

EL CARÁCTER RESERVADO DE LOS DATOS CON TRASCENDENCIA TRIBUTARIA A LA LUZ DE LOS DERECHOS RECONOCIDOS POR LA LEY ORGÁNICA DE PROTECCIÓN DE DATOS DE CARÁCTER PERSONAL

Carlos Bartolomé Larrey

Técnico de Hacienda

Licenciado en Derecho

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, don FRANCISCO MAGRANER MORENO, don Juan MESTRE CHESA y don Javier SANCHO SEBASTIÁN.

EXTRACTO

El carácter reservado y finalista de la información en poder de la Administración tributaria está previsto en el artículo 95 de la Ley General Tributaria. La misma ley regula las consecuencias del incumplimiento del deber de sigilo impuesto a los agentes de la Administración tributaria con acceso a sus bases de datos. Sin embargo, tratándose de datos de personas físicas, la revelación o uso desviado de la información tributaria puede afectar al derecho a la intimidad o al de la protección de datos de carácter personal, ambos constitucionalmente protegidos. Por ello, una correcta interpretación del denominado secreto tributario exige tomar en consideración, desde una perspectiva tributaria, los derechos reconocidos en la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal. En el presente trabajo se analizan esos derechos con el fin de estudiar su encaje, alcance y limitaciones en el ámbito específicamente tributario.

Palabras claves: protección de datos, secreto tributario, Administración tributaria, intimidad y libertad informática.

Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 09-07-2013 / Fecha de revisión: 31-05-2014

THE PROPRIETARY NATURE OF THE DATA IN THE AREA OF TAX IN LIGHT OF THE RIGHTS RECOGNISED UNDER THE SPANISH PERSONAL DATA PROTECTION ACT

Carlos Bartolomé Larrey

ABSTRACT

Article 95 of the Spanish Tax Codes addresses the confidential and proprietary nature of information held by the tax administration. The same law regulates the consequences of the infringement of the duty of confidentiality imposed on agents of the tax authority with access to databases containing such confidential data. However, for natural persons' data, disclosure or abuse of tax information is also likely to affect the right to privacy or the personal data protection, both already constitutionally protected. Therefore, a correct interpretation of the so-called tax secrecy needs to take into account, from a tax perspective, the rights recognized under the Spanish Protection of Personal Data Act. In this paper we analyze these rights in order to study their fit, scope and limitations specifically in the area of tax.

Keywords: protection of personal data, tax secrecy, tax administration, privacy, information and technology freedom.

Sumario

1. Introducción
2. Principio de calidad de los datos (art. 4 LOPD)
3. Derecho de información en la recogida de datos (art. 5 LOPD)
4. El consentimiento del afectado para el tratamiento de los datos de carácter personal (art. 6 LOPD)
5. Adopción de medidas que garanticen la seguridad de los datos (art. 9 LOPD)
6. Deber de secreto de los datos sometidos a tratamiento (art. 10 LOPD)
7. Principio de no comunicación de datos a terceros, salvo consentimiento del afectado o autorización legal (art. 11 LOPD)
8. Derecho de acceso, cancelación y rectificación (arts. 15, 16 y 17 LOPD)

Bibliografía

NOTA: Extracto del trabajo de investigación titulado «EL SECRETO TRIBUTARIO. Especial referencia a la comunicación de datos a terceros en el marco de la investigación de tramas de defraudación», presentado para la obtención del Diploma de Estudios Avanzados del Programa de Doctorado de Derecho Financiero y Tributario de la UNED, defendido ante el Tribunal el 21 de noviembre de 2012.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 95 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT), consagra el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria en los siguientes términos:

«Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y solo 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».

El precepto trata de alcanzar el equilibrio necesario entre el deber de colaboración impuesto a los obligados tributarios y el respeto al carácter reservado de los datos en poder de la Administración tributaria, destacando que solo podrán utilizarse con fines tributarios. En principio, dicha obligación de reserva es consecuencia del deber genérico de sigilo al que están obligados los funcionarios¹. Sin embargo, tratándose de datos de personas físicas, la interpretación de la norma debe efectuarse también desde la óptica de la protección de datos de carácter personal, de alcance constitucional². Desde esa perspectiva constitucional, a pesar de la importancia del derecho a la intimidad, es más probable que la Administración tributaria, al revelar información de los obligados tributarios, vulnere las normas reguladoras del tratamiento de datos personales que las del derecho a la intimidad³.

La Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal (en adelante LOPD), en concordancia con la Directiva 95/46/CE [art. 2 a)], define «dato personal» como «cualquier información concerniente a personas físicas identificadas o identificables» [art. 3 a)]. El Real Decreto 1720/2007, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, delimita el concepto definiéndolo como «cualquier información numérica, alfabética, gráfica,

¹ La Ley 7/2007, del Estatuto Básico del Empleado Público, impone a los empleados públicos, como principio de su actuación, el deber de confidencialidad (art. 52). Dicho deber se concreta, al enunciar los principios éticos (art. 53), en el siguiente mandato (punto 12): «Guardarán secreto de las materias clasificadas u otras cuya difusión esté prohibida legalmente, y mantendrán la debida discreción sobre aquellos asuntos que conozcan por razón de su cargo, sin que puedan hacer uso de la información obtenida para beneficio propio o de terceros, o en perjuicio del interés público».

² En concreto, por afectar al derecho a la intimidad (art. 18.1 Constitución Española: «Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen») y al derecho a la protección de datos personales (art. 18.4 Constitución Española: «La Ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos»).

³ HERRERO DE EGAÑA, J. M.: «Intimidad, tributos y protección de datos personales», *InDret* 2/2007, Barcelona, 2007, pág. 14.

fotográfica, acústica o de cualquier otro tipo concerniente a personas físicas identificadas o identificables» [art. 5.1 f)]. Sin embargo, en cuanto a la protección jurídica de los datos personales, el elemento esencial es el «tratamiento», que permite obtener información personal de un sujeto a partir de datos aparentemente irrelevantes⁴. Se define en la LOPD como «operaciones y procedimientos técnicos de carácter automatizado o no, que permitan la recogida, grabación, conservación, elaboración, modificación, bloqueo y cancelación, así como las cesiones de datos que resulten de comunicaciones, consultas, interconexiones y transferencias» [art. 3 c)].

La aplicabilidad de la LOPD al ámbito tributario se deduce de los artículos 2 (que no lo excluye de su «ámbito de aplicación») y 23.2 (que lo cita expresamente)⁵.

El análisis de la protección conferida por la LOPD en el ámbito de la Administración tributaria resulta imprescindible ya que el artículo 95 de la LGT, al regular el denominado «secreto tributario»⁶, contempla aspectos que van más allá de la LOPD (como la protección de la información de las personas jurídicas⁷ o el específico régimen de cesión de datos aplicable a la Ad-

⁴ MADRID CONESA se refiere a la *teoría del mosaico*, según la cual existen datos en principio irrelevantes desde el punto de vista del derecho a la intimidad que, en conexión con otros, quizá también irrelevantes, pueden servir para hacer totalmente transparente la personalidad de un ciudadano «al igual que ocurre con las pequeñas piedras que forman los mosaicos, que en sí no dicen nada, pero que unidas pueden formar conjuntos plenos de significado». MADRID CONESA, F.: *Derecho a la intimidad, informática y Estado de Derecho*, Universidad de Valencia, Valencia, 1984, pág. 45.

⁵ Artículo 23. Excepciones a los derechos de acceso, rectificación y cancelación. «(...) 2. Los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán, igualmente, denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el apartado anterior 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».

⁶ No existe en nuestro ordenamiento tributario una definición específica, ni tan siquiera una referencia expresa, al concepto de secreto tributario, debiendo extraerse este de una interpretación sistemática de las normas que lo informan. Sin embargo, en una primera aproximación estrictamente tributaria, podríamos definirlo como el deber jurídico en virtud del cual la Administración tributaria y sus agentes vienen obligados a no revelar los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, pudiendo únicamente utilizarlos para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tengan encomendada y para la imposición de las sanciones que, en su caso, procedan. Decimos que se trata de una aproximación estrictamente tributaria porque deriva de la previsión contenida en el artículo 95 de la LGT, con abstracción del *corpus normativo*, especialmente constitucional, que debe inspirar la interpretación de esta institución jurídica.

⁷ Algunos autores como LUCAS MURILLO admiten la posibilidad doctrinal de reconocer la titularidad por las personas jurídicas del derecho a la intimidad informática (LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P.: *El derecho a la autodeterminación informativa*, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 154). Este reconocimiento se apoyaría en el hecho de que las personas jurídicas son instrumentos de los que se valen las personas físicas para alcanzar determinados fines que de otro modo serían de imposible o difícil consecución. Sin embargo, el propio autor constata que la LORTAD (precedente de la LOPD) rechaza expresamente la posibilidad de reconocer este derecho a las personas jurídicas. En concreto, la LOPD, tal como hemos señalado antes, limita su protección a la «información concerniente a personas físicas». La idea que subyace en esta exclusión es que los datos de las personas jurídicas son públicos. Sin embargo, esta exclusión no es tan rigurosa como en principio podría parecer:

- a) En primer lugar, porque muchos de los datos en poder de las personas jurídicas se refieren, en realidad, a personas físicas. La propia Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) ha reconocido que determinados datos en poder de las personas jurídicas sí pueden gozar de la protección de la LOPD (Informe 0172/2008 de su Gabinete Jurídico).

ministración tributaria), pero omite otros que forman parte de la protección de datos, como los derechos de información, acceso, rectificación y cancelación.

Centrándonos, por tanto, en el análisis de la LOPD, esta reconoce una serie de derechos en el tratamiento de datos personales que a continuación analizaremos.

2. PRINCIPIO DE CALIDAD DE LOS DATOS (ART. 4 LOPD)

Este principio se proyecta sobre distintos aspectos del derecho a la protección de datos de carácter personal con relevancia en el ámbito tributario, en particular, sobre la recogida de los datos, su mantenimiento, uso, almacenaje y cancelación⁸. Así, si bien en principio la Administración tributaria no precisa de autorización del afectado para la captación de sus datos, ello no quiere decir que pueda recoger y tratar cualquier dato.

a) Recogida de los datos (art. 4.1): «Los datos de carácter personal solo se podrán recoger para su tratamiento, así como someterlos a dicho tratamiento, cuando sean adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades determinadas, explícitas y legítimas para las que se hayan obtenido».

En primer lugar, siguiendo a HERRERO DE EGAÑA⁹, vemos que la ley exige que los datos sean adecuados y pertinentes, categoría más amplia que necesarios, pero que no sean excesivos, cate-

- b) En segundo lugar, porque no es absoluta la inaplicabilidad del derecho fundamental a la intimidad y sus manifestaciones a las personas jurídicas. A pesar de que en nuestra Constitución no existe ningún precepto similar al artículo 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, según el cual «los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales en tanto en cuanto por su naturaleza sean aplicables a las mismas», ha sido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional la que ha ido delimitando qué derechos fundamentales podían ser reconocidos a las personas jurídicas. Entre otras, la STC 64/1988, FJ 1.º reconoció «la titularidad de derechos fundamentales a las personas jurídicas de Derecho privado (...) siempre que se trate, como es obvio, de derechos, que por su naturaleza, puedan ser ejercitados por este tipo de personas». Así, por ejemplo, se reconoce el derecho a la inviolabilidad del domicilio, si bien el Tribunal Constitucional le atribuye una protección de menor intensidad, limitada al espacio físico necesario e indispensable para que desarrolle sus actividades sin intromisiones ajenas (STC 137/1985 y STC 69/1999); el derecho al honor, respondiendo dicho reconocimiento a la evolución en la interpretación que de este derecho realiza el Tribunal Constitucional, que se pronunció negativamente en un principio para reconocerlo a partir de las STC 139/1995 y 183/1995, concluyendo que no es patrimonio exclusivo de las personas físicas y vinculándolo al derecho consagrado en el artículo 18.1 de la CE (no como honor mercantil o prestigio comercial); o el derecho al secreto de las comunicaciones.
- c) A mayor abundamiento, CALDERÓN CARRERO añade que muchos de los datos de personas jurídicas que se encuentran en poder de la Administración tributaria podrían gozar de una protección constitucional específica al afectar a «secretos empresariales» amparados por la libertad de empresa (art. 38 CE). CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El derecho de los contribuyentes al secreto tributario», *Colección Estudios Tributarios*, Netbiblio, La Coruña, 2009, pág. 32.

⁸ A nivel comunitario, se encuentra previsto en el artículo 6 de la Directiva 95/46/CE y los artículos 5 y 7 del Convenio del Consejo de Europa de 28 de enero de 1981.

⁹ HERRERO DE EGAÑA, J. M., *opus cit.*, pág. 16.

goría no tan amplia que comprenda los superfluos (principio de proporcionalidad). En el ámbito tributario, se concreta en la necesidad de que los datos tengan «trascendencia tributaria», directa o indirecta. Sin embargo, se trata de un concepto amplísimo¹⁰, ya que tal como señala LÓPEZ MARTÍNEZ¹¹, «teniendo en cuenta el concepto de sistema tributario integrado vigente en los países de la órbita occidental, cualquier dato detraído de las relaciones económicas, profesionales o financieras, es un dato fiscalmente relevante». No obstante, tratándose del cumplimiento de la obligación de suministrar información a la Administración tributaria (arts. 93 y ss. LGT), no basta con que el dato se encuentre en poder del requerido, sino que se establece como límite objetivo que el mismo se deduzca «de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas» (art. 93.1 LGT).

La recogida de los datos por la Administración tributaria podrá efectuarse de tres formas distintas:

- Por suministro: información aportada por los obligados tributarios en relación con sus propias obligaciones tributarias (autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos, solicitudes de devolución, etc.) e información aportada en relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias de terceros (declaraciones informativas), esto es, datos referenciados. Se trata de supuestos en los que la norma establece la obligación de proporcionar determinados datos, sin necesidad de que la Administración los requiera.
- Por captación: información obtenida a partir de un requerimiento individualizado, relativo tanto a obligaciones propias como de terceros.
- Obtención directa de los datos por parte de la Administración, en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos¹².

¹⁰ La delimitación de concepto de «trascendencia tributaria» procede de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de septiembre de 1987, y ha sido reproducido literalmente en la práctica totalidad de resoluciones administrativas dictadas con posterioridad. Según la citada Resolución, «la trascendencia de los datos, informes y antecedentes han de ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas de forma directa o indirecta según señala el artículo 140 d) de la LGT en la aplicación de los tributos, esto es, en un procedimiento que no es necesario que ya esté iniciado, y por tanto ha de ser proporcionales a los resultados que pueden producir en el referido procedimiento y tienen un carácter instrumental respecto de la exacción de los impuestos determinados; que tales proporcionalidad y carácter instrumental, entre lo solicitado por la Administración y las consecuencias reales que en el ámbito tributario hayan de producirse exige que se dé entre ambas un nexo que no tiene por qué conducir exclusivamente a algún hecho imponible de cualquier tributo, sino que puede suministrar una información tendente, en una investigación, al descubrimiento de hechos ignorados por la Administración o a la delimitación de bases total o parcialmente ocultas por el contribuyente, siendo suficiente que, razonablemente, pueda pensarse en una obligación tributaria».

¹¹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «El control jurídico de la información registrada en los ficheros de la Hacienda Pública», *Información Fiscal*, julio-agosto 1997, pág. 20.

¹² Por ejemplo, en el marco de un procedimiento de Inspección o Recaudación, es posible la incautación «de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate» (art. 146.2 de la LGT).

Otro aspecto destacable de la captación de los datos se refiere a la cesión de estos entre las Administraciones Públicas, ya que dicha cesión solo podrá producirse cuando los datos sean necesarios para cumplir la misma función para la que fueron recogidos y dicha cesión no resulte desproporcionada (de acuerdo con la interpretación sistemática de este precepto con el art. 11.1 LOPD¹³). A modo de ejemplo, el Informe 0290/2009 del Gabinete Jurídico de la AEPD resuelve una consulta que plantea la posibilidad de entregar a un concejal una copia de los modelos 190, «Declaración resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF», de los tres últimos ejercicios, presentados a la Agencia Tributaria por la entidad consultante. Fundamenta dicha solicitud en la necesidad de que el concejal esté debidamente informado de la gestión municipal, a fin de llevar a cabo su función de control sobre la actividad del equipo de Gobierno del Ayuntamiento, en los términos previstos en el artículo 77 de la Ley 7/1985, de Bases 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 AEPD estima que dicha solicitud es excesiva y desproporcionada en relación con la función de control.

En el ámbito tributario, es el artículo 95 de la LGT el que delimita las finalidades «explícitas y legítimas» para la captación de los datos: «solo 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», sin perjuicio de que posteriormente dichos datos puedan cederse, en virtud de habilitación legal, para finalidades distintas previstas en el mismo artículo.

La STC 254/1993 de 20 de julio de 1993 se pronuncia expresamente acerca de la obligatoriedad de que los datos recogidos y archivados por la Administración resulten necesarios para el ejercicio de sus funciones (FJ 7.º):

«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 110/1984, especialmente fundamentos jurídicos 3.º y 8.º, pues las instituciones públicas, a diferencia de los ciudadanos, no gozan del derecho fundamental a la libertad de expresión que proclama el artículo 20 de la CE (STC 185/1989, fundamento jurídico 4.º. 4, y ATC 19/1993). Los datos que conservan las Administraciones son utilizados luego por sus distintas autoridades y organismos en el desempeño de sus funciones, desde el reconocimiento del derecho a prestaciones sanitarias o económicas de la Seguridad So-

¹³ Artículo 11.1: «Los datos de carácter personal objeto del tratamiento solo 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». En cuanto al consentimiento del afectado, el apartado 2 del mismo artículo lo excluye «cuando la cesión está autorizada en una ley».

cial hasta la represión de las conductas ilícitas, incluyendo cualquiera de la variopinta multitud de decisiones con que los poderes públicos afectan la vida de los particulares.»

b) Mantenimiento de los datos (art. 4.3): «Los datos de carácter personal serán exactos y puestos al día de forma que respondan con veracidad a la situación actual del afectado.»

Se trata del denominado principio de veracidad o exactitud. Dicho principio está directamente relacionado con la esencia de la calidad de los datos, ya que un dato inexacto o desactualizado podría ir en contra de la finalidad para la que se recogió o, incluso, perjudicar a su titular. Como ejemplo de esa posibilidad, podemos destacar la Resolución R/00398/2006, de la AEPD, recaída en el procedimiento de declaración de infracción de las Administraciones Públicas AAPP/00030/2005, instruido a la Agencia Tributaria, por la que se declaró la comisión de una infracción grave por incumplimiento del artículo 4.3 de la LOPD, instándole a adoptar las medidas de orden interno que impidiesen que en el futuro pudiera producirse una nueva infracción de dicho precepto. En concreto, la Agencia Tributaria publicó un edicto en el que la denunciante aparecía como sujeto pasivo en el marco de un procedimiento de recaudación (como deudora), cuando realmente debía constar como interesada por haberse cursado una orden de embargo del derecho de traspaso de la persona a la que había alquilado un local de su propiedad y que obedecía, por tanto, a deudas del arrendatario (no suyas)¹⁴.

Debe destacarse, en cuanto a su redacción, que se exige que el dato sea «actual», a diferencia de la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, sobre regulación del tratamiento automatizado de los datos de carácter personal, precedente de la vigente LOPD, que requería que fuera «real». Es decir, no es suficiente con que el dato haya sido cierto en el pasado, sino que impone al titular del fichero el deber de actualizar la información que figure en sus bases de datos.

El incumplimiento de este deber podría dar lugar a una doble infracción: por una parte, del artículo 4.3 de la LOPD y, por otra, del artículo 95 de la LGT, ya que unos datos desactualizados no pueden utilizarse para la finalidad prevista en la norma, al tiempo que podría ocasionar comunicaciones erróneas de datos a terceros (por ejemplo, al emitir una orden de embargo a un cliente en relación con un crédito que mantenga con su proveedor, en un momento posterior a aquel en que la deuda con la Hacienda Pública haya sido saldada).

Sin embargo, con carácter general, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.5 del Real Decreto 1720/2007, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la LOPD, cuando los

¹⁴ En concreto, la AEPD se pronuncia en los siguientes términos: «Ha quedado acreditado que el tratamiento de los datos de la denunciante realizado por parte de la AEAT, no ha sido fiel reflejo de la situación que afecta a la denunciante, incurriendo por ello en una vulneración del principio de calidad de datos recogido en el artículo 4.3 de la LOPD, que encuentra su tipificación en el artículo 44.3 d) de la citada Ley Orgánica». A efectos de valorar su culpabilidad, se dice que se ha «acreditado en el procedimiento la inobservancia del deber de cuidado por parte de la AEAT de tratar los datos de la denunciante».

datos se recojan directamente del afectado, estos se presumirán exactos. En el ámbito tributario, encontramos diversas disposiciones concordantes con este principio¹⁵, sin perjuicio, como no podría ser de otra manera, de la facultad (y deber) de la Administración de verificar su exactitud¹⁶.

Otra manifestación del deber de exactitud se encuentra en la obligación de cancelación o rectificación de oficio de los datos en caso de datos inexactos. Se encuentra prevista en el artículo 4.4 de la LOPD:

«Si los datos de carácter personal registrados resultaran ser inexactos, en todo o en parte, o incompletos, serán cancelados y sustituidos de oficio por los correspondientes datos rectificados o completados, sin perjuicio de las facultades que a los afectados reconoce el artículo 16.»

En el mismo sentido, la LOPD prevé la cancelación de los datos cuando estos ya no sean necesarios para la finalidad para la que fueron obtenidos (art. 4.5):

«Los datos de carácter personal serán cancelados cuando hayan dejado de ser necesarios o pertinentes para la finalidad para la cual hubieran sido recabados o registrados.»

Desde el punto de vista tributario, esta materia se encuentra desarrollada, en el ámbito de la Administración General del Estado, por la Instrucción 6/2000, de 4 de diciembre, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación en Ficheros Automatizados de la AEAT, de la que puede destacarse lo siguiente:

- Se reconocen los derechos de acceso a los ficheros automatizados, así como los de rectificación y cancelación de datos, que deberán ejercitarse mediante solicitud dirigida al responsable del fichero (apdo. 1.º, puntos 1 y 2).
- 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 (apdo. 3.º, punto 10).

¹⁵ Por ejemplo, artículo 108.4 de la LGT: «Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario».

¹⁶ Por ejemplo, artículo 48.4: «Cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente».

- Se podrá denegar el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación de los datos de carácter personal, conforme a lo establecido en el artículo 23.2 de la LOPD, cuando 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 (apdo. 4.º, punto 5).
- El procedimiento regulado en la Instrucción no será aplicable a la petición de datos realizada por los contribuyentes y a la comunicación de los mismos por la Agencia Tributaria, en el periodo voluntario de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el fin de facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y que afecta únicamente a los datos del ejercicio objeto de declaración. La petición y comunicación de estos datos se continuarán rigiendo por sus propias normas. Tampoco será de aplicación a la solicitud y emisión de certificados que continuarán rigiéndose por los procedimientos establecidos (apdo. 5.º, puntos 1 y 2).

c) Uso de los datos (art. 4.2): «Los datos de carácter personal objeto de tratamiento no podrán usarse para finalidades incompatibles con aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos. No se considerará incompatible el tratamiento posterior de estos con fines históricos, estadísticos o científicos.»

Hace referencia al principio de finalidad y constituye una de las principales manifestaciones del derecho a la denominada «autodeterminación informativa», como derecho autónomo de la intimidad. Supone reconocer a toda persona el control del recorrido completo de sus datos, concretándose en que la información poseída por terceros no sea objetivo de utilización impropia, inadecuada o ilícita¹⁷. La STC 11/1998, de 13 de enero, se refiere a este derecho (FJ 4.º):

«La garantía de la intimidad, *latu sensu*, adopta hoy un entendimiento positivo que se traduce en un derecho de control sobre los datos relativos a la propia persona. La llamada libertad informática es así derecho a controlar el uso de los mismos datos insertos en un programa informático (*habeas data*) 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.»

Sin embargo, observamos que la literalidad del precepto se refiere a finalidades *incompatibles*, no distintas de aquellas para los que los datos fueron recabados. Esta particular mención es objeto de aclaración en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de marzo de 2004:

«Cuando el artículo 4.2 de la Ley Orgánica 15/1999 se refiere a finalidad incompatible está utilizando una expresión inspirada en el artículo 1 b) de la Directiva 95/46,

¹⁷ ROSEMBUJ, T.: *El secreto, la intimidad y la protección de datos*, Agència Catalana de Protecció de Dades, 2005, pág. 11.

CE del Parlamento y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, pero la transposición del término incompatibles resulta confusa y equívoca y como tal ha quedado plasmado en el derecho español. Baste señalar que un dato de carácter personal recabado para una determinada finalidad puede ser indebidamente utilizado para otra actividad diferente que sin embargo no sea estrictamente incompatible con aquella. Aplicando de forma literalista el artículo 4.2 de la Ley Orgánica, quedaría privado de sentido y vaciado de contenido y para evitar este resultado indeseable esta Sala considera que lo que prohíbe el precepto es que los datos de carácter personal se utilicen para una finalidad distinta de aquella para la que han sido recogidos».

Este mismo criterio es acogido por la AEPD en reiteradas resoluciones.

En conclusión, si la recogida o entrega de datos de carácter personal se realizó con unos fines determinados, cualquier uso o tratamiento posterior que no esté en consonancia con las finalidades para las que fueron facilitados y sobre las que el afectado no consintió, es incompatible con la finalidad que determinó la entrega, utilizando la LOPD la expresión «finalidades incompatibles» como sinónimo de «finalidades distintas»¹⁸.

GONZÁLEZ SALGADO se refiere al uso impropio en la LOPD de la expresión «finalidades incompatibles» como ejemplo de «elección lingüística desafortunada», calificándolo como «un caso típico de imprecisión», añadiendo que «en casos ciertamente muy concretos, el significado lingüístico es distinto del significado jurídico, aunque para que esto sea así los tribunales tienen que argumentar esos contrasentidos»¹⁹.

d) Almacenaje de los datos (art. 4.6): «Los datos de carácter personal serán almacenados de forma que permitan el ejercicio del derecho de acceso, salvo que sean legalmente cancelados».

El artículo 15 de la LOPD regula el derecho de acceso, al que nos referiremos más adelante, siendo este el requisito esencial que debe cumplirse en cuanto al almacenaje de los datos. A ese derecho se refiere también la citada Instrucción 6/2000, de 4 de diciembre, de la Dirección General de la AEAT.

3. DERECHO DE INFORMACIÓN EN LA RECOGIDA DE DATOS (ART. 5 LOPD)

El artículo 5 de la LOPD establece el derecho de los interesados a los que se les soliciten datos (o cuyos datos hayan sido obtenidos de un tercero) a ser informados de modo expreso,

¹⁸ BUISÁN GARCÍA, N. y otros: *La Ley de Protección de Datos. Análisis y comentario de su jurisprudencia*, Lex Nova, 2008, pág. 147.

¹⁹ GONZÁLEZ SALGADO, J. A.: «L'elecció lingüística com a font de problemes jurídics», *Revista de Llengua i Dret*, n.º 55, 2011, págs. 63 y ss.

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 tratamiento²⁰. CALDERÓN CARRERO considera que el derecho a la información se ostenta por todo interesado o afectado al que se soliciten datos, aunque tales datos se refieran a otra persona distinta (datos referenciados).

Este derecho tiene por objeto que el titular de los datos pueda hacer efectivos el resto de derechos que le asisten en relación con sus datos personales. Básicamente se refiere a conocer la existencia de un fichero o tratamiento de datos, la finalidad de la recogida, los destinatarios de la información, así como la comunicación al titular de los datos de sus derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición, y la identidad del responsable de su tratamiento.

En principio, no existe dispensa alguna a favor de la Administración tributaria que le exima de este deber de información en la recogida de los datos, si bien tampoco hay una regulación específica acerca de cómo debería llevarse a cabo²¹. A esta falta de regulación se refiere la Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente del año 1999, que dedica su capítulo VIII a la protección de datos. En concreto, se pronuncia en los siguientes términos en relación con el derecho de información (conclusión segunda, págs. 328 y ss.):

«La solicitud por la Administración Tributaria, para el ejercicio de sus competencias, de datos personales al sujeto titular de los mismos debe ir acompañada, necesariamente, de la información "expresa, precisa e inequívoca" de la «existencia» de un fichero o del tratamiento de esos datos, de la "finalidad perseguida" con la recogida de los mismos, así como de los "destinatarios de la información". A su vez, también deberá comunicársele la identidad y dirección del responsable o, en su caso, de su representante. Así resulta establecido por el artículo 5.1 de la LOPD.

²⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M.: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Colección Estudios Tributarios, Netbiblio, La Coruña, 2009, pág. 75

²¹ Esta obligación se cumple consignando en el formulario de captación de datos un párrafo informativo con cita expresa de la LOPD. En la Wikipedia, por ejemplo, en la entrada correspondiente a la «Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal de España» se propone la siguiente cláusula modelo: «En cumplimiento de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD), (sustituir por el nombre del responsable del fichero), como responsable del fichero informa de las siguientes consideraciones: Los datos de carácter personal que le solicitamos, quedarán incorporados a un fichero cuya finalidad es (describir la finalidad). Los campos marcados con asterisco (o cualquier otra señal) son de cumplimentación obligatoria, siendo imposible realizar la finalidad expresada si no aporta esos datos. Queda igualmente informado de la posibilidad de ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición, de sus datos personales en (sustituir por el domicilio para ejercitar los derechos)».

La AEPD también pone a disposición de los interesados en su página web un modelo de cláusula informativa para el caso de tratamiento de datos personales con fines de vigilancia a través de sistemas de cámaras o videocámaras. (<http://www.agpd.es/portalwebAGPD/canaldocumentacion/legislacion/estatal/common/pdfs/CLAUSULA-INFORMATIVA.pdf>).

Sin embargo, vemos que en la mayoría de los formularios de la Administración tributaria, incluyendo los modelos de autoliquidación, no existe ninguna mención similar.

Sin embargo, el resto de previsiones que contiene el apartado primero del citado precepto de la LOPD –referidas al carácter obligatorio, o no, de sus respuestas, así como a las consecuencias de la obtención de los datos o de la negativa a suministrarlos– no necesitarán, creemos, ser comunicadas necesariamente al sujeto. Según el apartado 3 del artículo 5 de la LOPD, dicha información a comunicar al sujeto puede deducirse claramente de la naturaleza de los datos personales solicitados o de las circunstancias en que se recaban; en nuestro caso, al ser exigidos por la Administración Tributaria en tareas de comprobación, inspección o recaudación, por ejemplo, se desprende claramente la posibilidad de sanción en caso de incumplimiento de ese deber.

Sin embargo, entendemos que la comunicación de la posibilidad de acceso, rectificación, cancelación y oposición por el sujeto a esos datos –art. 5.3 LOPD– representa el núcleo básico de los derechos que la LOPD otorga al sujeto. En consecuencia, deben ser puestos expresamente en conocimiento del sujeto. Esta previsión del artículo 5 de la LOPD –de comunicar esas informaciones al interesado que ha sido requerido por la Administración Tributaria a presentar sus datos personales– únicamente puede ser evitada cuando el conocimiento de esa concreta información por el sujeto "impida o dificulte gravemente el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las Administraciones públicas (...) o a la persecución de infracciones penales o administrativas", según ha establecido el artículo 24.1 de la LOPD²².

La especialidad con que resulta exceptuada la aplicación de los derechos del artículo 5 de la LOPD resulta prevista, a nuestro juicio, de una manera demasiado laxa. De hecho, atendiendo a esa genérica alusión a las funciones de control y verificación, puede ser tan alegada reiteradamente que vuelva innecesaria la anterior previsión del artículo 5 de la LOPD, si no es aplicada con mesura y atendiendo a las explícitas exigencias que menciona. Debe apreciarse la gravedad de esos impedimentos o dificultades para desarrollar las funciones de control y verificación por parte de la Administración Tributaria u otras Administraciones Públicas.

Sin embargo, cuando se trate de la persecución de infracciones de las normas tributarias con consecuencias sancionadoras penales o administrativas no resulta especificada esa especialidad bajo ninguna exigencia, sino que únicamente se alude a que la comunicación de esa información "afecte" a la persecución de esas infracciones.

²² Debe tenerse en cuenta que esta excepción a la que se refiere el Consejo para la Defensa del Contribuyente fue posteriormente declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional mediante la STC 292/2000, al considerar que «la expresión "funciones de control y verificación", abre un espacio de incertidumbre tan amplio que provoca una doble y perversa consecuencia. De un lado, al habilitar la LOPD a la Administración para que restrinja derechos fundamentales invocando semejante expresión está renunciando a fijar ella misma los límites, apoderando a la Administración para hacerlo. Y de un modo tal que, como señala el Defensor del Pueblo, permite reconducir a las mismas prácticamente toda actividad administrativa, ya que toda actividad administrativa que implique entablar una relación jurídica con un administrado, que así será prácticamente en todos los casos en los que la Administración necesite de datos personales de alguien, conllevará de ordinario la potestad de la Administración de verificar y controlar que ese administrado ha actuado conforme al régimen jurídico administrativo de la relación jurídica entablada con la Administración» (FJ 17).

Además, el artículo 7.5 de la LOPD, al referirse a los datos especialmente protegidos, puntualiza que únicamente podrán incluirse en ficheros de las Administraciones Públicas que sean competentes los datos de carácter personal relativos a esas infracciones penales o administrativas cometidas cuando resulte previsto en las respectivas normas reguladoras.

Sin embargo, conviene recordar que la falta de información por parte de la Administración tributaria al interesado en la solicitud y recogida de datos personales, cuando esté obligada a ello, no afecta por sí sola a la validez o eficacia de la actuación administrativa, sin perjuicio de las consecuencias jurídicas que se deriven de la aplicación de la LOPD y de su normativa de desarrollo.»

De acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la LOPD, el derecho de información también resulta aplicable cuando los datos hayan sido suministrados por un tercero, estableciendo el plazo y contenido para esa comunicación (apdo. 4):

«Cuando los datos de carácter personal no hayan sido recabados del interesado, este deberá ser informado de forma expresa, precisa e inequívoca, 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, del contenido del tratamiento, de la procedencia de los datos, así como de lo previsto en las letras a, d y e del apartado 1 del presente artículo.»

Tampoco existe en nuestro ordenamiento jurídico ninguna norma que dispense a la Administración tributaria de esa obligación. Así, por ejemplo, en los casos de actuaciones de obtención de información (arts. 93 y ss. LGT), la Administración debería informar al obligado tributario, en el plazo de tres meses, acerca de los datos obtenidos de un tercero. No obstante, en relación con esta obligación, deben hacerse las siguientes salvedades:

- El artículo 23.2 de la LOPD (excepciones a los derechos de acceso, rectificación y cancelación) prevé expresamente que «los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán, igualmente, denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el apartado anterior 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». En la inmensa mayoría de los casos, las actuaciones de obtención de información se llevarán a cabo en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos (en los que es aconsejable, si no imprescindible, asegurar el sigilo para no perjudicar la comprobación, investigación o recaudación desarrollada), por lo que no siendo posible el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación, carecería de sentido informar acerca de tales derechos no ejercitables. Lo mismo puede afirmarse en relación con los datos consignados en las declaraciones tributarias, autoliquidaciones, comunicaciones de datos, solicitudes y demás formas de comunicación de datos a la Administración tributaria, tanto en cuanto a datos propios

como de terceros. El propio Consejo para la Defensa del Contribuyente, en la citada Memoria de 1999, concluye lo siguiente en relación con el deber de información:

«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 artículo 23.2 de la LOPD que exceptúan el derecho de acceso a tales datos por el sujeto titular.»

- El artículo 2 del Real Decreto 1720/2007, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la LOPD, establece, al delimitar su ámbito objetivo, que no resulta aplicable a los tratamientos de datos referidos a personas jurídicas, como ya habíamos señalado antes, ni tampoco a «los datos relativos a empresarios individuales, cuando hagan referencia a ellos en su calidad de comerciantes, industriales o navieros». Esta exclusión dejaría fuera del deber de información, cuantitativamente, a un elevadísimo número de actos de obtención de información (todos los relacionados con personas jurídicas y con personas físicas en su calidad de empresarios o profesionales)²³.
- El artículo 5.3 de la LOPD ya prevé que «no será necesaria la información a que se refieren las letras b, c y d del apartado 1 si el contenido de ella se deduce claramente de la naturaleza de los datos personales que se solicitan o de las circunstancias en que se recaban»²⁴. En los supuestos antes citados (requerimientos de información, declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos) parece razonable concluir, teniendo en cuenta lo anterior (la limitación en los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición), que el resto de información se deduce claramente de la naturaleza de los datos que se solicitan.

4. EL CONSENTIMIENTO DEL AFECTADO PARA EL TRATAMIENTO DE LOS DATOS DE CARÁCTER PERSONAL (ART. 6 LOPD)

El artículo 6 de la LOPD establece el siguiente mandato general en su apartado primero: «el tratamiento de los datos de carácter personal requerirá el consentimiento inequívoco del afectado, salvo que la ley disponga otra cosa».

²³ El Informe 0333/2010 del Gabinete Jurídico de la AEPD cita expresamente esta exclusión al ser consultado acerca de si resulta conforme a la LOPD la comunicación al Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava, a requerimiento de esta, de la información relativa a los consumos de agua de aquellos abonados de la empresa consultante cuyo contrato está sujeto a determinadas tarifas.

²⁴ Las letras b, c y d del apartado 1 se refieren a la información del «carácter obligatorio o facultativo de su respuesta a las preguntas que les sean planteadas», «de las consecuencias de la obtención de los datos o de la negativa a suministrarlos» y «de la posibilidad de ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición».

Sin embargo, en su apartado segundo lo exceptúa para el caso de las Administraciones Públicas: «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».

A esta cuestión se refiere también la Memoria de 1999 del Consejo para la Defensa del Contribuyente, con la siguiente conclusión (conclusión cuarta, págs. 331 y 332):

«Por tanto, no será necesario el consentimiento del afectado cuando la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones y dentro del marco de sus propias competencias, realice un tratamiento de los datos de carácter personal obtenidos. Circunstancia que se producirá cuando la Administración Tributaria efectúe operaciones y procedimientos técnicos de carácter automatizado, o no, que permitan la recogida, grabación, conservación, elaboración, modificación, bloqueo y cancelación, así como las cesiones de datos que resulten de comunicaciones, consultas, interconexiones y transferencias de los mismos –tal y como las concreta el art. 3 de la LOPD–.

(...)

También debe exigirse que ese tratamiento de los datos se realice por parte de la Administración –en nuestro caso, la Tributaria– en el ejercicio de sus funciones y dentro del marco de sus propias competencias. Previsión que se corresponde con la del artículo 4.1 de la LOPD, al disponer que los datos que la Administración Tributaria recoja para su tratamiento necesariamente deben ser adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades determinadas, explícitas y legítimas para las que se hayan obtenido y que justifiquen su tratamiento posterior. Exigencias que no son sino el trasunto de la limitación que recae sobre la Administración Tributaria de ceñir el conocimiento de los datos a los que tengan "trascendencia tributaria" en orden a la aplicación efectiva de los tributos, y cuyo tratamiento resulte justificado en función de las finalidades públicas perseguidas por la Administración Tributaria.»

Vemos como, pese a reconocer que no se precisa el consentimiento del afectado, se destaca que dicha exclusión procederá exclusivamente cuando los datos objeto de tratamiento sean los previstos en el artículo 93 de la LGT («obligaciones de información»), es decir, los que tengan «trascendencia tributaria».

5. ADOPCIÓN DE MEDIDAS QUE GARANTICEN LA SEGURIDAD DE LOS DATOS (ART. 9 LOPD)

Se trata de uno de los derechos esenciales en el ámbito de la protección de datos de carácter personal, ya que el responsable del fichero debe garantizar que los datos van a utilizarse exclusivamente para la finalidad para la cual fueron obtenidos. Cualquier fleco en la seguridad del tratamiento permitiría un uso desviado de los mismos.

En concreto, el artículo 9.1 de la LOPD dispone lo siguiente:

«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.»

Las medidas de seguridad que deben adoptarse han de garantizar que no se produzcan accesos indebidos o fugas de datos tanto desde el exterior como desde el interior de la Administración tributaria (personal a su servicio con acceso a las bases de datos).

Dada su importancia, constituye una materia profusamente regulada en el ámbito tributario y, particularmente, en la Agencia Tributaria, pudiendo destacarse las siguientes disposiciones:

- El artículo 95.3 de la LGT: «La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado».
- El Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal. «Título VIII. De las medidas de seguridad en el tratamiento de datos de carácter personal» (arts. 79 a 114). En el caso de Administraciones tributarias, el nivel de seguridad exigible será, como mínimo, el nivel medio²⁵ [art. 81.2 c): «Aquellos de los que sean responsables Administraciones tributarias y se relacionen con el ejercicio de sus potestades tributarias»].
- La Resolución de 8 de noviembre de 2012, de la Presidencia de la AEAT, por la que se aprueba la política de seguridad de la información de la AEAT.
- La Instrucción 2/1996, de 1 de febrero, de la Dirección General de la AEAT, sobre accesos a las bases de datos y utilización de la información contenida en las mismas en la AEAT. Contiene instrucciones orientadas a garantizar el control de la seguridad informática estableciendo las condiciones de acceso a las bases de datos, la gestión de los usuarios autorizados a dichos accesos, el control de accesos a las bases de datos, la confidencialidad de la información tributaria y las responsabilidades derivadas de accesos indebidos.

²⁵ El reglamento dispone que las medidas de seguridad exigibles a los ficheros y tratamientos se clasifican en tres niveles: básico, medio y alto (art. 80). El artículo 81 determina en qué casos procede cada nivel de seguridad, en función de los datos objeto de tratamiento.

- La Resolución de 29 de noviembre de 1996, de la Subsecretaría, por la que se dictan instrucciones relativas a los accesos a las bases de datos de la AEAT.
- La Instrucción 2/1997, de 11 de febrero, de la Dirección General de la AEAT, sobre control de accesos a las bases de datos de la Agencia. Completa la Instrucción 2/1996, en cuanto al procedimiento de control de accesos, destacando lo siguiente: «Los trabajos y deliberaciones de este Grupo de Seguridad Informática han puesto de manifiesto la necesidad de completar la Instrucción, antes citada, en lo relativo al control de accesos a las bases de datos de la Agencia. Es esta una cuestión clave para todo el sistema de seguridad informática, en la medida que solo si se garantiza un correcto uso de la información por parte de los funcionarios de la Agencia quedarán suficientemente salvaguardados los derechos de los contribuyentes».
- La Orden de 18 de noviembre de 1999, por la que se regula el suministro de información tributaria a las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones, así como los supuestos contemplados en el artículo 113.1 de la LGT (Ley 230/1963).
- La Instrucción 5/1999, de 8 de junio, de la Dirección General de la AEAT, sobre la seguridad de la información obtenida en soporte informático en las actuaciones realizadas por los órganos de Inspección e Intervención de la Agencia Tributaria.
- La Instrucción 4/1999, de 29 de julio, del Director General de la AEAT, sobre criterios jurídicos en materia de cesión de información.
- La Instrucción n.º 2, de 20 de mayo de 2008, de la Dirección General de la AEAT, sobre la gestión y el control de soportes informáticos. Esta disposición destaca la importancia de la seguridad de la información, señala los principales riesgos existentes y adopta medidas para minimizarlos. Así, dispone lo siguiente:

«La Agencia Tributaria, consciente de esta situación y de que uno de sus principales activos es la información que recoge, procesa y almacena en sus sistemas, ha realizado esfuerzos para que la seguridad de la información se convierta en un objetivo de la organización, entendiéndolo que la seguridad no es una meta a llegar, sino un camino de continua adaptación.

(...)

Uno de los principales riesgos proviene del uso de dispositivos que permiten el almacenamiento de información de la Agencia Tributaria (en adelante, soportes informáticos o soportes). El elevado riesgo de pérdida o robo de uno de estos soportes podría exponer datos de los contribuyentes a terceros no autorizados, lo que provocaría el incumplimiento de la obligación legal de protección de los mismos, así como un impacto negativo en la imagen y la actividad de la Agencia Tributaria. La Agencia Tributaria ha realizado un importante esfuerzo para eliminar el uso de soportes informáticos, impulsando el uso de medios telemáticos en sus relaciones con los contribuyentes y otras Administraciones Públicas.»

Así, entre otras medidas de seguridad relacionadas con el uso de soportes que contengan información tributaria, pueden destacarse:

- La necesidad de que la extracción de la información solo pueda realizarse por personal adscrito a las unidades de informática.
 - La llevanza de un registro de entrada y salida de soportes.
 - El registro de todos los movimientos internos, que debe acompañar al soporte, en caso de contener datos de carácter personal.
 - El traslado de soportes con información reservada dentro de un edificio de la Agencia Tributaria debe reducirse a los mínimos indispensables y realizarse, en todo caso, por un empleado público, utilizando, siempre que sea viable y proporcionado, el cifrado corporativo.
 - La inclusión en los convenios que regulen intercambios de información de cláusulas que garanticen la seguridad del soporte durante su traslado, etc.
- La Instrucción n.º 5, de 8 de junio de 2009, de la Dirección General de la AEAT, sobre la seguridad de la información obtenida en soporte informático en las actuaciones realizadas por los órganos de inspección e intervención de la Agencia Tributaria. Esta Instrucción tiene en cuenta que la lucha eficaz contra el fraude fiscal requiere cada vez más que los Equipos y Unidades de Inspección e Intervención realicen la captación y utilización de datos informáticos generados por los obligados tributarios en la gestión de sus actividades, que posteriormente se incorporan al expediente administrativo. Asimismo, destaca que el Plan de Prevención del Fraude Fiscal exige «mayor presencia de la Administración Tributaria fuera de las oficinas de la Administración», realizando actuaciones «sobre el terreno», lo que puede suponer la aportación y captación de ficheros informáticos con datos del contribuyente. En consecuencia, se establece una regulación específica para garantizar la seguridad de la información contenida en soportes informáticos que vaya a ser utilizada por Equipos y Unidades de Inspección e Intervención en procedimientos tributarios de control o investigación o en procedimientos de intercambio de información internacional cuya competencia corresponda a los órganos funcionalmente dependientes del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales. En concreto, se establecen las normas para la recepción de los ficheros informáticos (diligenciado, huella digital, etc.), la incorporación de la información obtenida a los sistemas informáticos corporativos, etc.
 - Instrucción 5/2001, de 12 de septiembre, de la Dirección General de la AEAT, por la que se implanta el documento de seguridad²⁶ de los ficheros automatiza-

²⁶ El artículo 88 del Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, obliga al responsable del

dos de carácter personal de la Agencia Tributaria. Dicha Instrucción dispone lo siguiente:

«El Reglamento de Medidas de Seguridad exige que los ficheros que contengan datos relativos a la Hacienda Pública deberán reunir, además de las medidas de nivel básico, las calificadas como de nivel medio (...)

La Agencia Tributaria tiene establecidas actualmente medidas de seguridad con el fin de proteger no solo el derecho de los ciudadanos a la libertad informática sino también el derecho reconocido a los contribuyentes en el artículo 3 de la Ley 1/1998 al carácter reservado de la información tributaria que les concierna. No obstante, es necesario recoger y sistematizar todas las medidas de seguridad establecidas con la intención de lograr su adaptación al nivel alto, incluso cuando no venga normativamente exigido.»

El documento de seguridad es de obligado cumplimiento para todo el personal con acceso a los datos automatizados de carácter personal y a los sistemas de información responsabilidad de la Agencia Tributaria. Entre otras medidas, se establece la aplicación «Controla» que, atendiendo a criterios de aleatoriedad o incoherencia de accesos, requiere la justificación de los mismos al personal con acceso a las bases de datos de la Agencia Tributaria.

Adicionalmente, la Agencia Tributaria pone a disposición de los usuarios de sus bases de datos una serie de instrumentos dirigidos a garantizar el uso seguro y responsable de las mismas. Así, por ejemplo, pueden destacarse los siguientes:

- El «Protocolo de uso de la información, los recursos informáticos y las comunicaciones de los usuarios de la Agencia Tributaria», en el que se recopilan los requisitos y criterios más importantes recogidos en el documento de seguridad, sin perjuicio de la obligación impuesta a todos los usuarios de conocerlo en su integridad. Se refiere al acceso y uso de la información de la Agencia Tributaria, al uso de internet, al uso del correo electrónico y al uso de otros recursos informáticos.
- El blog de Seguridad de la Información, accesible a través de la intranet corporativa, que tiene por objeto informar y concienciar al personal de la Agencia Tributaria en materia de seguridad de la información. Se incluye información diversa, como amenazas y vulnerabilidades (virus, *spam*, *phishing*, elección segura de claves de acceso, uso responsable de dispositivos móviles...), consejos y buenas prácticas, políticas de seguridad, protección de datos, etc.

fichero o tratamiento a la elaboración de un documento de seguridad que recogerá las medidas de índole técnica y organizativa acordes a la normativa de seguridad vigente, que será de obligado cumplimiento para el personal con acceso a los sistemas de información, cuyo alcance y exigencias difiere según se trate ficheros de nivel básico, medio o alto. El incumplimiento de esta obligación constituye infracción grave, de acuerdo con el artículo 44.3 h) de la LOPD.

- Publicación en la intranet corporativa de «Manuales y guías de seguridad». Por ejemplo, el «Manual de Seguridad de la Información. Guía para usuarios», la «Guía de Aplicación de la Política de Seguridad», la «Guía para el cifrado de ficheros y dispositivos en portátiles corporativos» o la «Guía para usuarios de portátiles con Windows Vista».

De todo lo anterior resulta, tal como señala LÓPEZ MARTÍNEZ²⁷, que existe una regulación normativa que en su conjunto contiene las medidas técnicas y operativas necesarias para llevar a cabo un perfecto control de los accesos y, en cierta forma, la posibilidad de garantizar la correcta utilización de la información contenida en las bases de datos de la Hacienda Pública. Sin embargo, y de acuerdo con este autor, el único déficit de seguridad se encuentra en el hecho de que el control de los accesos recae en órganos integrados en el organigrama funcional de la Hacienda Pública, de forma que en caso de accesos ilegales por parte del personal al servicio de la Administración tributaria, ese órgano será a la vez «juez y parte del proceso» (altos cargos con perfiles de usuario que les permiten acceder a gran cantidad de información). Por otra parte, esa atribución de funciones no resuelve el problema del control del «controlador». Se reclama, por tanto, que los necesarios controles procedan de un órgano de carácter oficial pero dotado de un estatuto propio e independiente. LÓPEZ MARTÍNEZ propone que sea un órgano integrado en la Agencia de Protección de Datos u organismo análogo.

6. DEBER DE SECRETO DE LOS DATOS SOMETIDOS A TRATAMIENTO (ART. 10 LOPD)

El artículo 10 de la LOPD establece lo siguiente:

«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 aun después de finalizar sus relaciones con el titular del fichero o, en su caso, con el responsable del mismo.»

El deber de secreto constituye una de las principales manifestaciones del derecho a la autodeterminación informativa, garantizando que el titular de los datos no va a perder el control de los mismos por su comunicación a terceros, salvo en los supuestos expresamente previstos en la propia LOPD (arts. 11 y 12).

Este deber de secreto está relacionado con el secreto profesional²⁸, siendo compatible con el deber de secreto que afecta a determinadas profesiones o a la propia Administración en el cum-

²⁷ LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Régimen Jurídico de la Información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, EDERSA, Madrid, 2000, págs. 191-192.

²⁸ BUISÁN GARCÍA, N. y otros, *opus cit.*, pág. 271.

plimiento de sus funciones. Tal como señala CALDERÓN CARRERO²⁹, 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 existir diferencias en lo que se refiere a su ámbito objetivo y subjetivo. 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, en tanto que el deber de sigilo en el ámbito tributario se proyecta sobre cualquier dato, información, informe o antecedente del que tuviera conocimiento cualquier autoridad o funcionario.

Aunque el artículo 10 no lo menciona expresamente, el deber de secreto cede cuando existe una obligación o deber legal de suministrar datos. Sería el caso, en el ámbito tributario, del deber de suministrar información a la Administración previsto en el artículo 93 de la LGT. En concreto, el artículo 94.5 de esa Ley establece que la cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración no requerirá el consentimiento del afectado.

En cuanto al deber de secreto de la Administración tributaria, afectaría a todos los datos respecto de los cuales no se encuentra habilitada para comunicar a terceros, en los términos previstos en la LOPD. Asimismo, al incumbir dicho deber no solo al responsable del fichero sino a cualquier persona que intervenga en su tratamiento, es necesario adoptar medidas de seguridad, en relación con el personal al servicio de la Administración, que lo garanticen (medidas a las que ya nos hemos referido antes). Algunos autores³⁰ consideran que en caso de incumplimiento por el funcionario la responsabilidad debería recaer sobre este, siempre que el responsable del fichero o tratamiento no incurriera en culpa *in eligendo* o *in vigilando*, lo que se acreditaría mediante la adopción de las medidas de seguridad citadas.

En ese sentido, cabe citar el artículo 99.4 de la LGT:

«El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá 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.»

Este derecho, reconocido al regular el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, contiene una manifestación del deber de secreto: teniendo el obligado tributario derecho a obtener copia del contenido íntegro del expediente, se exceptúan los datos que afecten a *intereses de terceros o a la intimidad de otras personas*. Esta limitación afectaría, por tanto, no solo a datos personales en sentido estricto (protegidos por la LOPD), sino también a la información confidencial relativa a las personas jurídicas (intereses de terceros).

²⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *opus cit.*, pág. 82.

³⁰ VIZCAINO CALDERÓN, M.: *Comentarios a la Protección de Datos de Carácter Personal*, Civitas, 2001; citado por BUI-SÁN GARCÍA, N. y otros, *opus cit.*, pág. 282.

CALDERÓN CARRERO³¹ analiza algunos supuestos en los que la Administración tributaria, como consecuencia de prácticas administrativas establecidas, ha incumplido el deber de secreto. En concreto:

- Los que se refieren a los procedimientos de notificación de actos administrativos. Por ejemplo, la 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 su identificación y el motivo de la notificación (responsable subsidiario de una deuda tributaria). El Director de la AEPD 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 tributario³². La constancia a la vista del título por el que se le notificaba (como responsable subsidiario) resultaba innecesaria para la identificación del acto. Además de la imposición de una sanción grave a la Agencia Tributaria, se le insta para que adopte medidas de orden interno que impida que en el futuro pueda producirse una infracción del artículo 10 de la LOPD.

En el mismo sentido, el Defensor del Pueblo remitió a la Agencia Tributaria la siguiente Recomendación, referida a las comunicaciones de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, que en la práctica se entregaban directamente a cualquier persona³³ que pudiera recibirlas, con el recibí en el propio documento:

«Que se proceda a realizar la notificación de los actos tributarios acomodándose al procedimiento establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, facilitando la identificación del acto en el sobre cerrado, de modo que pueda quedar constancia del trámite procedimental que se notifica pero no del contenido del propio acto administrativo, quedando este oculto en el interior del sobre a disposición, únicamente, del obligado tributario y/o su representante en los términos legalmente fijados, en cumplimiento de la confidencialidad y reserva que establece el artículo 95 del mismo cuerpo legal.»

³¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *opus cit.*, págs. 82 y ss.

³² Resolución del Director de la AEPD de 2 de febrero de 2006 (R/00056/2005, Procedimiento AAAPP/00015/2005).

³³ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 111.1 de la LGT (*personas legitimadas para recibir las notificaciones*), «cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio 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». Es decir, la notificación puede practicarse válidamente mediante la entrega de la comunicación a persona distinta del obligado tributario, pudiendo aquella no tener ninguna relación personal o familiar con el obligado tributario.

Dicha Recomendación fue aceptada por la Agencia Tributaria, procediéndose a adoptar las medidas necesarias para su debido cumplimiento.

- Un segundo tipo de infracción sería el que afecta a determinadas notificaciones «conjuntas». Tal es el caso de la notificación de los Borradores de la Declaración del IRPF o la remisión por parte de la Agencia Tributaria de los datos fiscales de los contribuyentes. En ocasiones la comunicación de la información fiscal incluía los datos de ambos cónyuges. Se ha dado incluso en casos de régimen económico matrimonial de separación de bienes en los que los cónyuges nunca habían presentado declaración conjunta. La AEPD consideró que esa práctica administrativa infringía la LOPD, lo cual motivó la imposición de las correspondientes sanciones y se conminó a la Agencia Tributaria a adoptar medidas de orden interno que impidieran que volviera a producirse una infracción de este deber³⁴.

Como consecuencia de lo anterior, la Agencia Tributaria introdujo modificaciones en el régimen de solicitud y remisión del borrador y de los datos fiscales, de forma que los contribuyentes deben solicitar expresamente que les sean remitidos de forma conjunta³⁵ con la firma de ambos cónyuges. En caso contrario, no se calcula el resultado de la declaración conjunta (aunque sea más favorable) y el envío del borrador o de los datos fiscales se realiza por separado.

La misma problemática se planteaba en el caso de actuaciones inspectoras que afectasen a unidades familiares, que tradicionalmente se habían desarrollado mediante la inclusión en el mismo expediente de inspección de los dos cónyuges objeto de comprobación, con independencia del tipo de declaraciones presentadas en materia de IRPF y de la existencia de otros tributos incluidos en la comprobación. Sin embargo, en la actualidad, existe una clara diferenciación entre los distintos sujetos objeto de inspección a fin de garantizar la confidencialidad de los expedientes en el caso de comprobaciones a matrimonios. Así, por ejemplo, la comprobación inspectora de las declaraciones en modalidad individual de cada cónyuge por el IRPF y de los restantes conceptos que se comprueben (Patrimonio, IVA, retenciones, etc.) se realiza

³⁴ La STC 45/1989 destacó que la declaración conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) puede afectar a la intimidad, por requerir la revelación de datos personales o económicos de un cónyuge a otro.

³⁵ Para la declaración del IRPF, ejercicio 2013, en el artículo 6.3, párrafo 6.º de la Orden HAP/455/2014, de 20 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2013, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención o puesta a disposición, modificación y confirmación del borrador de declaración del IRPF, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos: «Los contribuyentes que dispongan de firma electrónica avanzada o bien mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, podrán acceder directamente a su borrador o a los datos fiscales a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, en la dirección electrónica <https://www.agenciatributaria.gob.es>, en cuyo caso no será preciso hacer constar el importe de la citada casilla 620. En el supuesto de obtención del borrador de declaración por la opción de tributación conjunta será necesario también que disponga de firma electrónica avanzada o de código de acceso en un registro previo como usuario el cónyuge».

en un expediente individual separado para cada cónyuge. En caso de que el ámbito temporal alcanzase diversos periodos en los que se declaró en modalidad conjunta y separada, podrán generarse hasta tres expedientes distintos: uno para cada cónyuge para los periodos de declaración individual y otro para ambos en declaración conjunta. Lo mismo ocurriría si existiesen conceptos distintos al IRPF a comprobar.

CALDERÓN CARRERO, tras enunciar los casos anteriores, destaca la importancia de la LOPD como complemento del secreto tributario: «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 artículo 18.1 y 4 CE».

Por último, debe destacarse el amplio ámbito subjetivo de este deber de secreto. Se expone con detalle en la Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente del año 1999, al referirse al deber de sigilo y reserva respecto de los datos personales obtenidos por la Administración tributaria:

«Además, es un deber con un amplio alcance subjetivo. Recae sobre las autoridades y los funcionarios de la Administración tributaria que los conozcan, pero también sobre cualquier persona que llegue a tener conocimiento de ellos por razón del ejercicio de sus funciones o de la relación con órganos administrativos tributarios –v. gr. peritos oficiales o expertos consultados–. Conviene destacar la importancia que ha asumido este deber de reserva y sigilo respecto de cualquier persona que conozca los datos –aunque todavía no sean objeto de tratamiento por la Administración– a raíz de la implantación en el IRPF de su comunicación por el perceptor de las rentas al pagador a la hora de calcular las correspondientes retenciones a cuenta.»

7. PRINCIPIO DE NO COMUNICACIÓN DE DATOS A TERCEROS, SALVO CONSENTIMIENTO DEL AFECTADO O AUTORIZACIÓN LEGAL (ART. 11 LOPD)

En primer lugar, debe destacarse la gran amplitud de los conceptos de cesión o comunicación de datos, ya que cualquier revelación o manifestación de datos a un tercero, distinto del interesado, constituye cesión o comunicación a efectos de la LOPD³⁶. Así, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2000 (rec. 385/1999) consideró que por cesión debía entenderse «toda obtención de datos resultante de la consulta de un fichero». A mayor abundamiento, la cesión ha de entenderse producida no solo cuando materialmente se da el dato, sino también cuando se autoriza el acceso al sistema que permite la obtención del dato, es decir, acceder a su contenido. Esta última matización cobra especial relevancia en el caso de expedientes administra-

³⁶ BUISÁN GARCÍA, N. y otros, *opus cit.*, pág. 288.

tivos electrónicos, en los que puede existir abundante información no incorporada formalmente a los documentos escritos de la Administración tributaria (diligencias, comunicaciones, informes y actas³⁷), pero accesible al consultar el expediente (por ejemplo, a través de la Sede Electrónica³⁸). En consecuencia, la comunicación de datos contraria a la norma puede producirse no solo intencionada o dolosamente por el cedente, sino también de modo negligente³⁹.

El apartado 2.º del artículo 11 establece, entre los supuestos en los que no será necesario el consentimiento del afectado, los siguientes:

«a) Cuando la cesión está autorizada en una ley.

(...)

d) 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. Tampoco será preciso el consentimiento cuando la comunicación tenga como destinatario a instituciones autonómicas con funciones análogas al Defensor del Pueblo o al Tribunal de Cuentas.»

En el ámbito específicamente tributario, el artículo 94.5 de la LGT regula la exclusión de este derecho para el caso de cesión de datos a la Administración tributaria:

«La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.»

El problema en el caso de las cesiones de datos a la Administración tributaria en cumplimiento del deber de colaboración (arts. 93 y 94 LGT) radica en determinar cuándo la comunicación está amparada por la literalidad de la ley, teniendo en cuenta que únicamente deben comunicarse los datos que tengan «trascendencia tributaria», cuestión analizada anteriormente.

³⁷ Artículo 99.7 de la LGT: «Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento»; artículo 143.1 de la LGT: «Las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y actas».

³⁸ La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, regula las sedes electrónicas en su artículo 10, reconociendo en el artículo 6 el derecho de los ciudadanos a conocer por medios electrónicos el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea interesado y a obtener copias electrónicas de los documentos electrónicos que formen parte de procedimientos en los que tengan la condición de interesado.

³⁹ Por ejemplo, Sentencias de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 2003 (rec. 1037/2000) y de 25 de junio de 2003 (rec. 1099/2000).

Dichas cesiones se admiten también en el caso de comunicación de datos entre Administraciones Públicas (art. 21 LOPD, parcialmente anulado por la STC 292/2000, y art. 33 en el caso de cesiones internacionales).

Por lo que respecta a la cesión de datos entre Administraciones Públicas, no podrá realizarse «para el ejercicio de competencias diferentes o de competencias que versen sobre materias distintas» (art. 21.1 LOPD). Esta matización resulta coherente con el principio de autodeterminación informativa: la distribución de competencias entre las distintas Administraciones (estatal, autonómica o local) responde a razones políticas y de eficacia, por lo que la protección de datos no puede ser un obstáculo para el correcto ejercicio de las competencias que cada Administración tenga atribuidas. Así, por ejemplo, si en el marco de una comprobación del IRPF (competencia del Estado), los órganos de Inspección tuviesen constancia de la existencia de una donación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es razonable que puedan comunicar esa información, sin requerir el consentimiento del afectado, a la comunidad autónoma competente para regularizar ese tributo⁴⁰, ya que el desconocimiento de esa información por esta última responde a razones de descentralización política y financiera, debiendo garantizarse la eficacia y coordinación entre Administraciones Públicas⁴¹. Sin embargo, si la cesión de información se realizase para el ejercicio de competencias diferentes (por ejemplo, datos captados con fines tributarios que se ceden con fines censales no tributarios), tal cesión solo sería posible si mediase el consentimiento del afectado o así lo autorizase una norma con rango del ley.

En el ámbito tributario, también resulta destacable la regulación de la LOPD en el caso del acceso a los datos en poder de la Administración por cuenta de terceros (art. 12 LOPD), teniendo en cuenta que, también por razones de eficacia y economía, algunos servicios que presta la Agencia Tributaria (y muy especialmente las entidades locales) han sido externalizados⁴² (por ejemplo,

⁴⁰ MARTÍN DÉGANO plantea esta cuestión al analizar el papel de los Ayuntamientos en la comprobación de la exención en el IBI de las entidades no lucrativas, prevista en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. La Dirección General de Tributos (Consulta vinculante V0659/2008, de 3 de abril de 2008) considera que los Ayuntamientos no pueden comprobar el cumplimiento, por las entidades no lucrativas, de los requisitos que dan derecho a la exención del IBI. Por el contrario, el autor entiende que los Ayuntamientos no deberían aplicar la exención si tuvieran constancia de que en el inmueble se realizan actividades gravadas por el Impuesto sobre Sociedades. Ello supondría la comprobación municipal de un impuesto estatal (el Impuesto sobre Sociedades) por su vinculación con la exención en el IBI. De acuerdo con el autor, el principio de colaboración entre Administraciones tributarias exigiría que el Ayuntamiento pusiera en conocimiento de la Agencia Tributaria (competente para la comprobación del Impuesto sobre Sociedades) el resultado de esa comprobación, sin quedar vinculada por la misma pero con manifiesto valor probatorio. (MARTÍN DÉGANO, I.: «Los Ayuntamientos y la exención en el IBI de las entidades no lucrativas de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre», *Tributos Locales*, n.º 95, 2010, págs. 49 a 60).

⁴¹ Todos ellos, principios de relevancia constitucional. Los principios de eficacia, descentralización y coordinación se enumeran como principios de actuación de la Administración Pública en el artículo 103 CE. En el caso específico de las comunidades autónomas, el artículo 156 de la CE, tras reconocerles autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, señala que el ejercicio de esas competencias se efectuará «con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles».

⁴² Sobre esta cuestión: SERRANO ANTÓN, F.: *La Externalización de Servicios Tributarios*, Civitas, Madrid, 2009.

en la Campaña de Renta o en determinados servicios de información al contribuyente), sin que esa externalización pueda alcanzar a funciones tributarias que impliquen el ejercicio de autoridad, reservadas a personal funcionario⁴³ (limitándose a asistencia y colaboración).

En cuanto a otras cesiones de datos desde la Administración (en las que el destinatario no es otra Administración), en principio, habrá que estar a los supuestos tasados en el artículo 95.1 de la LGT.

Por último, debe destacarse que la cesión incontestada de datos personales del artículo 11 de la LOPD y la vulneración del deber de secreto del artículo 10 tienen diferente alcance⁴⁴. La cesión implica la transmisión de un dato para su tratamiento por un tercero, en tanto que el incumplimiento del deber de secreto supone su revelación. La primera conducta somete a los datos a un riesgo potencialmente mayor, pues los datos salen del fichero en que han sido registrados y entran en otro fichero, donde podrán ser objeto de un nuevo tratamiento no consentido.

8. DERECHO DE ACCESO, CANCELACIÓN Y RECTIFICACIÓN (ARTS. 15, 16 Y 17 LOPD)

Con carácter general, cualquier persona tiene derecho a solicitar y obtener gratuitamente información de sus datos de carácter personal sometidos a tratamiento, el origen de dichos datos, así como las comunicaciones realizadas o que se prevén hacer de los mismos. Ese derecho se completa con los derechos de rectificación, cuando los datos resulten inexactos o incompletos, y de cancelación, cuando su tratamiento no se ajuste a lo dispuesto en la LOPD (por ejemplo, por desaparecer el consentimiento del afectado). La cancelación da lugar al bloqueo de los datos, conservándose únicamente a disposición de las Administraciones Públicas, Jueces y Tribunales, para la atención de las posibles responsabilidades nacidas del tratamiento, durante el plazo de prescripción de estas.

Tal como destaca 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 de acceder, rectificar y cancelar dichos datos, es decir, el poder de disposición sobre los datos personales⁴⁵ (*habeas data*).

Sin embargo, este derecho encuentra una importante limitación en el ámbito tributario. El artículo 23.2 de la LOPD⁴⁶ dispone lo siguiente:

⁴³ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «La participación de empresas privadas en la inspección de los tributos locales», *Tributos Locales*, n.º 68, abril 2007, pág. 28.

⁴⁴ BUISÁN GARCÍA, N. y otros, *opus cit.*, pág. 294.

⁴⁵ STC 292/2000, FJ 6.º.

⁴⁶ La AEPD se ha pronunciado sobre la denegación del derecho de cancelación de datos solicitado a la Agencia Municipal de Recaudación del Ayuntamiento de Sevilla, admitiendo la denegación por referencia al artículo 23.2 de la

«Los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán, igualmente, denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el apartado anterior [acceso, rectificación y cancelación] 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.»

Como ya hemos visto antes, esta materia se encuentra regulada, en el ámbito de la Agencia Tributaria, por la Instrucción 6/2000, de 4 de diciembre, de la Dirección General de la AEAT, de ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación en Ficheros Automatizados de la AEAT. En su apartado 4.º, punto 5, se reproduce la excepción anterior.

Algunos autores como RUIZ MIGUEL⁴⁷ o LUCAS MURILLO⁴⁸ consideran que esta potestad en poder de la Administración incurre en desproporción y genera una disminución de las garantías de las personas. Para RUIZ MIGUEL supone que se concede a la autoridad administrativa el decidir sobre el contenido esencial de un derecho fundamental desde una posición de absoluta supremacía, sin necesidad de atenerse a más razones que esas referencias genéricas. Por su parte, LUCAS MURILLO entiende que esa falta de concreción que da por buena la denegación del ejercicio de los derechos de defensa, por ejemplo, frente a datos inexactos, incompletos, ilícitamente obtenidos o absolutamente erróneos resulta desproporcionada.

Consideramos excesiva la conclusión anterior, ya que la propia naturaleza de las bases de datos de la Administración tributaria requiere de una singular protección. En primer lugar, porque su finalidad última es dar cumplimiento al mandato constitucional de contribuir (art. 31 CE) y, en segundo, porque la propia actividad de la Administración tributaria gira, cada vez en mayor medida, en torno a los datos suministrados por los obligados tributarios (por la generalización del sistema de autoliquidación y las declaraciones informativas). Asimismo, la propia LGT reconoce el derecho de los obligados tributarios a oponerse a los datos que considere falsos o inexactos cuando estos puedan motivar una regularización tributaria, en su artículo 108.4 de la LGT:

LOPD («En cuanto al fondo del asunto, debe señalarse que el tratamiento de los datos del reclamante que pueda realizar AMR resulta necesario para el ejercicio de las funciones que esta tiene encomendadas legalmente, y viene amparado por lo establecido en el artículo 6 de la LOPD antes transcrito, del mismo modo que el artículo 23.2 de la citada norma justifica la denegación de la cancelación de datos solicitada por cuanto obstaculizaría las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias»). Sin embargo, estimó parcialmente la reclamación por motivos formales, al no haberse dictado resolución expresa de denegación (Resolución número R/00292/2006). La AEPD también se ha pronunciado acerca de la cancelación de los datos tributarios publicados en los boletines oficiales, resolviendo que si bien no es posible su cancelación, deben adoptarse las medidas necesarias para evitar su indexación e impedir su captación por los motores de búsqueda de internet (Resolución número R/01414/2012, Resolución número R/00531/2010 –Reclamación formulada contra Google Spain–).

⁴⁷ RUIZ MIGUEL, C.: «En torno a la protección de los datos personales automatizados», *Revista de Estudios Políticos (Nueva Época)*, n.º 84, 1994, pág. 254.

⁴⁸ LUCAS MURILLO, P.: *Informática y protección de datos personales*, CEC, Madrid, 1993, pág. 104.

«Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.»

Lo que no parece razonable es que los obligados tributarios puedan modificar o cancelar datos que no han sido contrastados y puedan tener relevancia respecto de obligaciones tributarias liquidadas y no comprobadas (por hallarse dentro del periodo de prescripción) o pendientes de liquidación. Además, la citada Instrucción 6/2000 reconoce con carácter general los derechos de acceso, rectificación y cancelación, estableciendo la denegación solo para los casos tasados en la LOPD. A esta cuestión se refiere el Consejo de Defensa del Contribuyente en su Memoria de 1999⁴⁹, que destaca la importancia de que la excepción a favor de la Hacienda Pública se ejerza de forma motivada:

«Conviene exigir que, tanto la solicitud por el sujeto como la denegación por el responsable de los ficheros de la Hacienda Pública del ejercicio de esos derechos, sea motivada en orden a que se deba acreditar esa obstaculización. De este modo, se podrá evitar que una simple dificultad, o un mero impedimento, conduzcan a una denegación injusta de ese derecho. Con esta orientación, la Directiva Comunitaria, en su artículo 13, exige la concurrencia de un interés económico o financiero "importante", y no una mera obstaculización.

Además, el artículo 24.2 de la LOPD permite evitar el ejercicio por el sujeto del derecho de rectificación y cancelación de sus datos obrantes en los ficheros de la Administración Tributaria cuando, tras una ponderación de los intereses en presencia, resultasen más poderosas las razones de interés público o intereses de terceros más dignos de protección. En las razones de interés público que cita el precepto puede cobijarse, sin gran dificultad para la Administración Tributaria, la denegación de esos derechos a un contribuyente que, por ejemplo, esté siendo objeto de inspección tributaria, respecto de quien se desarrolle un procedimiento sancionador tributario, o, incluso, con quien se esté litigando en vía económico-administrativa o contenciosa. Preponderancia de los citados intereses que deberá ser puesta de manifiesto en la resolución motivada que debe comunicar el órgano administrativo responsable del fichero.»

Por otra parte, en el caso de expedientes que se hallen finalizados, la LGT reconoce el derecho de los obligados tributarios a acceder a los registros y documentos que formen parte de los mismos (art. 99.5 LGT). Tratándose de expedientes no finalizados, ese derecho podrá ejercitarse en el trámite de audiencia o, en defecto de este, en el de alegaciones posterior a la propuesta de

⁴⁹ Capítulo VIII, *Undécima*, págs. 339 y ss.

resolución (art. 99.4 LGT). De acuerdo con la Instrucción 6/2000, apartado 3.º, punto 10, a partir de ese momento procesal podrá instarse la rectificación o cancelación mediante la 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.

Bibliografía

BUISÁN GARCÍA, N. y otros [2008]: *La Ley de Protección de Datos. Análisis y comentario de su jurisprudencia*, Lex Nova.

CALDERÓN CARRERO, J. M. [2009]: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Colección Estudios Tributarios, Netbiblio, La Coruña.

GARCÍA MARTÍNEZ, A. [2007]: «La participación de empresas privadas en la inspección de los tributos locales», *Tributos Locales*, n.º 68, abril.

GONZÁLEZ SALGADO, J. A. [2011]: «L'elecció lingüística com a font de problemes jurídics», *Revista de Llengua i Dret*, n.º 55.

HERRERO DE EGAÑA, J. M. [2007]: «Intimidad, tributos y protección de datos personales», *InDret 2/2007*, Barcelona.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. [1997]: «El control jurídico de la información registrada en los ficheros de la Hacienda Pública», *Información Fiscal*, julio-agosto.

– [2000]: *Régimen Jurídico de la Información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, EDERSA, Madrid.

LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P. [1990]: *El derecho a la autodeterminación informativa*, Tecnos, Madrid.

– [1993]: *Informática y protección de datos personales*, CEC, Madrid.

MADRID CONESA, F. [1984]: *Derecho a la intimidad, informática y Estado de Derecho*, Universidad de Valencia, Valencia.

MARTÍN DÉGANO, I. [2010]: «Los Ayuntamientos y la exención en el IBI de las entidades no lucrativas de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre», *Tributos Locales*, n.º 95.

ROSEMBUJ, T. [2005]: *El secreto, la intimidad y la protección de datos*, Agència Catalana de Protecció de Dades.

RUIZ MIGUEL, C. [1994]: «En torno a la protección de los datos personales automatizados», *Revista de Estudios Políticos (Nueva Época)*, n.º 84.

SERRANO ANTÓN, F. [2009]: *La Externalización de Servicios Tributarios*, Civitas, Madrid.

VIZCAINO CALDERÓN, M. [2001]: *Comentarios a la Protección de Datos de Carácter Personal*, Civitas.