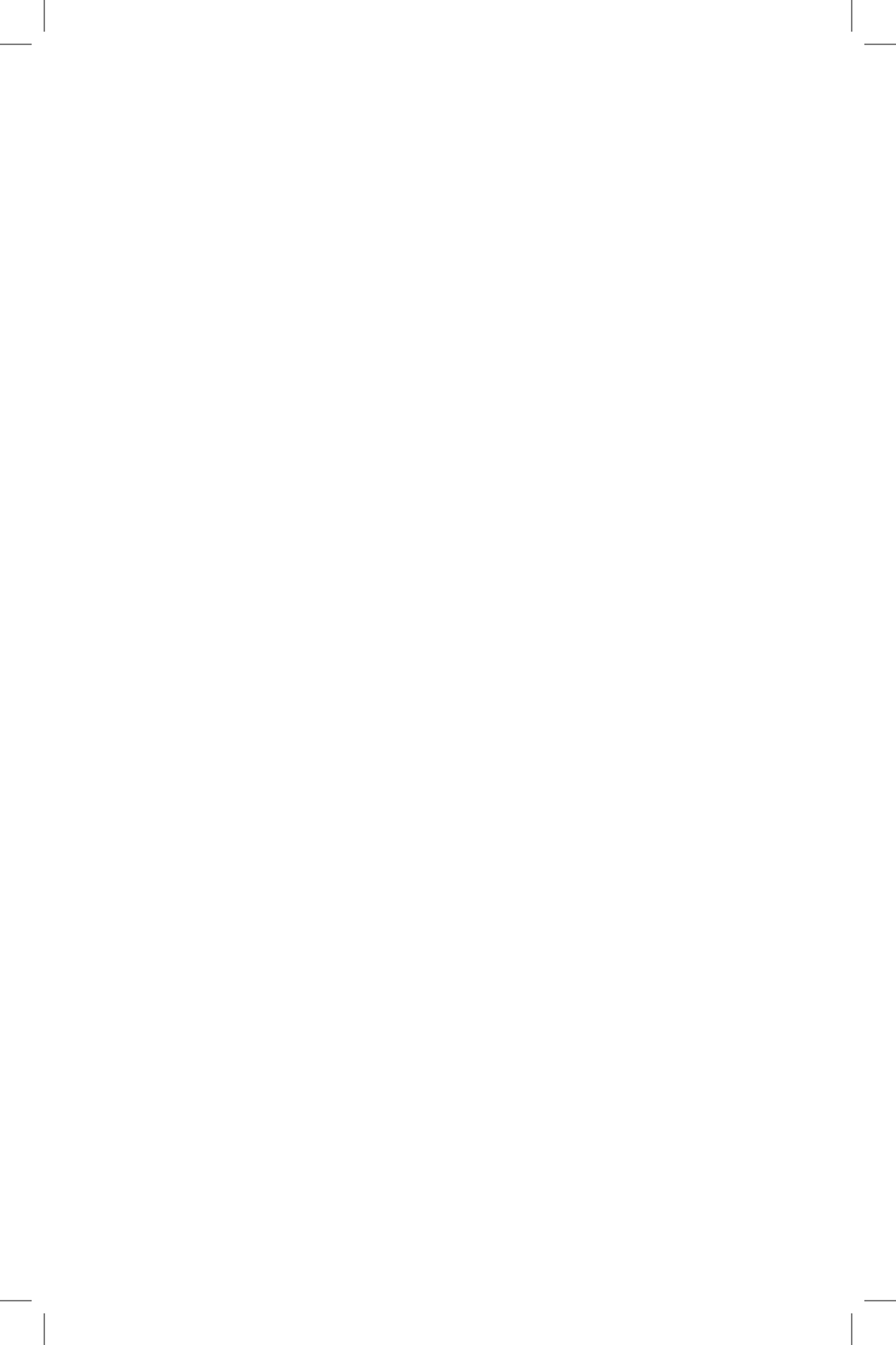
²⁸⁷ En EE. UU. existe un procedimiento a través del cual el contribuyente afectado por un requerimiento de información en el marco de una inspección tributaria puede solicitar la no revelación de secretos empresariales o la revelación de una determinada manera que proteja su confidencialidad. Vid. CUNNINGHAM, R. y O'BRIEN, J., «Protecting against the disclosure of trade secrets to independent experts and third-party fact witnesses during an IRS Audit», *The Tax Executive*, nº 99, March-April, 1990; y SCHICK, «US: Confidentiality of Taxpayer Information», *op. cit.*, p. 31).

²⁸⁸ Véanse en este sentido los arts. 95.4 y 204 LGT.



**CONCLUSIONES
GENERALES**

**A modo de
recapitulación**



VI. Conclusiones generales: A modo de recapitulación

El secreto tributario y su fundamentación

1. El denominado «secreto tributario» constituye una expresión de cuño doctrinal utilizada para designar el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración tributaria frente a su revelación a terceros y uso desviado de la misma. La normativa reguladora del secreto tributario establece una «reserva», esto es, una restricción del uso y cesión de la información tributaria, y en tal sentido este régimen de confidencialidad de la información tributaria integra una excepción al principio de publicidad y transparencia propio de los Estados democráticos.

2. El secreto tributario entraña dos consecuencias jurídicas; por un lado, supone la consagración de la reserva o confidencialidad de *toda* información obtenida por la Administración tributaria, de forma que no puede ser revelada a *terceros*; por otro lado, el secreto impide que la información en poder de la Administración tributaria pueda ser usada para fines diferentes de los estrictamente tributarios.

3. La protección de las garantías de confidencialidad y uso fiscal que conlleva el secreto tributario se puede llevar a efecto de forma directa o indirecta. La protección directa tiene lugar cuando una ley establece el secreto (reserva o confidencialidad) y los límites del uso de la información fiscal. La protección indirecta, por el contrario, garantiza la reserva de la información fiscal estableciendo sanciones disciplinarias de carácter administrativo y/o penales en el caso de que las personas al servicio de la Administración tributaria infringieran su deber de sigilo en relación con los datos de los que tuvieran noticia en el ejercicio de sus funciones. Nuestro ordenamiento, tras la reforma operada en la LGT (1963) por la Ley 25/1995, de 20 de julio, se sitúa entre aquéllos que dotan de una tutela reforzada al secreto tributario al sancionar ambas formas de protección (directa e indirecta); pero lo cierto es que no todos los países, ni siquiera los de nuestro entorno europeo, protegen de igual forma la reserva o confidencialidad.

4. La actual LGT, siguiendo la regulación establecida en la Ley 1/1998, de 18 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, configura el secreto tributario como un derecho de los contribuyentes (art. 34.1.i) LGT), que es protegido de forma directa e indirecta. Tal derecho, como cualquier otro, no es en modo alguno absoluto sino que presenta limitaciones, esto es, supuestos donde la información de un obligado tributario puede ser cedida o comunicada a terceros.

5. En relación con el fundamento del secreto tributario, desde una perspectiva doctrinal, se viene considerando que tutela tanto intereses públicos como privados o particulares. Así, desde una primera perspectiva, el fundamento de la citada institución podría hallarse en la protección de los intereses del sujeto que suministra la información, entendiéndose como correlato de los amplios deberes de colaboración que recaen sobre los obligados tributarios. Desde un segundo ángulo, existe un interés público en el secreto tributario, por cuanto que los sistemas tributarios modernos se apoyan en buena medida en la colaboración y suministro «voluntario» de información por parte de los obligados tributarios, de suerte que éstos estarían tanto más dispuestos a manifestar sus circunstancias cuantas más garantías tengan de que la Administración tributaria sólo empleará los datos obtenidos para fines fiscales; protegiendo la confianza del contribuyente en la Administración se facilita a la Administración el acceso a ciertos datos que de otra forma no llegarían a su poder. Así, en gran medida el buen funcionamiento e integridad de los sistemas tributarios basados en la declaración-liquidación dependen de la existencia de una regla de secreto tributario que garantice a los contribuyentes que el enorme caudal de información que deben revelar en cumplimiento de sus deberes de colaboración no va a ser cedida o comunicada a terceros.

6. Desde una perspectiva constitucional, se ha argumentado que el secreto tributario posee un fundamento constitucional. Así, desde la doctrina alemana se ha argumentado que el principio de seguridad jurídica derivado de la propia idea del Estado de Derecho, exige que el ciudadano pueda prever los supuestos en que el Estado puede entrometerse en su ámbito de actuación, sino también conocer cuáles sean las circunstancias que de ello se deriven; la protección del secreto tributario sería, pues, una consecuencia del derecho del sujeto obligado a controlar la información que suministra a la Administración tributaria

y que quebraría si esta pudiera utilizarla de forma arbitraria. Por lo que se refiere a la doctrina española, lo cierto es que mayoritariamente se viene invocando el derecho a la intimidad (personal y económica) como fundamento del secreto tributario. Sin embargo, esta invocación de los derechos fundamentales previstos en el art. 18.1 (derecho a la intimidad) y 4 CE (derecho al control sobre los datos de carácter personal) como fundamento de la protección del secreto tributario termina privándole de una fundamentación autónoma o propia de manera que el secreto tributario operaría así instrumentalmente al servicio de tales derechos fundamentales o de los datos que gozan de una especial protección constitucional. Como consecuencia de esta instrumentalización del secreto tributario, lo que termina sucediendo es que los bienes y derechos que ostentan una protección constitucional siguen disfrutando de la tutela constitucional e, incluso, en algunos casos, puede observarse una expansión indirecta de su protección constitucional a otros que no resultan, en principio, cubiertos por la misma.

7. El estudio de la jurisprudencia constitucional revela cómo nuestro Tribunal Constitucional viene considerando que la reserva, confidencialidad y protección de la información tributaria frente a un uso desviado de la misma se fundamenta principalmente en el derecho a la intimidad del art. 18.1 CE y en el derecho a la protección de datos de carácter personal (art. 18.4 CE). Así, la «prohibición» general de revelación y uso para fines distintos de los estrictamente tributarios (efectiva aplicación de los tributos, gestión de recursos tributarios e imposición de sanciones tributarias) y el establecimiento por ley de excepciones a tal «prohibición» (cuando concurren bienes con relevancia constitucional) tutelan el contenido esencial de ambos derechos fundamentales con carácter principal, sin perjuicio de que también puedan proteger otros bienes o derechos con relevancia constitucional como pueden ser otros derechos de los obligados tributarios (v.gr., sus secretos empresariales) o la eficacia de la gestión tributaria (que requiere la protección de los datos aportados por los contribuyentes como contrapeso de sus amplios deberes de colaboración). El régimen de protección articulado a través del denominado secreto tributario (o la reserva de los datos fiscales) tendría así un carácter instrumental en relación con la protección de determinados derechos fundamentales, sin perjuicio de que igualmente sirva a otras finalidades constitucionalmente relevantes como la eficacia de la gestión tributaria.

8. Como consecuencia de la instrumentalidad del secreto tributario al servicio principalmente de los derechos fundamentales de los arts. 18.1 y 4 CE —aunque éste no sea su único fundamento y funcionalidad, tal y como hemos indicado— pensamos que la Administración tributaria a la hora de aplicar o gestionar las excepciones a la regla de secreto establecidas por ley debería realizar una interpretación constitucional del art. 95 LGT a la luz de la jurisprudencia constitucional expuesta en esta obra, de forma que se verificase en cada supuesto de solicitud de comunicación de datos la presencia del fundamento constitucional que habilita la cesión, la proporcionalidad del requerimiento y las garantías de uso adecuado (y no desviado) de los datos solicitados. Nótese en este sentido que el art. 95.1 LGT cuando regula los supuestos excepcionales en los que cede la regla de secreto tributario lo hace atribuyendo a la Administración tributaria una potestad («podrán») y no un «deber», aunque es cierto que existen otros preceptos donde sí se ha establecido tal deber de transmisión de datos.

9. De la jurisprudencia constitucional analizada en la obra, a nuestro modesto entender, puede inferirse igualmente que el derecho de los contribuyentes al «secreto tributario», regulado en los arts. 34.1.i y 95 LGT-2003 además de tener raíces constitucionales (art. 18.1 y 4 CE) y poseer carácter limitado, no sólo viene regulado y protegido por la LGT, sino que la LOPD constituye una norma que tiene asignada también tal funcionalidad protectora, sin perjuicio de que alguna de sus disposiciones (especialmente las que limitan los derechos de los afectados frente a la Hacienda Pública) pueda plantear dudas sobre su constitucionalidad o requiera una interpretación constitucional. No puede perderse de vista que la LOPD opera como un desarrollo del art. 18.4 CE (STC 233/1999) que tutela con carácter general el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal y en este sentido esta regulación se proyecta claramente sobre la Hacienda Pública y las Administraciones tributarias y, por tanto, es aplicable en el marco de los procedimientos tributarios regulados por la LGT. Así, la LOPD constituye un marco omnicompreensivo que también resulta aplicable al ámbito tributario, del que se derivan derechos para los afectados y obligaciones para las Administraciones, así como limitaciones para el legislador tributario.

10. El hecho de que la LOPD resulte aplicable en el ámbito tributario y se proyecte sobre la misma materia que la regla de secreto tributario no significa que el art. 95 LGT carezca de sentido y funcionalidad, sino que en cierta medida contribuye a implementar y adaptar parcialmente al ámbito tributario algunos de los preceptos establecidos en la LOPD. No obstante, la funcionalidad y contenido del art. 95 LGT no se agota en la implementación en el ámbito tributario de una parte de la LOPD, al proteger igualmente otros bienes y derechos con relevancia constitucional que no protege el art. 18.4 CE, como pueden ser el derecho a la intimidad, los secretos empresariales (de las personas físicas y entidades) o el propio «interés fiscal» en la confidencialidad de la información tributaria (como mecanismo dirigido a favorecer el cumplimiento voluntario y la eficacia de la gestión tributaria) regulando asimismo las relaciones de auxilio y colaboración con otras Administraciones y organismos del Estado e incluso con Administraciones extranjeras. De esta forma, la LOPD y la LGT (particularmente la regulación del secreto tributario del art. 95) no constituyen compartimentos estancos sino regulaciones interconectadas, aunque entendemos que la LGT debe moverse en el marco establecido por la LOPD, esto es, observando en todo caso las garantías formales y materiales que prevé esta ley orgánica a favor de los afectados por un tratamiento de datos de carácter personal y que también ordenan las actuaciones y procedimientos de las Administraciones públicas —y que en relación con los ficheros gestionados por la Hacienda Pública vienen a integrar derechos de los contribuyentes de raíz constitucional cuya regulación fundamental no deriva de la LGT. Así, el régimen de tratamiento de los datos de carácter personal (secreto y limitaciones al uso y cesión de los datos) que establece la LOPD resulta de aplicación al ámbito tributario y en tal sentido la normativa tributaria (particularmente la LGT) debe moverse dentro de este marco jurídico. Ahora bien, el art. 95 LGT, como acabamos de apuntar, va más allá de lo previsto en la LOPD cuando protege información que no tiene carácter personal (v.gr., datos referidos a personas jurídicas) y además desarrolla y adapta tal ley orgánica al ámbito tributario por la vía de establecer un determinado régimen de confidencialidad y de protección y seguridad de los datos de carácter personal (ficheros públicos de datos tributarios), así como una regulación que complementa lo previsto en los arts. 11 y 21 LOPD concretando los supuestos de cesión de información tributaria a terceros.

11. En suma, no cabe sino reconocer que la confidencialidad y reserva de uso para fines fiscales de la información obtenida por la Administración tributaria que tutela la institución denominada doctrinalmente como «secreto tributario» no posee un fundamento constitucional autónomo o propio sino que posee carácter instrumental de otros bienes y derechos con relevancia constitucional, tal y como hemos tratado de exponer a lo largo de este trabajo. Ahora bien, la ausencia de un fundamento autónomo del secreto tributario no significa que su regulación sea totalmente prescindible, ni que el legislador ordinario pueda entrar a ordenar esta materia sin ningún tipo de limitaciones. Por el contrario, la regulación del «secreto tributario» en tanto que instrumental y protectora de bienes y derechos de relevancia constitucional resulta necesaria en nuestro ordenamiento tributario y, además, el legislador a la hora de regular esta materia debe tener en cuenta las implicaciones (y limitaciones) que resultan de los bienes y derechos tutelados por tal institución.

12. Otra importante conclusión derivada de la jurisprudencia constitucional en esta materia reside en afirmar que no existe en sentido estricto un derecho subjetivo constitucional y autónomo al secreto tributario, al margen de los derechos establecidos en el art. 18.1 y 4 CE. Como ya se ha indicado, la regulación y el derecho al secreto tributario, como cláusula de confidencialidad que protege toda la información obtenida por la Administración tributaria, constituye una creación del legislador ordinario. Ahora bien, el hecho de que el secreto tributario constituya un instrumento de protección de determinados derechos fundamentales (art. 18.1 y 4 CE) y de bienes con relevancia constitucional (*v.gr.*, secretos empresariales, la eficacia e integridad del sistema de gestión tributaria) implica que parte del contenido, protección y régimen del secreto tributario posee carácter constitucional; es decir, principalmente los derechos fundamentales a la intimidad y a protección de datos de carácter personal poseen una dimensión positiva que implica una protección de determinada información de los obligados tributarios, de suerte que tal protección se viene instrumentando a través de esta figura denominada «secreto tributario» que, como ya hemos indicado, protege también otros bienes con relevancia constitucional (*v.gr.*, secretos empresariales,

la eficacia e integridad del sistema de gestión tributaria) e incluso datos que no gozan de protección constitucional. Todo ello afecta a la configuración del derecho al secreto tributario como un derecho de configuración legal, pero que tutela instrumentalmente derechos fundamentales y bienes de relevancia constitucional. El legislador ordinario es libre para configurar el secreto tributario de la forma que le resulte más oportuna, respetando en todo caso los límites que se derivan de la norma fundamental (CE). En concreto, los bienes y derechos que gozan de tutela constitucional sobre los que se proyecta el secreto tributario no pierden tal protección por el hecho de haber sido confiados o revelados a la Administración fiscal y haberse integrado en archivos que contienen información que no goza de tal amparo constitucional. El legislador ordinario podría permitir la revelación o transmisión a terceros de datos que no gozan de protección constitucional, atendiendo a otros intereses prevalentes. Por lo que se refiere a los bienes y derechos que gozan de una protección constitucional, el TC español ha declarado que no tienen carácter absoluto, sino que pueden ceder cuando así lo requieran intereses públicos superiores. Ahora bien, los límites a los que se enfrenta el legislador en uno u otro caso son de diversa índole; mientras que cuando no hay bienes dotados de tutela constitucional las excepciones al secreto tributario podrían integrar una decisión de política legislativa, ponderando los intereses en juego, cuando resultan afectados bienes o derechos que ostentan protección constitucional las excepciones al secreto tributario resultan restringidas por la propia Constitución y deben delimitarse conforme a ésta. Esta cuestión ha sido abordada con carácter general por el Tribunal Constitucional español en numerosas ocasiones; nuestro más alto tribunal ha declarado que existe la posibilidad de que derechos fundamentales cedan ante intereses constitucionales relevantes, siempre que la cesión o recorte que aquéllos hayan de experimentar se revele como necesario para lograr el fin legítimo previsto, proporcionado para alcanzarlo y, en todo caso, sea respetuoso con el contenido esencial del derecho (*Wesenshaltgarantie*). Esta doctrina aplicada al caso que nos ocupa, esto es, a la transmisión a terceros —véanse los once supuestos que contempla el art. 95.1 LGT, de datos que pudieran afectar a derechos fundamentales (v.gr., el derecho a la intimidad) significa que tal transmisión únicamente sería legítima

desde un punto de vista constitucional cuando fuera establecida por ley, resultase necesaria para alcanzar el fin legítimo, proporcionada, y respetara el contenido esencial del derecho fundamental afectado (art. 53.1 CE). A su vez, a nuestro juicio, de la jurisprudencia del TC se desprende que el contenido esencial de los derechos fundamentales previstos en los arts. 18.1 y 4 CE requiere, además de lo que acabamos de indicar, que el cesionario —la persona a quien se comunica la información— proteja la información comunicada a través de un régimen que conlleve garantías sobre la confidencialidad y el uso para los fines legítimos que autorizaron su revelación, es decir, medidas que garanticen el «secreto» o reserva de los datos cedidos excluyendo su uso desviado. Entendemos que la ley que autoriza la cesión o revelación de los datos debe considerar la existencia de tales garantías y la Administración tributaria debe verificar su efectiva aplicación por parte del cesionario con anterioridad a la cesión de la información, pues de otro modo no estaría garantizado el contenido esencial de tales derechos fundamentales.

13. Con carácter general puede afirmarse que allí donde una ley ha precisado los supuestos y condiciones en que la Administración tributaria está obligada o autorizada a ceder, comunicar o revelar datos tributarios de terceros a otras personas para fines distintos de los tributarios, lo normal es que no se planteen problemas en este ámbito ya que el legislador habrá ponderado los intereses en conflicto de manera que tal cesión de datos ostentará una justificación constitucional y se habrán articulado igualmente garantías para evitar un «uso desviado» de los datos tributarios suministrados. Sin embargo, allí donde no concurrieran los referidos presupuestos (no hay base legal o ésta es insuficiente, o no concurre una justificación constitucional o la medida es desproporcionada o simplemente no se establecen garantías frente a un «uso desviado») entonces podría plantearse, además de una vulneración del art. 95 LGT, un problema de lesión de derechos fundamentales en el caso de que se cedieran datos de carácter personal (de personas físicas). Así las cosas, el hecho de que el TC haya asignado a la Administración tributaria la referida función de garantizar la protección del derecho a la intimidad cuando recaba datos personales le obliga a ponderar en cada caso en que deba ceder tales datos la existencia de riesgos para tal derecho, debiendo

rechazar la cesión de la información tributaria —incluso en los casos previstos en el art. 95.1 LGT— allí donde existan riesgos de un eventual «uso desviado» en los términos establecidos en la STC 143/1994. En este sentido, consideramos que la Administración debería verificar en cada caso la existencia de tales garantías mínimas frente a un uso desviado, de forma que si llegara a la conclusión de que éstas no concurren y existe un riesgo de lesión de un derecho fundamental (v.gr., intimidad) no debería transmitirse tal información. También debe insistirse en que la Administración tributaria debe articular derechos de información, acceso, rectificación y cancelación a favor de los obligados tributarios de cara a permitirles conocer la existencia, fines y responsables de los ficheros que tengan datos que les conciernan toda vez que tales derechos forman parte del derecho a la intimidad y del derecho a la protección de datos de carácter personal. Esta es precisamente una de las consecuencias derivadas de la funcionalidad atribuida por el TC a la LOPD en materia de datos recabados por las Administraciones tributarias.

La protección de la información tributaria dispensada por el secreto tributario y la LOPD

14. La protección jurídica que nuestro ordenamiento dispensa a la información o datos tributarios de los obligados tributarios resulta fundamentalmente de lo establecido en la LGT (particularmente el art. 95) y en la LOPD. Nótese, a su vez, que el hecho de que el secreto tributario tutele instrumentalmente bienes y derechos de relevancia constitucional posee implicaciones de alcance; en particular, no puede perderse de vista que la protección de estos derechos no sólo viene proporcionada por la normativa nacional y el TC, sino que el Derecho Comunitario y el TJCE también deben proteger estos derechos en su ámbito de aplicación al formar parte de las tradiciones constitucionales de los Estados miembros y haber sido incorporados estos derechos en la propia Carta de Derechos Fundamentales de la UE.

15. La LOPD establece una serie de derechos a favor de los afectados por el tratamiento de datos de carácter personal, de suerte que, con carácter general, tal regulación es aplicable en el ámbito de actuación de la Hacienda Pública, esto es, de las diferentes Administraciones tributarias españolas. A este respecto, los derechos que otorga la LOPD y

que, a nuestro entender, poseen mayor incidencia en el ámbito tributario son los siguientes:

15.1. En primer lugar, el artículo 4 LOPD establece un principio de calidad en la recogida de datos que exige que la Administración tributaria solo obtenga datos de los obligados tributarios allí donde resulte estrictamente necesario para el cumplimiento de sus funciones y sujeto a proporcionalidad; tal principio afecta especialmente a la aplicación de los arts. 93, 94 y 115.1 LGT. El art. 4 LOPD ha sido interpretado junto al art. 11 (cesiones de datos) en el sentido de que la LOPD no sólo requiere que las cesiones de datos estén autorizadas por la ley, sino que las concretas comunicaciones de datos sean necesarias para el ejercicio de las potestades del requirente y que el requerimiento sea proporcionado en función de las mismas, lo cual posee trascendencia en el marco del art. 95 LGT. El art. 4.2 LOPD también dispone que los datos de carácter personal objeto de tratamiento no podrán usarse para finalidades incompatibles con aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos.

15.2. En segundo lugar, el art. 5 LOPD establece el derecho de los interesados a los que se les soliciten datos (o cuyos datos hayan sido recabados por un tercero) a ser informados de modo expreso, preciso e inequívoco sobre una serie de extremos que se consideran esenciales para que puedan ejercer un control sobre la protección y uso de los datos objeto de tratamiento; resulta criticable, a nuestro entender, que este derecho haya sido desarrollado en el ámbito tributario por la LGT y su normativa de desarrollo.

15.3. En tercer lugar, el art. 9 LOPD establece que el responsable del fichero y, en su caso, el encargado del tratamiento deberán adoptar las medidas de índole técnica y organizativas necesarias que garanticen la seguridad de los datos de carácter personal y eviten su alteración, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado, habida cuenta del estado de la tecnología, la naturaleza de los datos almacenados y los riesgos a que están expuestos, ya provengan de la acción humana o del medio físico o natural. El principio de seguridad de los datos previsto en la LOPD se ha articulado de forma específica en el art. 95.3 LGT y se ha desarrollado por la Instrucción AEAT nº 1/1996. Consideramos que este conjunto normativo debería operar de forma que se excluyera el uso indirecto (*back door use*) de la

información tributaria de un obligado tributario en el marco de una inspección tributaria que afecta a otro obligado tributario totalmente desconectado o no relacionado con el primero.

15.4. En cuarto lugar, el art. 10 LOPD se ocupa de regular el deber de secreto estableciendo que el responsable del fichero y quienes intervengan en cualquier fase del tratamiento de los datos de carácter personal están obligados al secreto profesional respecto de los mismos y al deber de guardarlos, obligaciones que subsistirán aún después de finalizar sus relaciones con el titular del fichero o, en su caso, con el responsable del mismo. Este precepto viene a establecer un deber de secreto que no coincide plenamente con el deber de sigilo (tributario) exigible a cuantas autoridades y funcionarios tengan conocimientos de datos o informaciones a las que tengan acceso en el ejercicio de sus cargos (art. 95.3 LGT), en la medida en que se proyecta sobre el responsable del fichero y cualquier persona que intervenga en cualquier fase del tratamiento de datos de carácter personal, de suerte que este deber de secreto subsiste aún después de finalizar sus relaciones con el titular del fichero. Ciertamente, el deber de secreto profesional establecido por la LOPD y el deber de sigilo regulado en la LGT y demás normativa de desarrollo poseen características sustancialmente coincidentes, a pesar de que median diferencias en lo que se refiere su ámbito objetivo y subjetivo; así, mientras que el deber de secreto de la LOPD se refiere a los datos de carácter personal objeto de tratamiento de los que tuviera conocimiento el responsable del fichero y quienes intervengan en cualquier fase del tratamiento de los mismos, el deber de sigilo (tributario) se proyecta sobre cualquier dato, información, informe o antecedente del que tuviera conocimiento cuantas autoridades o funcionarios. En ambos casos también se ha previsto una normativa sancionadora frente al incumplimiento de tal deber. A pesar de la contundencia de estas disposiciones sobre el deber de secreto y sigilo, lo cierto es que el examen de algunas prácticas administrativas revela serias vulneraciones de lo previsto en las mismas en el sentido de revelaciones no autorizadas de datos confidenciales de obligados tributarios.

15.5. En quinto lugar, el art. 11.1 LOPD, constituye una norma complementaria del art. 10 al establecer que los datos de carácter personal objeto de tratamiento sólo podrán ser comunicados a un

tercero para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario con el previo consentimiento del interesado. No obstante, el apartado 2º del referido precepto dispone que tal consentimiento del interesado no será preciso en una serie de supuestos entre los que destacamos por su interés los siguientes: a) cuando la cesión está autorizada en una *ley*; y b) cuando la comunicación que deba efectuarse tenga por destinatario al Defensor del Pueblo, el Ministerio Fiscal o los Jueces o Tribunales o el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de las funciones que tiene atribuidas (...).

El marco normativo aplicable a la cesión de datos personales entre Administraciones públicas se completa con otras dos importantes cláusulas previstas en la LOPD, a saber: lo previsto en su art. 21 y la Disposición Adicional Cuarta (modificación del art. 112.4 de la LGT de 1963). Por un lado, el art. 21 LOPD, en la redacción resultante de la STC 292/2000, establece que los datos de carácter personal recogidos o elaborados por las Administraciones públicas para el desempeño de sus atribuciones no serán comunicados a otras Administraciones públicas para el ejercicio de competencias diferentes o de competencias que versen sobre materias distintas, salvo cuando la comunicación tenga por objeto el tratamiento posterior de los datos con fines históricos, estadísticos o científicos. Los arts. 11 y 21 LOPD vienen interpretándose sistemáticamente, a la luz de la jurisprudencia constitucional (STC 292/2000), de manera que las cesiones de datos personales entre Administraciones públicas (entendemos que nacionales ya que los intercambios internacionales se rigen en este punto por lo dispuesto en el art. 33 LOPD) para el ejercicio de competencias iguales (*v.gr.*, tributarias) o que versen sobre materias semejantes están autorizadas, sin requerir el consentimiento del afectado ni de una habilitación legal expresa más allá de lo dispuesto en el art. 21 LOPD. Sin embargo, allí donde la cesión de datos entre Administraciones públicas venga motivada para el ejercicio de competencias diferentes o que versen sobre materias distintas, esto es, la información será usada para un fin distinto del que autorizó y motivó su obtención, recogida o tratamiento, entonces se requiere el consentimiento del afectado o que una norma con rango de ley autorice tal cesión de datos atendiendo a bienes o derechos de relevancia constitucional y resultando tal cesión proporcional para alcanzar los fines constitucionales que autorizan tal

flexibilización del derecho fundamental. Por otro lado, la Disposición Adicional Cuarta de la LOPD dio nueva redacción al antiguo art. 112.4 LGT-1963 (actual art. 94.5 LGT) al objeto de superar o evitar los problemas de eficacia de la gestión tributaria que se suscitarían si la cesión de datos que resulta del cumplimiento de los deberes de colaboración de terceros previstos en los arts. 93 y 94 LGT que recaen sobre todo tipo de personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, y autoridades, quedara supeditado al consentimiento del afectado por tal cesión o comunicación de datos. De esta forma, lo previsto en el art. 94.5 LGT opera como ley que autoriza la cesión, sin consentimiento del afectado, al existir un bien de relevancia constitucional (el interés fiscal y las necesidades de información requeridas por la Administración tributaria para lograr el efectivo cumplimiento del deber de contribuir a los gastos públicos del art. 31.1 CE). Ahora bien, tal cesión de datos, para resultar constitucional, debe ser proporcional a los fines que fundamentan tal flexibilización del derecho fundamental (art. 18.4 CE), lo cual nos lleva a la exigencia de la trascendencia tributaria de la información o datos que deben cederse a la Administración tributaria. La referencia que contiene el art. 94.5 LGT a la inaplicación en este ámbito (el de los deberes de colaboración de los arts. 93 y 94 LGT) de lo dispuesto en el art. 21.1 LOPD debe interpretarse de la misma forma pero con relación a las cesiones de información por parte de Administraciones públicas a la Administración tributaria. Tampoco aquí se requiere el consentimiento del afectado cuando una Administración pública deba ceder datos a la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en los arts. 93 y 94 LGT, por las mismas razones y en los términos indicados.

15.6. En sexto lugar, los arts. 15, 16 y 17 LOPD regulan los derechos de acceso, rectificación y cancelación de los datos personales objeto de tratamiento, de suerte que tales derechos, como destacó el TC, constituyen las garantías esenciales para el ejercicio del derecho fundamental del art. 18.4 CE. El derecho de acceso básicamente otorga al interesado el derecho a solicitar y obtener gratuitamente la información de sus datos de carácter personal sometidos a tratamiento, el origen de dichos datos, así como las comunicaciones realizadas o que se prevén realizar de los mismos. Por su parte, el derecho de rectificación y cancelación tiene contenido complejo. Así, el responsable del tratamiento tiene la

obligación de hacer efectivo el derecho de rectificación o cancelación del interesado en el plazo de 10 días. También se ha establecido la obligación de rectificar o cancelar los datos de carácter personal cuyo tratamiento no se ajuste a lo previsto en la LOPD y, en particular, cuando tales datos resulten inexactos o incompletos. Si los datos rectificadas o cancelados hubieran sido comunicados previamente, el responsable del tratamiento deberá notificar la rectificación o cancelación efectuada a quien se hayan comunicado, en el caso de que se mantenga el tratamiento por este último, que deberá también proceder a la cancelación. El art. 23.2 LOPD establece una importante limitación al ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación cuando dispone que los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán denegar el ejercicio de tales derechos cuando el mismo «obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras». A nuestro juicio, la cláusula del art. 23.2 LOPD debe ser objeto de interpretación restrictiva considerando la posición adoptada por el TC en la STC 292/2000 en relación con la limitación del derecho fundamental del art. 18.4 CE por el art. 24.1 y 2 LOPD, de manera que las limitaciones que establece el art. 23.2 LOPD sólo deberían oponerse al ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación cuando la Administración tributaria en respuesta motivada fundamentara que el otorgamiento de tales derechos traería consigo un perjuicio grave para las actividades de la Administración tributaria dirigidas a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En este orden de cosas, debe destacarse cómo la normativa tributaria —la Instrucción AEAT 6/2000— ha regulado estos derechos de acceso, rectificación y cancelación de forma poco garantista planteando dudas sobre su legalidad.

15.7. En séptimo lugar, las disposiciones de la LOPD (arts. 33 y 34) que regulan las transferencias internacionales de datos minimizan en gran medida los derechos de los afectados cuando excluye la exigencia de un «nivel de protección equiparable» al resultante de la LOPD en todos aquellos casos donde el intercambio viene regulado en un convenio o es solicitado por una Administración fiscal, lo cual, a nuestro juicio, resulta criticable teniendo en cuenta la relevancia y protección constitucional de los derechos fundamentales que pueden

resultar afectados por este tipo de suministros de datos. A nuestro juicio, las normas que ordenan los intercambios internacionales de información fiscal deben ser aplicadas de forma compatible con tales derechos fundamentales y bienes constitucionalmente protegidos. Muy en particular, consideramos que la normativa tributaria (particularmente, la LGT, los convenios de doble imposición y los acuerdos de intercambio de información tributaria) y la LOPD deberían aplicarse en este punto de forma más consistente con lo declarado por nuestro TC en la STC 292/2000. Ello requeriría en todo caso que la Administración tributaria española —como Estado requerido o que transmite información— verifique con anterioridad a la remisión de los datos la existencia y observancia de medidas y garantías de protección de la información tributaria en términos compatibles con los derechos fundamentales del art. 18.1 y 4 CE, esto es, garantías de confidencialidad de la información y de un uso acorde con la norma (el convenio) que habilita el intercambio de información tributaria.

16. En suma, resulta evidente la gran incidencia que posee la LOPD sobre la materia regulada en la LGT y en especial sobre los procedimientos tributarios relativos a la obtención de información y su transmisión o cesión. No hay duda de que la LOPD se proyecta sobre una materia clave desde el punto de vista de la normativa tributaria como es la obtención, el tratamiento, la seguridad y el uso de la información fiscal, de suerte que la regulación de tal materia afecta de forma relevante tanto a los obligados tributarios como a la Administración tributaria y, a la postre, al funcionamiento y eficacia de unos procedimientos tributarios que constituyen una pieza angular para lograr la tutela del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. La LOPD ha traído consigo importantes modificaciones de la normativa tributaria. Así, las cláusulas recogidas en los arts. 94.5 y 95.2 LGT constituyen claros ejemplos de cómo la LGT ha tenido que ser adaptada para cumplir con las exigencias de la LOPD en materia de medidas de seguridad de la información y de cesión de datos referenciados a la Administración tributaria por parte de terceros. Los arts. 82 (sobre utilización de tecnologías informáticas y telemáticas) y 94.4 (sobre acceso a documentos que formen parte del expediente que estén almacenados por medios informáticos o telemáticos) del Reglamento general de los procedimientos de gestión e

inspección también constituyen otras muestras de la incidencia de la LOPD en el marco de los procedimientos tributarios. También hemos visto cómo la AGPD ha actuado en cierta medida como catalizador de este proceso de reformas de la normativa y de la práctica tributaria en aras de lograr una mayor adaptación y convergencia con las exigencias derivadas de la LOPD. Las modificaciones introducidas en la LGT y los cambios en las prácticas administrativas a que acabamos de referirnos, en buena medida no consisten en otra cosa que en reforzar el derecho a la intimidad y a la seguridad jurídica de los obligados tributarios en relación con la reserva de sus datos de carácter personal de manera que se garantice su confidencialidad y su uso para las finalidades tributarias que motivaron su obtención. En este sentido, la instrumentalidad de la LOPD al servicio de los derechos fundamentales del art. 18 CE y de la seguridad jurídica no vendría sino a reforzar la garantía que tradicionalmente viene representando el secreto tributario del art. 95 LGT. Sin embargo, la LOPD contiene otra serie de disposiciones que irían más allá de la protección que tradicionalmente viene resultando del secreto tributario, en la medida en que el derecho fundamental del art. 18.4 CE, tal y como lo ha configurado nuestro TC, supera la mera instrumentalidad del derecho a la protección de datos de carácter personal al servicio de los derechos de intimidad, honor, propia imagen, etc. Ello acontece, fundamentalmente, en relación con lo establecido en los arts. 5 (derecho de información al afectado), 6 (consentimiento del afectado), 15 (derecho de acceso), y 16 (derecho de rectificación y cancelación). La LOPD ha establecido en tales preceptos derechos a favor de los afectados que no concuerdan totalmente con las garantías básicas que vienen rigiendo en los procedimientos administrativo-tributarios a favor de los obligados tributarios. De esta forma, lo que ha acontecido es que tales derechos han tenido que articularse a través de una normativa específica o simplemente la normativa tributaria todavía no ha implementado alguna de las garantías que derivan de la LOPD; como ejemplo del primer tipo de supuestos podemos citar la Instrucción nº 6/2000 de la AEAT, sobre el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación, en tanto que no nos consta que los derechos de información y consentimiento de los arts. 5 y 6 LOPD hayan sido objeto de articulación en el ámbito tributario.

17. El impacto de la LOPD en materia tributaria afecta a cuestiones materiales tales como la regulación de la confidencialidad, tratamiento, uso y cesión de la información obtenida por la Administración tributaria, así como a cuestiones de tipo procedimental, de forma que el legislador tributario cuando regula toda la materia relativa a la obtención, tratamiento, uso y cesión de información tributaria debe observar los límites derivados de la LOPD (cuando menos allí donde se trate de datos de carácter personal que caigan en el ámbito de aplicación de tal ley orgánica). Así, los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal obligan al legislador tributario a articular determinadas garantías a favor de los obligados tributarios, de suerte que la LOPD no ha hecho otra cosa que concretar las principales salvaguardias derivadas del derecho regulado en el art. 18.4 CE. En relación con las consecuencias que se derivan del incumplimiento de las disposiciones de la LOPD que otorgan derechos a los afectados en el marco de un procedimiento tributario podría plantearse la casuística donde las actuaciones o prácticas de la Administración tributaria no resultan amparadas por la legislación tributaria procedimental ni por la normativa de protección de datos de carácter personal, de manera que existiría una doble ilegalidad: infracción de la LOPD y de las disposiciones previstas en la LGT o en otra regulación administrativa. Ello implicaría que la oposición frente a este tipo de actuaciones o prácticas podría articularse a través de recursos estrictamente tributarios (revisión administrativa), así como empleando los mecanismos que brinda la LOPD. Ahora bien, sólo los primeros conducen a la anulación del acto administrativo de que se trate. Asimismo, podrían plantearse igualmente casos donde no mediara infracción de la normativa tributaria (v.gr., LGT y normas de desarrollo), pero sí de la LOPD, de suerte que aquí tal infracción, a nuestro entender, debería poder invocarse en vía de revisión administrativa y judicial de cara a obtener un pronunciamiento de anulación o nulidad del acto administrativo-tributario por vulneración de la LOPD.

18. El régimen de protección que la LGT dispensa a la información tributaria de los obligados tributarios viene establecido fundamentalmente en los arts. 34.1.i) y 95 LGT. El alcance de esta protección —en forma de derecho de los obligados tributarios— sólo resulta inteligible

si se contempla de forma global lo dispuesto en el art. 95 LGT, lo cual implica considerar su ámbito objetivo y subjetivo y las excepciones a la regla de secreto tributario.

19. En relación con el ámbito objetivo de la cláusula de secreto tributario, la actual regulación recogida en el art. 95 LGT establece un régimen de protección que abarca todo tipo de datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones. El ámbito objetivo del secreto tributario se define así de forma muy amplia, prácticamente omnicomprendivamente. Así, resulta claro que la regla de secreto tributario del art. 95 LGT se proyecta tanto sobre «datos propios» o aportados por el propio obligado tributario, como sobre «datos referenciados» o datos aportados por terceros que suministran información por suministro o captación de acuerdo con sus deberes de colaboración. Pensamos, sin embargo, que la información obtenida por la Administración tributaria de archivos o registros públicos (Registro de la propiedad, Registro mercantil) o de bases de datos que consoliden información pública (Amadeus, Sabi, etc.) o privada (cuya cesión a terceros haya sido autorizada por el cedente al cesionario, como los casos de las bases de datos *Royaltystat* o *Royaltysource*) no resulta cubierta por la regla de secreto tributario. No así información obtenida en el marco de procedimientos tributarios (v.gr., inspecciones fiscales). Tal información, de acuerdo con el art. 95.1 LGT, tiene carácter reservado y sólo puede utilizarse para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan. Consideramos que tal información también puede emplearse en el marco de procedimientos administrativos de revisión y en procesos judiciales donde se someta a control la actividad de la administración tributaria que recabó los datos.

20. La cuestión del ámbito subjetivo de la cláusula de secreto tributario plantea más interrogantes. Ciertamente, el alcance del término «terceros» empleado en el art. 95.1 LGT plantea importantes cuestiones interpretativas, de suerte que, a nuestro juicio, «tercero» en este contexto se referiría a toda persona distinta del sujeto al que se refieren los datos obtenidos por la Administración tributaria (o el propio sujeto que suministró la información como, por ejemplo,

una entidad financiera o un retenedor). Lógicamente las autoridades y funcionarios integrantes de la concreta Administración tributaria que han obtenido o recabado la información no pueden considerarse «terceros» en este marco y, precisamente por ello, están sujetas a la reserva y el deber de sigilo establecido por el art. 95 LGT. Sin embargo, toda persona, pública o privada, distinta del sujeto al que se refieren los datos (y de la Administración tributaria que los recabó, esto es, una Administración tributaria distinta: estatal, autonómica, local, o extranjera) deben calificarse de «terceros» y, por tanto, no pueden acceder o tener conocimiento de tal información tributaria, salvo en los casos establecidos en el art. 95.1 LGT. Consideramos que la expresión «cedidos o comunicados a terceros» que emplea el art. 95.1 LGT debe ser interpretada en sentido amplio comprendiendo (y, por tanto, excluyendo toda revelación ampare) toda fórmula a través de la cual la información obtenida por la Administración tributaria es transmitida a una Administración pública, un órgano o entidad pública o privada o un particular diferente de la Administración tributaria que recabó tal información. Pensamos que una lectura del art. 95 LGT y su normativa de desarrollo a la luz de la jurisprudencia constitucional sobre el art. 18.1 y 4 CE y de la propia LOPD impediría revelar datos relativos a un obligado tributario en relación con un tercero, esto es, otro obligado tributario distinto y que no tiene relación alguna con la operación, negocio, hechos o antecedentes a los que se refieren los datos recabados o en poder de la Administración.

21. Podría mantenerse que, en principio, el art. 95.1 LGT establece una regla de uso exclusivo de los datos para las finalidades para las que se recabaron que se ajusta a las exigencias derivadas del art. 18.1 y 4 CE. No obstante, no podemos menos que destacar que, a nuestro modesto entender, la regulación del secreto tributario presenta un cierto déficit regulatorio. Así, las mayores carencias podrían resultar de su insuficiente delimitación de la noción de tercero, así como de la falta de regulación y tutela de los derechos de los contribuyentes (derecho a la intimidad y a los secretos empresariales, por ejemplo) en los casos donde la información obtenida de un obligado tributario es revelada y usada por la Administración tributaria frente a otros obligados tributarios relacionados con el primero, así como los casos donde dos o más obligados tributarios son parte en un

mismo procedimiento o actuación tributaria y pueden acceder al expediente. La legislación norteamericana aporta un ejemplo donde tal delimitación se ha realizado de forma más precisa. En este sentido, la legislación española bien podría requerir una mayor concreción del alcance de la cláusula de secreto tributario en relación con el uso de la información tributaria de los obligados tributarios frente a «terceros» en los procedimientos administrativos y judiciales de carácter tributario. En particular, pensamos que debería regularse en qué casos la Administración tributaria española puede revelar a un obligado tributario datos de otros obligados tributarios, y en qué medida debe producirse tal revelación. En este sentido, a nuestro juicio, debería excluirse como regla la revelación de información tributaria de un obligado tributario a otro, salvo en los casos expresamente autorizados; entre éstos deberían contemplarse, además de aquéllos en los que el obligado tributario diera su consentimiento, los supuestos donde:

a) resulte necesaria la revelación de información tributaria de un obligado tributario para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de otro obligado tributario en el marco de un procedimiento administrativo o judicial de carácter tributario y mediante una conexión material o relacional entre la referida información tributaria del primero respecto del segundo obligado tributario; o

b) resulte necesaria la revelación de información tributaria de un obligado tributario para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de otro obligado tributario en el marco de un procedimiento administrativo o judicial de carácter tributario de manera que ambos obligados tributarios sean parte o hayan realizado un negocio jurídico.

En ambos casos, la revelación de información tributaria del tercero (relacionado) debe limitarse a aquella que resulte imprescindible a los efectos del procedimiento tributario de que se trate, debiéndose establecer igualmente que no podrá ser usada ni revelada en otro ámbito. Fuera de estos casos, entendemos que la Administración tributaria no debería emplear, directa o indirectamente (*back door use*), la información tributaria de los obligados tributarios —especialmente la de terceros— en el marco de procedimientos tributarios que afecten a otros obligados tributarios.

22. El derecho al secreto tributario no es absoluto sino que, al igual que acontece en el marco de la LOPD, se permite la cesión o comunicación de datos a terceros allí donde tal cesión esté autorizada por una norma con rango de ley y posea un fundamento legítimo desde un punto de vista constitucional y resulte proporcional. En este orden de cosas, cabría plantear si los once supuestos en los que el art. 95.1 LGT contempla la cesión de la información tributaria poseen una fundamentación constitucional suficiente que justifique la flexibilización del derecho fundamental a la intimidad (allí donde la cesión de datos afecte a datos personales de un contribuyente). Tal análisis debe hacerse supuesto a supuesto (letra a letra) y excede los límites de este trabajo, aunque no podemos menos que indicar que, en nuestra modesta opinión, la tendencia a ampliar los supuestos donde cede el secreto tributario resulta inadecuada atendiendo a los importantes bienes y derechos que protege (derechos fundamentales y la propia integridad y eficacia del sistema de gestión tributaria). Otra cuestión que plantea el art. 95.1 LGT cuando regula las excepciones al secreto tributario reside en determinar si existen supuestos de cesión de información tributaria que no están recogidos en el tal precepto, de suerte que a nuestro entender tal cuestión hay que responderla en sentido positivo, cuando menos si se opera con un concepto amplio de «tercero» como el que nosotros manejamos. De esta forma, el art. 95.1 LGT no recogería una lista cerrada (o se trata de un *numerus clausus*) de supuestos donde se excepciona la regla del secreto tributario. A este respecto, entendemos que toda cesión de información tributaria debe estar autorizada por una norma con rango de ley, que ordene el alcance de tales cesiones de información de forma cierta y previsible, responda a un fundamento legítimo desde un punto de vista constitucional y esté configurada de forma proporcional a sus fines legítimo. Existen dudas sobre si determinados supuestos de cesión de información a terceros de información tributaria en el marco de procedimientos tributarios vulnera o no el art. 95.1 LGT y los límites constitucionales expuestos en relación con las cesiones de información de datos personales.

23. El art. 95.1 LGT no ordena otras cuestiones estrechamente conectadas con las comunicaciones o cesiones de información tributaria como pudiera ser el régimen de uso de tal información por parte del cesionario, aunque es cierto que la Administración tributaria sólo

puede ceder los datos a los efectos y fines establecidos en el referido precepto. Tal cuestión, a nuestro juicio, también debería regularse en el art. 95 LGT, tal y como acontece en el marco de los convenios de doble imposición y en las Directivas comunitarias de intercambio de información en materia tributaria. El art. 95 LGT no regula tampoco la cuestión relativa a los efectos que posee sobre el obligado tributario afectado por un requerimiento de información tributaria cursado por una Administración de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 de tal precepto. No obstante, la normativa tributaria sí ha previsto que cuando las autoridades fiscales estuvieran inspeccionando a un obligado tributario y requirieran información sobre el mismo o sus actividades a otra Administración (nacional o extranjera) en el marco de un procedimiento de intercambio de información acontece que el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación, así como las de liquidación se considerará interrumpido justificadamente por el tiempo que transcurra entre su petición y la recepción de los datos, sin que tal interrupción pueda exceder de seis meses o doce en el caso de solicitudes formuladas a otros Estados. Consideramos que el hecho de que la Administración tributaria suministre la información solicitada en relación con un obligado tributario en sí mismo o por sí mismo no interrumpe la prescripción de las obligaciones tributarias del obligado tributario afectado por el mismo.

24. La cesión o comunicación y uso de la información tributaria obtenida por la Administración tributaria en el marco de procedimientos tributarios, ya a los efectos de un procedimiento sancionador tributario (art. 95.1 LGT), ya por parte de jueces y tribunales para la lucha contra el delito fiscal (art. 95.1.d) LGT), se viene considerando necesaria para la efectividad de la aplicación del Derecho Tributario en general. Así, tanto la doctrina de los autores, como el propio Tribunal Constitucional viene considerando que tal uso a efectos penales-tributarios de la información tributaria resulta, con carácter general, válido desde una perspectiva constitucional. No obstante, en este contexto los principales límites vendrían dados por la obtención ilegal de tal información o por el propio derecho a la no autoinculpación reconocido en el art. 24.2 CE en su vertiente relativa a la prohibición de uso de la información inculpativa (dejando por tanto al margen del derecho a guardar silencio), aunque tampoco debe desdeñarse la potencialidad del art. 4.2 LOPD

que excluye el uso de información «para finalidades incompatibles con aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos». A este respecto, podría considerarse que el secreto tributario del art. 95 LGT tutela o protege instrumentalmente el derecho a la no autoinculpación. No obstante, más bien parece que el régimen de reserva y uso de la información tributaria que ordena el art. 95 LGT, en el marco de un ordenamiento donde, con carácter general, existe una separación de procedimientos de «liquidación» y sancionador (o más bien de una tramitación separada), debe configurarse de forma que proteja adecuadamente el derecho a la no autoinculpación, limitando la revelación y uso de la información tributaria de contenido incriminatorio (obtenida bajo coacción) en procesos penales y procedimientos administrativos sancionatorios seguidos frente al sujeto que aportó tal información incriminatoria.

25. A nuestro entender, la normativa tributaria —principalmente la procedimental— contempla un conjunto de supuestos en los que se producen cesiones de datos de obligados tributarios a terceros en el marco de un procedimiento tributario, sin que tales comunicaciones estén expresamente previstas en el art. 95 LGT y sin que, con carácter general, se hayan arbitrado medidas adecuadas que protejan los derechos de los obligados tributarios afectados. Ello puede acontecer, por ejemplo, en los procedimientos de derivación de responsabilidad solidaria y subsidiaria previstos en la LGT. Nótese que en estos procedimientos puede producirse una cesión de la información de un obligado tributario (*v.gr.*, un sujeto pasivo) y su revelación a otro obligado tributario (*v.gr.*, el responsable tributario) que no está contemplada en los supuestos del art. 95.1 LGT. Podría mantenerse que tal cesión es susceptible de afectar al contenido del derecho a la intimidad de la persona física cuyos datos son comunicados, lo cual plantea dudas sobre su constitucionalidad a la luz de la jurisprudencia anteriormente citada y de la propia STC 45/1989 (fj. 9) donde se declaró que la sujeción conjunta al impuesto era claramente incompatible con el derecho a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE. Las mismas objeciones pueden plantearse desde una perspectiva centrada en el derecho de protección de datos de carácter personal (art. 18.4 CE). El principal problema que plantea este tipo de supuestos —y otros que exponemos a continuación— reside en la inexistencia de una regulación que establezca claramente los presupuestos y límites

de estas cesiones de información de obligados tributarios a terceros, de manera que se protejan adecuadamente los derechos de los contribuyentes sobre la información íntima o confidencial y se garantice un uso adecuado y no desviado de la misma únicamente en el marco del procedimiento tributario de que se trate. Algunos de los supuestos donde puede plantearse esta problemática son los siguientes, a saber:

a) supuestos de responsabilidad tributaria (especialmente, de responsabilidad solidaria);

b) supuestos de comunicación de datos al retenedor;

c) supuestos de «externalización de servicios públicos», encomiendas de gestión y recaudación tributaria a personas o entidades privadas o que no forman parte de la Administración tributaria que gestiona el tributo de que se trate;

d) supuestos de aplicación del método de estimación indirecta, comprobaciones de valores o de ajustes de operaciones vinculadas en los que la Administración tributaria toma como fundamento o base de la regularización los precios, beneficios o márgenes que obtienen otros sujetos de acuerdo con la información tributaria que ha recabado en el ejercicio de sus funciones (v.gr., bases de datos de la Administración tributaria): los «comparables secretos»;

e) notificaciones de actos administrativos a personas diferentes del obligado tributario destinatario del acto, y notificaciones que revelan información tributaria confidencial en el sobre, boletín o tarjeta de notificación;

f) comunicación de datos de obligados tributarios a terceros en el marco de procedimientos de inspección o recaudación tributaria a los efectos de obtención información;

g) acceso a información tributaria confidencial por los titulares de derechos o intereses legítimos que resulten afectados por actos administrativos dictados frente a otros obligados tributarios: especial atención a los casos regulados en el art. 21 RIS relativos a liquidaciones tributarias de ajuste de operaciones vinculadas.

Bibliografía



Bibliografía

- ADONNINO, P., «La cooperación internacional para el combate de la elusión y de la evasión tributarias», *Acciones contra el abuso y defraudación fiscales*, CIAT, IEF, Madrid, 1994, pp. 273 y ss.
- AGUALLO AVILÉS, A., «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoinculparse», *Quincena Fiscal*, nº 21-22, 2004.
- AGUALLO AVILÉS, A., «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero», *REDF*, nº 109-110, 2001.
- AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F., «Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoinculparse: un conflicto aparente», *El asesor fiscal ante el nuevo siglo*, AEDAF, Madrid, 2000.
- AGULLO AGÜERO, A., «Intercambio de información tributaria y derecho de la información», *Noticias CEE*, nº 46, 1988, pp. 47 y ss.
- ALONSO GONZÁLEZ, L., *La reforma de la LGT*, Cedecs, Barcelona, 1995.
- AMERICAN LAW INSTITUTE (ALI), *International Aspects of the US Income Taxation (II)*, ALI, Philadelphia, 1992, pp. 113 y ss.
- ANIBARRO, S. y SESMA, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005.
- ARENA, G., *Il Segreto Amministrativo*, Cedam, Padova, 1983.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados», *Revista Técnica Tributaria*, nº 43, 1998.
- ARROYO YÁÑEZ, L., «El derecho de autoderterminación informativa frente a las Administraciones públicas», *Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 16, 1993.
- BAENA, A., CALDERÓN, J. M., GARCÍA PRATS, F. A., LETE, C., y MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, Civitas, Madrid, 1999.
- BAKER, P., «Taxation and the European Court of Human Rights», *British Tax Review*, nº 4, 2000.

- BAKER, P., y GROENHAGEN, A., *The Protection of Taxpayers Rights —an International Codification*, London, EFF, 2001.
- BAÑO LEON, J. M., *Potestades y garantías de las empresas en el Derecho español de la competencia*, McGraw-Hill, Madrid, 1996.
- BARQUERO ESTEVAN, J. M., *Distribución de competencias y relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales*, UAM, Madrid, 1997.
- BARQUERO ESTEVAN, J. M., «La organización de las Administraciones locales para el ejercicio de sus competencias de gestión tributaria», *REALA*, nº 276, 1998, p. 145.
- BENTLEY, D., *Taxpayers's Rights, Theory, Origin and Implementation*, Kluwer, Deventer, 2007.
- BERMEJO VERA, J. «El secreto en las Administraciones Públicas», *REDA*, nº 57, 1988, pp. 17-18.
- BERMEJO VERA, J., *Derecho Administrativo. Parte Especial*, Civitas, Madrid, 1994.
- BERMEJO VERA, J., «El secreto en las Administraciones Públicas», *Civitas, REDA*, nº 57, 1988, pp. 17 y ss.
- BISCHEL, J. E., «Protection of Confidential information in tax matters», *The International Tax Journal*, vol. 19, nº 2, 1993, pp. 48 y ss.
- BLANCO CAMPAÑA, J., *El régimen jurídico de la Contabilidad de los Empresarios*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1980.
- BOUZORAA, M. A., «Disclosure to Taxpayer of Information Received from IRS», *European Taxation*, vol. 33, nº 11, 1993.
- CAAMAÑO, M. A. y CALDERÓN, J. M., *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las CEE*, La Ley, Madrid, 1997.
- CAAMAÑO, M. A.; CALDERÓN, J. M. y MARTÍN, A., *Jurisprudencia Tributaria del TJCE*, vol. 2, La Ley, Madrid, 2001.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., *Advance Pricing Agreements: a Global Analysis*, Kluwer Law International, London, 1998.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., «El intercambio de información entre Administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal pernicioso», *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los CDIs y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid, 2002.

- CALDERÓN CARRERO, J. M., «La Directiva 77/799/CEE, de Asistencia Mutua e Intercambio de Información en Materia Tributaria», *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, Ciss, Valencia, 2009.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., «La interacción entre las medidas de lucha contra el fraude fiscal y las de prevención del blanqueo de capitales en los sistemas tributarios modernos», *Revista Nueva Fiscalidad*, 2009.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Estudios Financieros, Madrid, 2000.
- CASADO OLLERO, G., Prólogo a la obra *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1993.
- CASLEY, A. y HENSHALL, J., «Confidentiality of Taxpayer Information», *International Transfer Pricing Journal*, January-February, 2000.
- CAYON GALIARDO, A., «Los sujetos pasivos y la cooperación administrativa internacional en la gestión tributaria», *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 768-787.
- CRUZ AMORÓS, M., «Los fundamentos teóricos de la externalización de los servicios tributarios», SERRANO, F. (dir.), *La Externalización de Servicios Tributarios*, Thomson Reuters, Madrid, 2008.
- CUNNINGHAM, R. y O'BRIEN, J., «Protecting against the disclosure of trade secrets to independent experts and third-party fact witnesses during an IRS Audit», *The Tax Executive*, nº 99, March-April, 1990.
- DIBOUT, D., «France National Report», en *Protection of Confidential Information in tax matters*, IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXXVIb, Kluwer, The Netherlands, 1991, pp. 305 y ss.
- DOUVIER, P., «France: Confidentiality of Taxpayer information», *ITPJ*, January-February, 2000.
- EILERS, S., «National berichterstatter», *Protection of Confidential information in tax matters*, CDFI, Kluwer, Deventer, 1991, pp. 142 y ss.
- EILERS, S., *Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs*, Verlag Dr.Otto Schmidt, Köln, 1987.
- EMBID IRUJO, A., «El derecho de acceso a los archivos y registros administrativos», *La nueva ley de RJAP y PAC*, Tecnos, Madrid, 1993.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., *Estatuto del Contribuyente*, Francis Lefebvre, Madrid, 1998.

- ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria», *Quincena Fiscal*, febrero 1998.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Civitas, Madrid, 1988.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Spain National Report», *Protection of Confidential Information in tax matters*, IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, vol.LXXVIb, Kluwer, The Netherlands, 1991, pp. 255 y ss.
- ESTEBAN, J. y GONZÁLEZ TREVIJANO, P., *Curso de Derecho Constitucional Español*, UCM, Madrid, 1993.
- FALCÓN y TELLA, R., «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia *Saunders* y sus consecuencias sobre el derecho interno», *Quincena Fiscal*, nº 12, 1997.
- FERNÁNDEZ RAMOS, S., *El derecho de acceso a documentos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- FERNÁNDEZ SEGADO, F., *El sistema constitucional español*, Dykinson, Madrid, 1992.
- FERNÁNDEZ, A., «Use of secret comparables goes against nature of US APA process», *Tax Notes International*, vol. 16, nº 24, 1998, pp. 1849 y ss.
- FROMMEL, S., «The right of taxpayers to remain silent under the ECHR», *Taxpayer Protection in the EU*, London, Kluwer, 1998.
- GALARZA, A., *La tributación de los Actos Ilícitos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005.
- GANDHI, S., «India's Transfer Pricing Initiative: Navigating the new Regime», vol. 9, nº 24, *Tax Management Transfer Pricing Report*.
- GANGEMI, B., «General Report», en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, LXXVb, Kluwer, The Netherlands, 1990.
- GARBIS, M., RUBIN, R., MORGAN, P., *Tax Procedure and Tax Fraud*, West, St. Paul, 1992.
- GARCÍA BERRO, F., *Procedimientos Tributarios y Garantías de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2004.
- GARCÍA IZQUIERDO, S., «La ley orgánica de protección de datos de carácter personal y los ficheros tributarios», *Gaceta Fiscal*, nº 207, 2002.
- GARCÍA LUIS, T., *La reforma de la LGT*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

- GARCÍA MARTÍNEZ, A., *Distribución de competencias y relaciones interadministrativas entre el Estado y las CAA en la aplicación de los tributos*, UAM, Madrid, 1998, capítulo 1.
- GARCÍA NOVOA, C., «Una aproximación del TC al derecho a no autoinculparse ante la Inspección tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública», *JT*, nº 3, 2005.
- GÓMEZ SEGADE, J. A., *El secreto industrial (Know-how)*, Tecnos, Madrid, 1974.
- GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., «Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales», *Crónica tributaria*, nº 71, 1994, pp. 59 y ss.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.
- HILLIARD, J., «Article 6 and the scope of the Right not to incriminate oneself in the tax field», *British Tax Review*, nº 6, 2002.
- HILLIARD, J., «The *Hansard* procedure and the right against self-incrimination», *British Tax Review*, nº 1, 2003.
- HYMAN, M. S., «The IRS summons power under the lowest common denominator of United States double taxation treaties», *George Washington Journal of International Law and Economy*, vol. 16, 1981, pp. 143-177.
- IFA (1995), *How domestic anti-avoidance rules affect double taxation conventions?*, Kluwer, Deventer, 1995.
- IFA, *Protection of Confidential Information in tax matters*, CDFI, vol. LXXVIb, Kluwer, The Hague, 1991.
- IFA, *Data Processing in Taxation*, Kluwer, Deventer, 1987.
- JACOBO BURGUILLO, J. M., *La Información tributaria en España*, MEH, Madrid, 1987.
- JENKINS, G., *Tecnología de la información e innovación en la Administración tributaria*, IEF, Madrid, 1996.
- JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G., *Derecho Mercantil*, Ariel, Barcelona, 1998.
- KANAKIS, D. y OSTERBERG, E., «USA National Report», en *Protection of Confidential Information in tax matters*, IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXXVIb, Kluwer, The Netherlands, 1991, pp. 273 y ss.

- KRAMER, J. D., «Federal Finance Court Allows Taxpayer Transfer Pricing Appeal», *Tax Notes Int'l*, 10 December 2001, pp. 1068 y ss.
- KRUSE, H. W., *Derecho Tributario. Parte General*, (trad. P. Yebra Martul-Ortega), Edersa, Madrid, 1978.
- LAPLANTE, J., «Self-Incrimination on Income Tax Returns: a compelling dilemma», *The Tax Lawyer*, vol. 43, nº 1.
- Law Journal*, vol. 27, 1982, pp. 479 y ss.
- LEÓN SANZ, F. J., *La publicidad de las cuentas anuales*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.
- LIEBMAN, H., «Confidentiality of information in Competent Authority proceedings», *International Tax Journal*, vol. 5, 1979.
- LÓPEZ GARRIDO, D., «Aspectos de inconstitucionalidad de la LO 5/1992», *Revista de Derecho Político*, nº 38, 1994.
- LÓPEZ GUERRA, L., y otros, *Derecho Constitucional*, vol. 1, Tirant lo Blanch, Valencia, 1991.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *La información en poder de la Hacienda Pública: Obtención y control*, Edersa, Madrid, 2000.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, AEDAF, Madrid, 2005.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1992.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «El control jurídico de la información registrada en los ficheros de la Hacienda Pública», *Información Fiscal*, julio-agosto, 1997, pp. 7 y ss.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y ORTIZ LIÑÁN, J., «La cesión de información tributaria a los jueces y tribunales», *Canarias Fiscal*, nº 9, 2000.
- LUCAS DURÁN, M., «Secreto fiscal y Constitución», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, abril, 1998.
- LUCAS DURÁN, M., «Datos tributarios: acceso y confidencialidad», *Derechos y garantías del contribuyente*, Lex Nova, Valladolid, 1998.
- LUCAS DURÁN, M., *El acceso a los datos en poder de la Administración tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1994.
- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., «El derecho a la intimidad», *Cuadernos de Derecho Judicial*, CGPJ, Madrid, 1993.
- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., *El derecho a la autodeterminación informativa*, Tecnos, Madrid, 1990.

- MALHERBE, J., «General Report», *Protection of Confidential Information in tax matters*, IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXXVIb, Kluwer, The Netherlands, 1991.
- MANTERO, A., *Procedimiento en la Inspección de los tributos*, MEH, Madrid, 1987.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT*, Aranzadi, Pamplona, 2007.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2002.
- MASSAGUER FUENTES, J., «Competencia desleal», *Enciclopedia Jurídica Básica*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1995.
- MORENO FERNÁNDEZ, I. y ALMENAR, J., *Comentarios de Jurisprudencia Constitucional*, IEF, Madrid, 2003.
- MULDER, W. F., «Netherlands National Report», *Protection of Confidential Information in tax matters*, IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXXVIb, Kluwer, The Netherlands, 1991, pp. 469 y ss.
- NIKITMAN, J., «Obtaining Disclosure of Secret Comparables in Canadian Transfer-Pricing Litigation: Policy and Practice», *Canadian Tax Journal*, vol. 50, nº 1, 2002.
- NOGUEROLAS PEIRO, N., «La intimidación económica en la doctrina del Tribunal Constitucional», *REDA*, nº 52, 1986.
- OECD, «Determination of available sources of information and of their reliability», *Comparability*, OECD, París, 2006.
- ORTIZ LIÑÁN, J., *Régimen Jurídico de la Información en poder de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 2003.
- PALAO TABOADA, C., en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXXVb, Kluwer, The Netherlands, 1990, pp. 295 y ss.
- PALAO TABOADA, C., «La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma», *REDF*, nº 100, 1998, p. 547.
- PALAO TABOADA, C., *El derecho a la no autoinculpación en el ámbito tributario*, Civitas, Madrid, 2008.
- PARNELL, A., «The Right to Privacy and the Administration of the Federal Tax Laws», *Tax Lawyer*, vol. 31, nº 1.
- PECHLER, E. y VAN RIJN, A., «Taxpayer's protection in five member countries of the EU», *EC Tax Review*, nº 2, 1997, pp. 116 y ss.

- PÉREZ LUÑO, A., *Los derechos fundamentales*, Tecnos, Madrid, 1986.
- PÉREZ RODILLA, G. y HUIDOBRO ARREBA, I., «Análisis de comparabilidad y la utilización de las bases de datos en la determinación de los precios de transferencia», *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, Madrid, IEF, 2007.
- PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la LGT*, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- PÉREZ ROYO, J., *Curso de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la LGT*, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- PERRONE, Avv.L., «Italy National Report», *Protection of Confidential Information in tax matters*, IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXXVIIb, Kluwer, The Netherlands, 1991, pp. 357 y ss.
- PIJL, H., «Human Rights and Fundamental Freedoms for Legal Entities», *European Taxation*, June, 2006.
- POMED SÁNCHEZ, L. A., *El derecho de acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos*, MAP, 1989.
- QUINTERO OLIVARES, G. y VALLE MUÑIZ, J., *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- RAMALLO MASSANET, J., «Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos», *Documentación Administrativa*, nº 240, 1994.
- RAMALLO MASSANET, J., «El derecho tributario en España desde el punto de vista académico», *REDF*, nº 93, 1997, pp. 15-16.
- RAMALLO MASSANET, J., «Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, nº 67, 1993.
- RODRIGUES PORTO, F., *Acciones contra el abuso y defraudación fiscales*, CIAT, IEF, Madrid, 1994.
- RODRIGUES PORTO, F., «Formas de cooperación sin la existencia de convenios internacionales», *Acciones contra el abuso y defraudación fiscales*, CIAT, IEF, Madrid, 1994, pp. 287 y ss.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *REDF*, nº 100, 1999, pp. 593 y ss.

- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas», *REDC*, nº 15, 1985.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- RUIZ GARCÍA, J. R., «Comentario al artículo 113 LGT», *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, vol. 2, IEF, Madrid, 1991, pp. 1433 y ss.
- RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988.
- RUIZ MIGUEL, C., «En torno a la protección de los datos personales automatizados», *Revista de Estudios Políticos*, nº 84, 1994.
- RUIZ MIGUEL, C. (1994), «En torno a la protección de los datos personales automatizados», *Revista de Estudios Políticos*, nº 84, 1994, pp. 237 y ss.
- RUIZ MIGUEL, C. (1995), *La configuración constitucional del Derecho a la Intimidad*, Tecnos, Madrid, 1995.
- SALTZMAN, M., *IRS Practice and Procedure*, Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1991.
- SÁNCHEZ SERRANO, L., «Comentarios al artículo 112 LGT», en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Edersa, Madrid, 1987, p. 214.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A., «Sobre el Derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables», *REDC*, nº 15, 1985.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004.
- SCHAUMBURG, H. y SCHLOSSMACHER, S., «Article 26 of the OECD Model in light of the right to informational self-determination», *BIFD*, October, 2000.
- SCHICK, P., «US: Confidentiality of Taxpayer Information», *International Transfer Pricing Journal*, January-February, 2000.
- SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2001.
- TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, Köln, Otto Schmidt, 1993.
- TOOPE, S. y YOUNG, A., «The confidentiality of tax returns under Canadian Law», *McGill*
- TOWNSEND, J., «Section 6103 and the Use of Third Party Tax Return Information in Tax Litigation», *The Tax Lawyer*, vol. 46, nº 4, 1993.

- TOWNSEND, J. y JONES, L., «Transfer Pricing and Confidentiality», *Tax Journal*, February, 1998.
- TROTABAS, L. y COTTERET, J. M., *Droit Fiscal*, Dalloz, París, 1992.
- URÍA, R., *Derecho Mercantil*, Marcial Pons, Madrid, 2008.
- US Department of the Treasury, *Report to The Congress on Scope and Use of Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions*, Office of Tax Policy, October, 2000.
- VILLAVERDE MENÉNDEZ, I., «Protección de datos personales, derecho a ser informado y autodeterminación informativa del individuo», *REDC*, nº 41, 1994.
- VINCENT, F., « The use of Secreto Comparables in Canada», *Tax Notes International*, 19 March 2001, pp. 1361 y ss.
- VOGEL, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, 1997, art. 26.
- VOLCKHAUSEN, S., «Tax Return Confidentiality under the Fith Amendment and the Required Records» doctrine: *Commodity Futures Trading Commission v. Collins*», *Tax Lawyer*, vol. 48, nº 3.
- WILLIAMS, D., «UK National Report», *Protection of Confidential Information in tax matters*, IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXXVIb, Kluwer, The Netherlands, 1991.
- WISSELINK, M. A., *Privacy en Fiscus*, Kluwer, Deventer, 1990.
- WRIGHT, W., «Limits of Transfer Pricing laws Tested in Courts worldwide», *Tax Management Transfer Pricing Report*, vol. 10, nº 21, 2002.



