



Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio

Abelardo Delgado Pacheco

Abogado. Profesor asociado de la UAM

abelardo.delgado@uam.es | <https://orcid.org/0000-0003-0395-6457>

Extracto

Una Administración tributaria necesita disponer de datos o de información relativa a los contribuyentes. En estas líneas, abordaremos el equilibrio que debe existir hoy entre la potestad de obtención de información tributaria y el derecho a la intimidad, tanto en su vertiente estricta como en su manifestación de derecho a la protección de datos. Analizaremos esta cuestión desde la perspectiva del artículo 18 de la Constitución española, pero también desde la que da la doctrina construida sobre los artículos 7 y 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, acudiendo a la jurisprudencia tanto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Palabras clave: información tributaria; intimidad; protección de datos.

Fecha de entrada: 25-05-2021 / Fecha de aceptación: 21-06-2021

Cómo citar: Delgado Pacheco, A. (2021). Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 47-78.





Limits for the tax authorities on obtaining and disclosing or exchanging information

Abelardo Delgado Pacheco

Abstract

The tax authorities need to have data or information on taxpayers. Along these lines, we will address the balance that must exist today between the power to obtain tax information and the right to privacy, in the strict sense and as an expression of the right to data protection. We will analyze this issue from the perspective of article 18 of the Spanish Constitution. We will also bear in mind the doctrine built on articles 7 and 8 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union and article 8 of the European Convention for the Protection of Human Rights and of Fundamental Freedoms, using the case law of both the Court of Justice of the European Union and the European Court of Human Rights.

Keywords: tax information; privacy; data protection.

Citation: Delgado Pacheco, A. (2021). Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 47-78.



Sumario

1. Introducción
 2. La práctica administrativa y la jurisprudencia del TS
 - 2.1. La práctica administrativa
 - 2.2. La jurisprudencia del TS
 3. La doctrina del TC
 4. La jurisprudencia del TJUE
 - 4.1. El marco normativo en el Derecho de la Unión Europea
 - 4.2. El principio de proporcionalidad en la interpretación de los artículos 7 y 8 de la Carta
 - 4.3. El contenido esencial de los artículos 7 y 8 de la Carta y las cesiones internacionales de datos
 - 4.4. Doctrina del TJUE en el ámbito tributario del acceso o intercambio de información
 5. La doctrina del TEDH
 6. La jurisprudencia del TS de los Estados Unidos
 7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Bibliografía



1. Introducción

La Ley General Tributaria (LGT) regula, por un lado, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, como procedimientos administrativos, y, por otro, dedica los artículos 93 a 95 a la obtención de información. La LGT no regula la obtención de información de terceros en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos y prevé límites en los apartados cuarto y quinto de su artículo 93 para la obtención de información por suministro o por captación. Este artículo regula los requerimientos de información sobre la situación del propio obligado tributario, pero continúa apegado a la diferencia entre el suministro de información, previsto en una disposición de carácter general dirigida normalmente a una pluralidad de destinatarios, y la captación de información, mediante un requerimiento puntual dirigido a una persona, aunque pueda coincidir con otros requerimientos similares dirigidos a otras, para que esa persona dé información con trascendencia tributaria para terceros, otra u otras personas, a los que esa información o esos datos conciernen.

El Tribunal Supremo (TS) y el Tribunal Constitucional (TC) han respaldado sustancialmente una práctica administrativa en la que el deber constitucional de contribuir previsto en el artículo 31 de la Constitución española (CE) basta para justificar el acceso de la Administración tributaria a datos de una persona con la mera justificación de la trascendencia tributaria de la información solicitada. En estas líneas, defenderemos, sin embargo, la necesidad de repensar el equilibrio que debe existir entre la potestad de obtención de información tributaria y los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos. Teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), sobre los límites que ha de tener el acceso a la información personal por parte del Estado en cualquiera de sus ámbitos, el acceso a unos datos personales no puede aceptarse juzgando solo desde la perspectiva de su trascendencia tributaria de forma que sea posible acceder genéricamente a cualesquiera datos que afectan a personas físicas solo porque esa información pudiera hipotéticamente tener esa trascendencia. Cualquiera que sea la naturaleza de las actuaciones realizadas para la obtención de esa información tributaria, la legalidad de este tratamiento de datos, desde una perspectiva constitucional, exige tener en cuenta la naturaleza de los datos a los que se accede, la medida en la que afectan a la intimidad personal y la existencia de razones que justifican el acceso a esa información en un caso concreto, sin que sea posible siempre el acceso generalizado a tales datos. Asimismo, el intercambio internacional de información tributaria, a pesar de la posición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), no puede soslayar la exigencia de que la Administración que recibe esa información ofrezca garantías de una protección equivalente, de derecho y de hecho.

2. La práctica administrativa y la jurisprudencia del TS

2.1. La práctica administrativa

Las Administraciones tributarias españolas, lideradas sin duda por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agencia Tributaria o AEAT), son pioneras en una política de aplicación de los tributos basada en la obtención de datos de los contribuyentes, la potenciación histórica de las herramientas informáticas y, como punto de llegada de lo anterior, la digitalización de los procedimientos tributarios, tanto para el mejor fin de las actuaciones de comprobación como para la mejora de los servicios de asistencia e información prestados a los contribuyentes. En nuestra práctica administrativa, respaldada por el TS, el criterio principal para analizar la legalidad de una exigencia de información se ciñe a la trascendencia tributaria de los datos demandados. La jurisprudencia ha añadido la necesidad de respetar el principio de proporcionalidad, pero con escasa virtualidad¹. En particular, ni el artículo 93 de la LGT ni esta práctica administrativa han admitido que la potestad de obtención de información tenga como límite general el derecho al respeto de la vida privada, a la intimidad y a la protección de datos.

La Agencia Tributaria ha dado por hecho que ningún problema legal plantea tampoco el acceso directo por ella a la información sobre una persona existente en redes sociales y páginas web de todo tipo. La Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021², nos dice que se diseñarán perfiles de riesgo; pero estos perfiles se insertan en ese Plan, que, de acuerdo con el artículo 116 de la LGT, tiene carácter reservado, sin perjuicio de la necesaria publicidad a través de las directrices generales que lo informan. Igualmente, se habla de técnicas de «Big Data», en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y que la Agencia Tributaria ha impulsado la captación de nuevas fuentes de información, unidas a herramientas masivas de tratamiento de datos que han permitido determinar el patrimonio neto de los ciudadanos, sus flujos globales de renta y sus relaciones familiares, económicas y societarias. Tales herramientas, basadas de nuevo en técnicas de «Big Data», han permitido comprobar la residencia de ciertos contribuyentes al proporcionar indicios sobre su presencia en España, la existencia aquí de su centro de intereses económicos o de relaciones familiares.

¹ La llamada DAC6 ha obligado a abordar finalmente el valor del secreto profesional de los abogados frente a la potestad de obtención de información de la Administración tributaria, desde la perspectiva del derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva. En este sentido, son decisivos tanto el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 26 de septiembre de 2019 como el dictamen del Consejo de Estado de 5 de marzo de 2020, ambos en la tramitación del anteproyecto de Ley de trasposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

² BOE de 1 de febrero.

A nuestro juicio, este enfoque es correcto, pero adolece del defecto de pensar que en estas tareas la Administración carece de límites tanto desde la perspectiva de los datos a los que puede acceder y en qué circunstancias, como a los efectos del tratamiento y conservación posterior de esos datos o de su cesión a otros órganos o Administraciones o de la transparencia de los criterios seguidos cuando pueden dar lugar a decisiones individualizadas de cualquier tipo con efectos sobre un contribuyente. Dicho con otras palabras, la Administración ha de aceptar que estas técnicas, como es sabido en la escena internacional, plantean problemas de conciliación con los derechos fundamentales de los contribuyentes, por lo que, igual que no hay derechos sin límites, tampoco, y ello es aún más obvio, potestades sin límites. Pero estos no se explicitan, para saber que esta vigilancia no va más allá de lo necesario y respeta la vida privada de los ciudadanos, para conocer lo que de nosotros se conoce en cada momento y saber si ello está justificado y para comunicar las razones de cualquier perfil o seguimiento de que seamos objeto³.

2.2. La jurisprudencia del TS

Prescindiendo de otros pronunciamientos anteriores, la jurisprudencia más reciente del TS cristaliza en dos grupos de sentencias sobre requerimientos de dos tipos, los dirigidos a entidades de tasación sobre el resultado de sus valoraciones para servir en transacciones inmobiliarias y, por otra parte, aquellos hechos a entidades gestoras de tarjetas de crédito o de pago en relación con el importe de las compras u operaciones de los titulares de esas tarjetas.

En el primer caso, la Sentencia decisiva es la de 20 de octubre de 2014⁴. La Administración solicitó los datos relativos a ciertas tasaciones, incluyendo los datos de identificación del inmueble y la fecha y valor de la tasación. Aplicando aún el artículo 111 de la LGT anterior, el TS afirma que hay datos cuya trascendencia tributaria resulta evidente, como los saldos de cuen-

³ Como ha destacado Calderón Carrero (2020), reviste interés la decisión del Consejo Constitucional francés de 27 de diciembre de 2019 (Décision n.º 2019-796 DC), sobre determinados preceptos de la Ley de Finanzas para 2020, entre los que se encontraba el artículo 154 de la misma. Este precepto, de forma experimental y por tres años, autoriza a la Administración tributaria a obtener y explotar de forma automatizada los datos procedentes de sitios públicos accesibles en internet. El Consejo Constitucional acepta la constitucionalidad de la norma sobre la base de su finalidad y de las cautelas tomadas por el legislador acerca del uso de tales datos y la conservación, limitada en el tiempo, de los mismos, que garantizarían una utilización proporcionada de esa información a fin de perseguir determinadas infracciones tributarias, teniendo en cuenta además el carácter temporal de la norma.

No obstante, el Consejo Constitucional considera que ese equilibrio, entre el valor constitucional de la lucha contra el fraude fiscal y el respeto al derecho a la vida privada y a la libertad ideológica, se rompe cuando se permite la obtención y el tratamiento de esos datos para la persecución de otros incumplimientos fiscales que no justifican la necesidad de esa afectación a derechos fundamentales.

⁴ Recurso número 1414/2012. Esta sentencia fue seguida de otras sobre este tipo de requerimientos, como las de 23 de octubre de 2014 (rec. núm. 2182/2012) y dos de 22 de enero de 2015 (recs. núms. 1290/2012 y 1075/2012).

tas en entidades financieras o las operaciones de caja en bancos con billetes de 500 euros⁵. En tales casos basta la mera mención de tales datos. Sin embargo, cuando la relevancia tributaria no resulta evidente, la Administración debe realizar un mayor esfuerzo de motivación para justificar concretamente esa relevancia que da validez al requerimiento. Bajo el principio de proporcionalidad, la sentencia recoge la exigencia de no solicitar más información de la necesaria para el fin perseguido y, en realidad, considera que infringe este principio la solicitud de información sin la necesaria trascendencia tributaria. Pero la Sala recuerda, una vez más, que esta trascendencia no ha de entenderse referida a una relación o hecho imponible concretos, que atribuyan directamente esa relevancia a ciertos datos, no siendo necesario, además, cuando esa información se pide a un tercero, que antes se haya pedido al propio contribuyente.

La sentencia confirma el previo parecer de la Audiencia Nacional y considera que los datos pedidos no tienen por sí mismos trascendencia tributaria. La tasación de un inmueble, a juicio de la Sala, «[n]o siempre y necesariamente se encuentra vinculada a una operación que, mediata o inmediatamente, haya de tener trascendencia fiscal», pues puede que no esté vinculada con una transacción económica o que esta no se lleve a cabo finalmente. La sentencia enlaza con la doctrina sentada en la de 12 de noviembre de 2003⁶ que anuló el requerimiento dirigido a Telefónica de España en solicitud de los datos de los abonados al servicio de telefonía móvil automática. Como entonces, el tribunal considera ahora que los datos relativos a las tasaciones inmobiliarias, pedidos con esa generalidad, carecen de una relevancia evidente, por lo que, solicitados sin concretar los motivos, se ha vulnerado el principio de proporcionalidad⁷.

Más importancia, a nuestros efectos, tienen las sentencias del TS que, en el ámbito ya del artículo 93 de la LGT vigente, afrontan la validez de requerimientos dirigidos a entidades gestoras de tarjetas de crédito o pago, para que proporcionaran a la Administración la identidad de las personas que hubieran realizado pagos a través del correspondiente sistema

⁵ El tribunal recuerda así su doctrina en los casos relativos a requerimientos sobre cuentas con sumas de apuntes o movimientos superiores a determinada cifra y sobre operaciones en metálico con billetes de 500 euros. Respecto del primer caso, destacan las Sentencias de 3 de noviembre de 2011 (rec. núm. 2117/2009), que enlaza con la vieja doctrina sobre requerimientos relativos a pólizas de seguro a prima única, y de 17 de marzo de 2014 (rec. núm. 5149/2010), seguida de las de 23 de octubre de 2014 (rec. núm. 593/2012) y 20 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3073/2012). En cuanto a la segunda categoría de asuntos, las Sentencias iniciales decisivas son las de 28 de noviembre de 2013 (rec. núm. 5692/2011) y 7 de febrero de 2014 (rec. núm. 5688/2011). En realidad, en estas sentencias el problema subyacente era el procedimiento aplicable que dependía de la consideración de estos requerimientos como referidos a movimientos de cuentas bancarias.

⁶ Recurso número 4783/1998.

⁷ Tres magistrados de la Sala formularon un voto particular. A su parecer, recordando el fallo de una Sentencia anterior de 18 de octubre de 2012 favorable a la validez de un requerimiento similar, el fallo debía haber estimado el recurso de la Administración y respaldado el requerimiento pues este se refería

[a] datos de contenido económico que, de forma directa o interrelacionada con otros, eran susceptible de revelar signos de capacidad económica que pudieran desencadenar, en el futuro actuaciones de comprobación por parte de la Administración.

por un importe anual igual o superior a 30.000 euros. Los casos decisivos son los resueltos en las Sentencias de 15 de diciembre de 2014⁸ y de 18 de febrero de 2015⁹.

En la Sentencia de 15 de diciembre de 2014, la Sala invoca lo dicho por el TC en su Sentencia 110/1984 y afirma como principio que «[l]a Administración está constitucionalmente habilitada para exigir a la sociedad la información y la aportación de datos necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos»¹⁰. Este es un deber de colaboración con raíces constitucionales, legalmente regulado, que debe ser aplicado respetando otros valores y principios constitucionales y el principio de proporcionalidad, «[p]ero sin que ello suponga mantener un criterio restrictivo y estricto que excluya de la información tributaria debida los datos que, teniendo trascendencia tributaria, procedan de relaciones que afectan solo indirectamente a los obligados tributarios».

Y, en este caso y sobre esta base, el TS aborda la posible colisión de un requerimiento de este tipo con el derecho a la intimidad consagrado en el artículo 18 de la CE. Enlaza con una Sentencia anterior, la de 18 de julio de 2011¹¹, y se limita a decir que el mencionado derecho fundamental no puede desvincularse del artículo 31.1 de la CE, «[d]el que emana la inexorable obligación de facilitar a la Administración la información con trascendencia tributaria necesaria para garantizar el debido cumplimiento de los deberes con el fisco». La sentencia reproduce los argumentos de la doctrina constitucional en las Sentencias 110/1984 y 50/1995, que luego analizaremos, para concluir que:

⁸ Recurso número 3565/2012. Caso *Sistema 4B*.

⁹ Recurso número 3479/2012. Caso *Financiera El Corte Inglés EFC*. Con esta misma fecha, hay otra sentencia (rec. núm. 4062/2012), caso *REDSYS*, y más tarde, sobre este tipo de requerimientos, encontramos la Sentencia de 22 de abril de 2015 (rec. núm. 4495/2012), caso *SERVIRED*. La primera de las sentencias citadas merece una consideración especial por el auto posterior en un incidente de nulidad de actuaciones.

¹⁰ La sentencia, tras reiterar la clásica distinción entre información por captación e información por suministro, distingue también entre información *a priori* e información *a posteriori*. En el primer ámbito se hallarían las dos modalidades anteriores, así como la información que pudiera solicitarse directamente del contribuyente o persona a la que se refieran los datos. En el segundo, estaría la información que puede solicitarse en el curso de una actuación de comprobación. Un requerimiento individualizado de información no puede recabar información que debería haberse recogido a través del deber general de suministro periódico.

¹¹ Recurso número 2790/2009. En esta sentencia se debatía la suspensión de un requerimiento sobre cuentas bancarias con un importe total anual por suma de apuntes en el haber superior a una determinada cuantía. Antes de llegar a la Sentencia de 15 de diciembre de 2014, el TS reiteraría estas consideraciones sobre la intimidad en otra Sentencia importante, la de 14 de noviembre de 2011 (rec. núm. 5782/2009), que encabeza la doctrina del tribunal sobre los requerimientos dirigidos por órganos de recaudación a entidades de crédito sobre cajas de seguridad.

Una última Sentencia de interés y peculiar es la de 11 de marzo de 2021 (rec. núm. 8040/2019), de la Sección 4.^a de la Sala Tercera, en la que se anula la revocación de una licencia administrativa por haberse adoptado sobre la base de los datos recibidos de la Agencia Tributaria para fines tributarios sin que la cesión de esos datos permitiera pues otros usos con arreglo al artículo 95 de la LGT. Esta doctrina se reitera en otra Sentencia posterior de 15 de marzo de 2021 (rec. núm. 8288/2019).

[p]or lo tanto, en principio y con carácter general, no cabe apreciar vulneración del artículo 18.1 CE por el hecho de que los ciudadanos y entidades queden obligados a facilitar información que, pese a afectar a la intimidad, tiene relevancia tributaria. Si bien solo es así si el deber de colaboración y los eventuales requerimientos se ajustan al régimen jurídico diseñado por el legislador (STS de 21 de noviembre de 2005, rec. de cas. 2294/2004). (FD 5.º)

En definitiva, como la sentencia recuerda a continuación, el Alto Tribunal se ha ceñido tradicionalmente a entender que «el deber de colaboración con la Administración tributaria se impone sin más límite que la trascendencia tributaria de la información solicitada». Una trascendencia que tal y como ha sido entendida por el Alto Tribunal permite que la Administración tributaria acceda a cualquier dato que pueda serle útil para averiguar si ciertas personas cumplen o no con sus obligaciones tributarias y con el deber recogido en el artículo 31 de la CE. Por lo tanto, la trascendencia tributaria no exige que el dato la tenga directamente pues basta que la información pedida se refiera a datos que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponible no declarados «[o], sencillamente, para guiar después la labor inspectora –que, no se olvida, no puede alcanzar absolutamente a todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible– hacia ciertas y determinadas personas (en el mismo sentido, sentencia de 14 de marzo de 2007 –rec. de cas. 1320/2002)».

La posterior Sentencia de 18 de febrero de 2015 se remite a la de 15 de diciembre de 2014, que acabamos de comentar. Nada cambia, salvo el voto particular, de los mismos dos magistrados. En la primera, el voto particular se centra en la inexistencia de una relación económica directa entre los titulares de las tarjetas y las compañías requeridas como gestoras del sistema de pago. En la segunda, el voto particular incide en la contradicción entre la doctrina sentada en estos casos y la decisiva en el caso de los requerimientos dirigidos a entidades de tasación.

En el caso de la Sentencia de 18 de febrero de 2015, la entidad afectada planteó un incidente de nulidad de actuaciones que fue resuelto por Auto de 24 de abril de 2015¹². En el incidente la entidad alegaba, entre otros motivos, la vulneración del derecho a la intimidad. Sin embargo, el tribunal resuelve el incidente sin apreciar esa vulneración de nuevo, «[p]ues la legitimidad de la intromisión está más que justificada en el asunto que decidimos». Por lo tanto, «[t]ambién es evidente que si no hay una intromisión legítima (sic) en la privacidad es manifiesto que no concurre la vulneración del Derecho de Protección de Datos que en el tercer motivo se alega».

En estos dos casos, pues, se condensa una doctrina del TS que se centra en la trascendencia tributaria de la información pedida y la legitimidad constitucional para solicitar cualquier dato con esa trascendencia que se entiende ampliamente como relevancia o utilidad no solo para la aplicación del sistema tributario sino para la labor de control o investigación de la Administración. Como límite, solo aparece el principio de proporcionalidad que, muchas

¹² Recurso número 3479/2012.

veces, se subsume en el propio análisis de la trascendencia tributaria. Por añadidura, esta doctrina da a entender que el suministro de información tendría menos límites aún, al menos desde la perspectiva del juicio de proporcionalidad. Por todo ello, si la Administración justifica esa trascendencia, lo que no será necesario cuando la misma sea notoria, nada cabe alegar desde la perspectiva del derecho a la intimidad. El tribunal no concibe que pueda surgir una colisión ni siquiera indirecta entre el deber de contribuir y el derecho a la intimidad, tal vez porque asume que siempre estamos hablando de datos de puro carácter económico.

Pero en el proceso de construcción de esta doctrina, llegamos a la particular Sentencia de 13 de julio de 2016¹³. El TS confirma la legalidad de un requerimiento dirigido a un colegio en el que se solicitan «las facturas emitidas por la escolarización, transporte, comedor, así como cualquier actividad extraescolar relacionada» con determinados alumnos menores, por la relevancia de estos datos en la comprobación de su padre. Nos dice el Alto Tribunal que se pide esa información y «nada más». Es decir, se piden, a juicio del tribunal, datos con relevancia económica, sin reclamar información de otra naturaleza, aunque, entregadas las facturas que se piden, su examen muestra que en ellas se hacen constar, además de las cantidades satisfechas por el padre, otros datos relativos al tipo de enseñanza recibida. Para el tribunal, «[s]on todos ellos datos con relevancia económica pues llevan aparejado un precio que el padre de los menores satisfizo al colegio». Aunque las facturas contienen datos personales de los menores,

[n]o todo dato personal es íntimo ni la protección que a la información personal fundamenta el artículo 18 de la Constitución puede erigirse en obstáculo para el cumplimiento del deber que la propia Constitución impone a todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno. Las referencias al colegio en que estudiaban los menores, a que realizaban alguna actividad extraescolar y a que comían en el centro no forman parte, propiamente, del ámbito de la intimidad y, en ningún caso están excluidas del conocimiento de la Administración Tributaria desde el momento en que todas ellas tienen una traducción económica y, por tanto, son relevantes para establecer la capacidad económica de su padre.

Y la sentencia termina recordando que no estamos ante datos privados no patrimoniales a los efectos del artículo 93.5 de la LGT, dando relevancia al deber de secreto y sigilo exigido a la Administración por el artículo 95 de la misma ley y asumiendo que la cesión de datos producida es correcta pues está prevista en una ley.

¹³ Recurso número 1670/2015. La sentencia, de la Sección 7.ª de la Sala Tercera, se produce en un procedimiento especial de derechos fundamentales y resuelve el recurso de casación interpuesto contra una Sentencia anterior de 15 de abril de 2015 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que había respaldado el requerimiento de la Administración.

De la misma Sección y en el mismo tipo de proceso, podemos citar la Sentencia de 22 de junio de 2015 (rec. núm. 2339/2014), sobre una pretendida cancelación de datos tributarios.

Ciertamente, en esta sentencia echamos de menos una posible lectura alternativa de la situación, incluso sin entrar en un análisis de los límites de la potestad de obtención de información tributaria. Si los datos requeridos afectan, como la Sala viene a admitir, al derecho a la intimidad, se debería exigir una motivación reforzada de la trascendencia tributaria. Aceptando esta en la suma de honorarios pagados, la Administración ni necesitaba ni debió pedir unas facturas completas que sí contenían datos personales sin ninguna trascendencia tributaria, como el tipo de enseñanza recibida y las actividades realizadas por unos menores. Si la trascendencia está en la traducción económica, el requerimiento debió limitarse a la misma sin pedir más datos. Pero la sentencia muestra en realidad el poco aprecio que se da al derecho a la intimidad. Se podría decir que tal derecho es poca cosa en suma frente al deber de contribuir por lo que la ponderación de los valores en juego debe reducirse a una pura referencia formal a aquel derecho fundamental¹⁴.

3. La doctrina del TC

La doctrina constitucional sobre la cuestión que nos ocupa parte de una sentencia decisiva, la de 26 de noviembre de 1984, Sentencia 110/1984. En esta sentencia, el TC aborda ya el equilibrio que debe existir entre el deber de contribuir y el derecho a la intimidad personal y familiar, al hilo del levantamiento del secreto bancario que había traído consigo la Ley 50/1977, de 14 de noviembre. Los derechos fundamentales no son ilimitados y entre

¹⁴ Por último, conviene aludir a la Sentencia de 13 de noviembre de 2018 (rec. núm. 620/2017), que estima el recurso interpuesto por el Consejo General de la Abogacía, contra el acuerdo del Consejo General del Poder Judicial, de remisión a la Agencia Tributaria de datos relativos a la participación de los abogados y procuradores en procedimientos judiciales. Esta sentencia acude a un argumento nuevo para estimar el recurso pues considera que el requerimiento carecía de coherencia con los objetivos del Plan de Control Tributario. El plan hablaba de actuaciones dirigidas a ciertos profesionales en los que concurrían determinados indicios y, por ello mismo, no podía servir para justificar una petición de información que afectara a la generalidad de abogados y procuradores.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) dictó en este sentido dos Resoluciones importantes, de 18 de septiembre de 2018 (RG 7111/2015) y de 14 de febrero de 2019 (RG 4829/2017). En ambas se confirman requerimientos de información dirigidos a Colegios de Abogados en solicitud de informes o dictámenes referentes a minutas de sus colegiados. La primera contiene un resumen completo de la doctrina del TEAC y del TS. La segunda es posterior a la Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2018, pero el TEAC razona que la doctrina de esta última no es aplicable a un requerimiento de contenido, a su juicio, diferente.

Finalmente, aunque nos hemos centrado en la jurisprudencia del TS, debemos citar otra reciente Resolución del TEAC, de 4 de diciembre de 2018 (RG 5521/2015). El TEAC anula un requerimiento dirigido a una compañía de seguros para obtener datos con trascendencia económica para los médicos relacionados con esa compañía. Pero el requerimiento comprendía datos relativos a los pacientes tales como el tipo de servicio recibido. El TEAC observa el exceso y anula el requerimiento. Pero la anulación llega por la falta de trascendencia tributaria o de justificación de la misma. En realidad, tal vez innecesariamente o por error, el requerimiento afectaba a datos sensibles relativos a la salud de unas personas físicas que, con independencia de su falta de trascendencia tributaria, deberían ser inaccesibles siempre para una solicitud general de información, por suministro o por captación individualizada.

los límites que ha de soportar el derecho fundamental a la intimidad han de estar los exigidos por el deber de contribuir de acuerdo con el artículo 31 de la misma CE, un deber que recoge un bien constitucionalmente protegido que puede exigir limitar otros derechos constitucionales y hace imprescindible la labor de la inspección fiscal. La sentencia concede una gran importancia al deber de sigilo que pesa sobre los funcionarios de la Inspección de los Tributos. Incluso el tribunal recuerda que esos datos han sido confiados a una entidad de crédito, lo que conduce inevitablemente a que sean conocidos por empleados de la misma, y si bien es cierto que el ciudadano puede elegir su entidad bancaria, no es menos cierto que por eso mismo los funcionarios de la Administración tienen ese deber reforzado de sigilo¹⁵.

Pero el tribunal destaca también la naturaleza de la información a la que se accede pues no otra cosa hace cuando destaca que los certificados controvertidos se refieren a los extractos de las cuentas, en los que figura la causa genérica de cada apunte, pero no su causa concreta. Y, sobre todo, el tribunal implícitamente da relevancia constitucional al procedimiento establecido en 1977, que impide requerimientos genéricos en estos casos pues solo en el curso de actuaciones de inspección, y hoy de recaudación, cabe solicitar de un contribuyente concreto esa información bancaria. Este procedimiento especial se mantiene en el artículo 93.3 de la LGT, como si la Sentencia 110/1984 hubiera hecho de este procedimiento una exigencia constitucional. Este procedimiento especial supone en realidad la presencia en nuestro ordenamiento tributario de una tercera categoría entre el suministro de información y los requerimientos individuales. Aunque se haya diluido la motivación de este acceso a los movimientos de cuentas bancarias, lo que no debería suceder sobre todo en el caso de personas físicas sin una actividad económica, ofrece interés esta excepción cuando hoy las razones que justificaban este régimen especial aparecen con más intensidad en otros casos, como el acceso a los datos contenidos en los extractos de una tarjeta de crédito o de pago, en un dispositivo móvil o derivados del uso de internet.

Tras esta sentencia, destacan dos sentencias históricas de nuestro TC: la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, y la Sentencia 76/1990, de 26 de abril¹⁶. La primera de estas sentencias afronta la inconstitucionalidad de la tributación conjunta familiar y en su fundamento jurídico noveno afirma que esa tributación conjunta podía lesionar la intimidad familiar al exigir siempre y con independencia de las circunstancias de cada caso un conocimiento

¹⁵ El tribunal alude en ese punto a las consecuencias de la distinción entre datos plenamente íntimos y datos conocidos por otros, aunque sea en un círculo limitado, una cuestión que, como veremos, ha preocupado desde siempre en la doctrina de otros tribunales como el TS de los Estados Unidos.

¹⁶ Antes debemos recordar el Auto del TC 642/1986, de 23 de julio, por el que se inadmitió el recurso de amparo de la generalidad de las entidades bancarias españolas contra, en última instancia, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 24 de noviembre de 1980 por la que se aprobaba el modelo de resumen anual de retenciones respecto de los rendimientos del capital mobiliario. El tribunal en su auto se remitió a la Sentencia 110/1984 afirmando que el secreto bancario debía ceder ante las exigencias del deber de contribuir, insistiendo en la irrelevancia de los datos pedidos en ese resumen para la intimidad personal y familiar, sin que esta pueda extenderse de tal modo que constituya un instrumento que imposibilite o dificulte el citado deber consagrado en el artículo 31 de la CE.

recíproco entre los cónyuges de sus datos económicos. A nuestro juicio, lo importante es la conclusión a la que llega el tribunal cuando, en esta oposición entre la estructura de un impuesto y el derecho a la intimidad, no duda en salvar esta y exigir que se modifique aquella obligando al legislador a regular los medios que hagan posible la imposición separada.

En la segunda de estas dos sentencias, se abordó la constitucionalidad de varios preceptos de la LGT de 1963, modificados por la Ley 10/1985, de 26 de abril. En el fundamento jurídico décimo, la sentencia aborda la posible inconstitucionalidad de la sanción derivada de la falta de aportación de documentos contables. Aunque la cuestión se planteaba más bien desde la perspectiva del derecho a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia, se suscita la existencia de un supuesto derecho del contribuyente a la reserva de sus datos económicos, derecho que el tribunal niega reiterando la doctrina contenida en la Sentencia 110/1984. Ese pretendido derecho haría imposible la comprobación tributaria y dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber de contribuir, lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos como bien constitucionalmente protegido.

En este recorrido histórico, la siguiente sentencia relevante es sin duda la 143/1994, de 9 de mayo, en la que el TC desestima el recurso de amparo dirigido en definitiva contra la regulación del número de identificación fiscal. El derecho a la intimidad descansa en la existencia de un ámbito reservado que debe preservarse, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana y el tribunal descarta ese carácter reservado previo y exigible cuando la intimidad se invoca respecto de las actividades económicas que suponen una relación con terceros y sus propias exigencias de publicidad. La sentencia, además, plantea ya en este ámbito tributario la relación entre intimidad y protección de datos y los efectos que para aquella pudiera tener la utilización de medios tecnológicos para el tratamiento de datos. La sentencia acepta esta conexión, da relevancia a la normativa sobre protección de datos, pero niega que la regulación del número de identificación fiscal pueda interpretarse suponiendo una amenaza real y actual¹⁷.

¹⁷ Esta remisión a la normativa sobre protección de datos ha de conducirnos a la Sentencia 292/2000, de 30 de noviembre. Esta sentencia distingue entre el derecho a la intimidad y el derecho a la protección de datos, como derecho fundamental recogido en el artículo 18.4 de la CE, que otorga un poder de control sobre los datos personales, sobre todos y no solo sobre los protegidos por el derecho a la intimidad, lo que exige que el ciudadano conozca qué datos posee un tercero que le afecten. Solo por ley pueden establecerse límites a este derecho, respetando su contenido esencial, sin que la ley pueda confiar en otros poderes públicos el establecimiento de esos límites, debiendo hacerlo el legislador con claridad y precisión.

En la Sentencia 76/2019, de 22 de mayo, sobre la colisión entre el derecho a la protección de datos y la recopilación por los partidos políticos, prevista en la Ley electoral, de datos personales relativos a las opiniones políticas de los ciudadanos, el tribunal se remite a la Sentencia del TJUE de 8 de abril de 2014 (asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12), caso *Digital Rights Ireland*, cuya importancia tendremos ocasión de destacar. En particular, el TC, en el fundamento jurídico sexto, afirma que el tratamiento de datos ha de realizarse en condiciones que aseguren la tutela judicial efectiva y que los datos no se recojan de forma desproporcionada, teniendo en cuenta tres factores: el tipo de tratamiento de datos que se pretende llevar a cabo, la naturaleza de los datos y la probabilidad y la gravedad de los riesgos de abuso y de utilización ilícita que, a su vez, están vinculadas al tipo de tratamiento y a la categoría de datos de que se trate.

Y, para terminar, dos últimas sentencias. En primer lugar, la Sentencia 233/2005, de 26 de septiembre. Tras un proceso penal por delitos contra la Hacienda Pública, se discute en amparo la validez del acceso a las cuentas bancarias del condenado llevado a cabo por la Inspección de los Tributos. El tribunal recuerda su doctrina y como ya en el fundamento jurídico séptimo de la Sentencia 233/1999, por remisión al Auto 462/1996, había dicho que los datos relativos a la situación económica de una persona entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida. Pero la lucha contra el fraude fiscal es un fin que puede justificar esa injerencia y el artículo 111.3 de la LGT de 1963 bastaba para cumplir la exigencia de que estos límites estén previstos en una ley, sin que sea constitucionalmente necesario que exista autorización judicial para el examen de los movimientos de unas cuentas bancarias¹⁸, en unas actuaciones que habrían respetado el principio de proporcionalidad dada la gravedad de los hechos investigados y los indicios que obraban en poder de la Administración¹⁹.

Y, en segundo lugar, la Sentencia del TC 97/2019, de 16 de julio, sobre incorporación de una prueba de origen ilícito a un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, en una de las consecuencias de la llamada «Lista Falciani». En esta sentencia encontramos una referencia interesante, aunque sea indirecta, a la cuestión de la intimidad tributaria. El TS, en la Sentencia cuestionada en amparo, de 23 de febrero de 2017, aceptó que había

La relevancia de la naturaleza de los datos aparece también en una Sentencia anterior, la 96/2012, de 7 de mayo. Los datos bancarios entran en el ámbito del derecho fundamental del artículo 18.4 de la CE. La ley autoriza al juez civil a solicitar tales datos, pero ha de resolver ponderando todos los intereses concurrentes, lo que no sucede cuando se obliga a ceder genéricamente datos personales de terceros sin justificar que hubiera otro medio, menos lesivo para el derecho fundamental, para averiguar los integrantes del grupo de afectados en una acción colectiva contra una entidad de crédito.

¹⁸ La cuestión de la necesidad o no de autorización judicial plantea interrogantes de especial trascendencia hoy a la vista de la evolución de la jurisprudencia penal y de la del TJUE. En el primer caso, destaca sin duda la aparición de un derecho al entorno digital, a partir de la Sentencia del TS, Sala Segunda, de 23 de octubre de 2018 (rec. núm. 1674/2017), seguida de la de 27 de junio de 2019 (rec. núm. 10732/2018). Como también asumen los artículos 588, sexies, a) y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, más allá de los supuestos previstos en el artículo 18 de la CE, se exige autorización judicial para el acceso a dispositivos de almacenamiento masivo de información. No obstante, la jurisprudencia posterior de la Sala Segunda es vacilante, como resulta de tres Sentencias decisivas, las de 13 de mayo de 2020 (rec. núm. 2749/2018), que hace una interesante referencia a la jurisprudencia europea y comparada; 15 de diciembre de 2020 (rec. núm. 671/2019), y 4 de marzo de 2021 (rec. núm. 1292/2019), evitando la Sala en las dos últimas la necesidad de intervención judicial en el acceso a la información.

Las dudas del Alto Tribunal son razonables, pero cabría pensar que en su postura influye el delito cometido sin que el tribunal tenga en cuenta ideas que aparecen en la jurisprudencia de otros tribunales como la diferencia que existe entre ceder unos datos y aceptar su divulgación, o entre ceder tales datos y aceptar el poder de agregar datos que puede tener el Estado, o ciertas empresas concretas, o, por último, entre aceptar unas determinadas condiciones generales de contratación y verse obligado a aceptar por las condiciones del mercado una especie de policía privada y delegada de las comunicaciones.

Por otra parte, el TJUE, como veremos, da relevancia en algunas decisiones a la existencia de un control judicial o de una autoridad administrativa independiente.

¹⁹ Fundamento jurídico octavo de la Sentencia 233/2005.

existido en el origen una vulneración del derecho a la intimidad. Al analizar si ello conduce a una vulneración del artículo 24 de la CE en relación con el 11.1 de la Ley orgánica del poder judicial, el TC no solo da relevancia a la ausencia de intervención del Estado en ese origen ilícito, sino que realiza una curiosa ponderación basada precisamente en la naturaleza de los datos utilizados por la Hacienda Pública española que

[s]e refieren a aspectos periféricos e ino cuos de la llamada «intimidad económica». No se han introducido dentro del proceso penal datos, como podrían ser los concretos movimientos de cuentas, que puedan revelar o que permitan deducir los comportamientos o hábitos de vida del interesado (SSTC 142/1993, de 22 de abril, FJ 7, y 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 4²⁰).

En suma, el TC sentó las bases constitucionales de la expansión de la potestad de obtención de información de la Administración tributaria, sobre la relevancia constitucional del deber de contribuir. Sobre esa base, el tribunal ha respaldado las actuaciones de la Administración y las medidas del legislador en el ámbito de la obtención de información tributaria. Sin embargo, con el paso del tiempo, el tribunal ha recibido las exigencias derivadas del derecho a la protección de datos y ha recalcado la necesidad de que la ley recoja con precisión las limitaciones de los derechos fundamentales, respetando el principio de proporcionalidad y asumiendo la existencia de una intimidad económica. Aunque esta evolución no ha tenido aún trascendencia en el ámbito tributario, pero sí en otros ámbitos, abre la puerta a matizaciones futuras, no solo ante datos personales sensibles, sino ante aquellos que simplemente traspasen el umbral de lo económico y revelen el modo de vida de un ciudadano. Además, el TC ha mostrado su sensibilidad a la evolución de la jurisprudencia del TJUE y del TEDH. Veamos, pues, qué nos han aportado estos dos tribunales.

4. La jurisprudencia del TJUE

4.1. El marco normativo en el Derecho de la Unión Europea

La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea consagra, en sus artículos 7 y 8, el derecho a la intimidad y el derecho a la protección de datos; derechos reconocidos en el artículo 18 de la CE y el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. En el desarrollo de estos derechos fundamentales, el Derecho de la Unión no ha abordado con resolución la relación entre aquellos y la cesión o el intercambio de información tributaria.

²⁰ A datos tributarios se refiere también la Sentencia 67/2020, de 29 de junio, en un recurso de amparo sobre la utilización en un procedimiento tributario sancionador de datos obtenidos en un previo proceso penal. La sentencia ve una base legal suficiente en el artículo 94.3 de la LGT, para la transmisión de datos, y alude a la importancia del secreto fiscal y del deber de sigilo previstos en el artículo 95.

El artículo 23 del Reglamento 2016/679, de 27 de abril, de protección de datos (RGPD), en relación con las letras c) y e) del apartado primero de su artículo 6, permite limitar los derechos de los ciudadanos reconocidos por el propio reglamento, siempre que esas limitaciones respeten el contenido esencial de tales derechos y libertades fundamentales y sean medidas necesarias y proporcionadas en una sociedad democrática, para salvaguardar una serie de intereses generales. Entre estos intereses generales, el RGPD incluye la prevención, investigación, detección o enjuiciamiento de infracciones penales, incluida la protección y prevención de amenazas a la seguridad pública, así como los intereses económicos y financieros de la Unión o de un Estado miembro, en el ámbito fiscal o de la seguridad social. Según el considerando 31 del RGPD, las autoridades fiscales y aduaneras, como autoridades públicas, a las que se comunican datos personales en virtud de una obligación legal, no deben considerarse destinatarios de tales datos si son necesarios para llevar a cabo una investigación concreta de interés general, de conformidad con el Derecho de la Unión o de los Estados miembros. El considerando 31 añade que estas solicitudes de comunicación de las autoridades públicas siempre deben presentarse por escrito, de forma motivada y con carácter ocasional, y no deben referirse a la totalidad de un fichero ni dar lugar a la interconexión de varios ficheros.

El artículo 25 de la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, en su redacción vigente, se limita a hacer una remisión a esta normativa sobre protección de datos, que hoy debe entenderse hecha al citado RGPD. No obstante, los apartados tercero y cuarto, de este artículo 25, establecen deberes a cargo de las entidades financieras, de información a las personas afectadas, y recuerdan la necesidad de regular los plazos de conservación de la información. Antes, los artículos 16 y 24 reiteran los principios de confidencialidad de la información y los que rigen las relaciones con terceros Estados.

En el derecho tributario internacional, ni el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE ni los comentarios que lo completan nos aclaran demasiado, más allá de reconocer el secreto profesional de los abogados y de la remisión genérica a las limitaciones derivadas de la legislación de cada Estado, que sean compatibles con el convenio. Los artículos 21 y 22 del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal se remiten también a los límites del derecho interno de cada Estado, recordando el secreto que ampara la información y que limita el objeto de la cesión de esos datos.

Esta base legal parece exigir únicamente que la cesión de datos o su intercambio estén previstos en una ley, como ocurre en el artículo 93 de la LGT y en los instrumentos internacionales que sirven de base para el intercambio de información tributaria. A este enfoque responden tanto nuestra práctica administrativa como las disposiciones adicionales decimotercera y decimocuarta de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, en cuanto a las transferencias internacionales de datos tributarios y la vigencia de los artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, así como las normas contenidas en los artículos 46 bis y 155, y la disposición adicional decimoséptima, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Estas normas responden a una excepcionalidad tributaria coherente con la tradición de nuestro derecho público.

Sin embargo, el TJUE, aunque no se ha pronunciado concretamente aún sobre la conexión entre la obtención de información por una Administración tributaria y los artículos 7 y 8 de la Carta, cuenta con una jurisprudencia relevante a este respecto, desde tres perspectivas diferentes. En primer lugar, el TJUE se ha pronunciado sobre el alcance y significado de los artículos 7 y 8 de la Carta, en relación con el artículo 52, al pronunciarse sobre el contenido esencial de los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos a la hora de establecer límites o restricciones de los mismos, en general, respetando el principio de proporcionalidad²¹. En segundo lugar, el TJUE ha dictado una serie de sentencias de especial trascendencia sobre el significado de los artículos 7 y 8 de la Carta en las cesiones transnacionales de datos. Finalmente, el TJUE sí se ha pronunciado acerca de los derechos del contribuyente a la hora de impugnar las actuaciones de la Administración requirente en un intercambio de información, así como de los derechos de aquel a ser informado de una cesión de datos desde una Administración tributaria o a impulsar la petición de datos a otra Administración.

4.2. El principio de proporcionalidad en la interpretación de los artículos 7 y 8 de la Carta

El TJUE abordó ya la interpretación de los artículos 7 y 8 de la Carta en la Sentencia de 9 de noviembre de 2010, caso *Volker* (asuntos acumulados C-92/09 y C-93/09). Después, el TJUE ha dictado sobre esta cuestión algunas de sus sentencias más trascendentales, desde *Digital Rights Ireland*, en 2014, hasta la correspondiente al caso *Prokuratuur*, en 2021. Aunque estas sentencias se refieren al acceso a datos de comunicaciones electrónicas, su interpretación de los artículos 7 y 8 de la Carta ha de tenerse en cuenta cuando de cualquier tratamiento de datos se trate.

En *Volker*²², el TJUE asume que la publicación de datos relativos a la percepción de ayudas derivadas de la política agrícola afecta a los derechos consagrados en los artículos 7 y 8 de la Carta, aunque se tratase de datos referidos a actividades profesionales o económicas. Existe un derecho de los contribuyentes a ser informados de la utilización de los fondos públicos, pero, para ponderar equilibradamente los diversos intereses en conflicto, las instituciones competentes debieron verificar si la publicación de estos datos, en un sitio web único por el Estado miembro y de consulta libre, sin tener en cuenta la duración de las ayudas, su frecuencia o su importe, no iba más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos legítimos perseguidos²³.

²¹ De acuerdo con el artículo 52 de la Carta, que se corresponde con el artículo 53 de la Constitución, pueden introducirse limitaciones al ejercicio de derechos fundamentales, siempre que estén establecidas por la ley, respeten su contenido esencial y el principio de proporcionalidad y respondan efectivamente a objetivos de interés general o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

²² Hallamos un antecedente en la Sentencia de 29 de enero de 2008, caso *Promusicae* (asunto C-275/06).

²³ El apartado 87 de la sentencia admite que los artículos 7 y 8 de la Carta pueden ser invocados por las personas jurídicas, pero en su caso la obligación de publicación no sobrepasa los límites que impone el respeto del principio de proporcionalidad, pues las personas jurídicas ya están sometidas a una obligación

Tras la sentencia *Volker*, llega la Sentencia de 8 de abril de 2014, *Digital Rights Ireland Ltd* (en los asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12). El TJUE se pronuncia sobre la validez de la Directiva 2006/24/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de marzo de 2006, sobre la conservación de datos generados o tratados en relación con la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas de acceso público o de redes públicas de comunicaciones y por la que se modifica la Directiva 2002/58/CE. Esa validez se enjuicia desde la perspectiva de los artículos 7, 8 y 11²⁴ de la Carta.

La sentencia *Digital Rights Ireland* sigue esa técnica ya observada en *Volker*. El TJUE asume que el deber de conservar estos datos afecta a las libertades y derechos consagrados en los citados artículos de la Carta. Pero esa afectación puede estar justificada desde la perspectiva del artículo 52 de la misma Carta, si la medida persigue objetivos legítimos, se salvaguarda el contenido esencial de los derechos afectados y se respeta el principio de proporcionalidad, de tal manera que la medida no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los fines que la sirven al mismo tiempo de base y justificación. La directiva responde al objetivo de preservar la seguridad y la medida respeta el contenido esencial de estos derechos fundamentales. Y, sin embargo, el TJUE considera inválida la directiva pues el deber de conservación, por su generalidad, va más allá de lo necesario para conseguir el fin perseguido y desborda el principio de proporcionalidad. El apartado 27 de la sentencia destaca que los datos sobre los que se proyecta el deber de conservación,

[c]onsiderados en su conjunto, pueden permitir extraer conclusiones muy precisas sobre la vida privada de las personas cuyos datos se han conservado, como los hábitos de la vida cotidiana, los lugares de residencia permanentes o temporales, los desplazamientos diarios u otros, las actividades realizadas, sus relaciones sociales y los medios sociales que frecuentan.

El TJUE superpone la aplicación de los artículos 7 y 8 de la Carta y destaca la importancia creciente de los medios de comunicación electrónica en la vida cotidiana de las personas, de forma que la injerencia se proyecta sobre prácticamente toda la población europea. Y el apartado 58 de la sentencia especialmente señala lo siguiente:

En efecto, por una parte, la Directiva 2006/24 afecta con carácter global a todas las personas que utilizan servicios de comunicaciones electrónicas, sin que las personas cuyos datos se conservan se encuentren, ni siquiera indirectamente, en una situación que pueda dar lugar a acciones penales. Por lo tanto, se aplica incluso a personas respecto de las que no existen indicios que sugieran que su

acrecentada de publicación de los datos que les conciernen y supondría una carga administrativa desmesurada examinar si el nombre de cada persona jurídica beneficiaria de ayudas identifica o no a alguna persona física. Esta misma idea se confirma en las recientes Sentencias de 18 de junio de 2020 (asunto C-78/18), *Comisión contra Hungría*, y de 10 de diciembre de 2020 (asunto C-620/19), *J & S Service*.

²⁴ El artículo 11 de la Carta protege la libertad de expresión y de información.

comportamiento puede guardar relación, incluso indirecta o remota, con delitos graves. Además, no establece ninguna excepción, por lo que se aplica también a personas cuyas comunicaciones están sujetas al secreto profesional con arreglo a las normas de la legislación nacional.

Además, el TJUE advierte que la directiva no precisa las condiciones del acceso a los datos conservados ni afirma claramente que el acceso y la utilización posterior de los mismos deberán limitarse estrictamente a fines de prevención y detección de delitos graves delimitados de forma precisa o al enjuiciamiento de tales delitos. Del mismo modo, la directiva no contiene reglas precisas sobre los distintos periodos de conservación de los datos ni obliga a que los datos en cuestión se conserven en el territorio de la Unión. Por todo ello,

[d]ebe considerarse que esta Directiva constituye una injerencia en los derechos fundamentales de gran magnitud y especial gravedad en el ordenamiento jurídico de la Unión, sin que esta injerencia esté regulada de manera precisa por disposiciones que permitan garantizar que se limita efectivamente a lo estrictamente necesario²⁵.

Esta necesidad de limitar el acceso a los datos a supuestos directamente vinculados con los objetivos perseguidos se reafirmará recientemente en dos sentencias, de 6 de octubre de 2020, casos *La Quadrature du Net* (asuntos acumulados C-511/18, C-512/18 y C-520/18) y *Privacy International* (asunto C-623/17). Aunque, ante las alegaciones de los Estados miembros, el TJUE añade una referencia a la seguridad nacional como concepto distinto de la seguridad pública, en el ámbito de la Directiva 2002/58, el tribunal reitera la conexión existente entre la citada Directiva y el derecho a la protección de datos y rechaza la validez de deberes generales de conservación de datos de tráfico y de localización vinculados a las comunicaciones electrónicas²⁶.

Por último, el TJUE resume su doctrina hasta hoy en el caso *Prokuratuur*, Sentencia de 2 de marzo de 2021 (asunto C-746/18). En una cuestión prejudicial remitida por el TS de Esto-

²⁵ Tras *Digital Rights Ireland*, esta doctrina se reitera en la Sentencia de 21 de diciembre de 2016, caso *Tele2 Sverige AB* (asuntos acumulados C-203/15 y C-698/15), de nuevo sobre la conservación de datos por los proveedores de servicios de comunicaciones electrónicas, en el marco de la Directiva 2002/58/CE, en su versión modificada por la Directiva 2009/136/CE. El TJUE tiene en cuenta la doctrina sentada tanto en el caso *Digital Rights Ireland* como en *Schrems* (Sentencia de 6 de octubre de 2015 que veremos más tarde) para reiterar que la conservación de datos debe mantener un carácter excepcional a pesar de la validez de los objetivos perseguidos, lo cual exige limitar el alcance de la medida según criterios objetivos.

Destaca también el Dictamen 1/15 del TJUE, de 26 de julio de 2017, sobre el acuerdo con Canadá de transferencia de datos de los viajeros.

²⁶ La sentencia añade que el objetivo de la persecución de infracciones penales graves no justifica un acceso indiferenciado a los datos pertenecientes a personas físicas ni tampoco un acceso específico para la persecución de otras infracciones. El principio que prevalece es aquel que permite acceder a estos datos cuando existan indicios o un vínculo entre los datos a los que se accede y los fines que justifican el acceso.

nia, para un proceso penal, el TJUE precisa que «[s]olo las injerencias en tales derechos fundamentales que no presenten un carácter grave pueden estar justificadas por el objetivo de prevención, investigación, descubrimiento y persecución de delitos en general pretendido por la normativa controvertida en el litigio principal» (apartado 33). Por supuesto, la gravedad de la injerencia depende de la naturaleza de los datos y de la información que transmitan sobre la vida privada, de modo que una injerencia será siempre grave cuando el conjunto de datos «pueda permitir extraer conclusiones precisas sobre la vida privada de las personas afectadas» (apartado 39), sin que este criterio se limite solo a los datos sensibles. Por último, se reitera que el acceso a los datos exige una conexión directa con el fin perseguido, lo que sucede solo cuando los datos se refieran a personas de las que se sospeche su relación con un delito grave y, en el contexto de la conservación de datos relativos a comunicaciones electrónicas, se insiste en la necesidad de un control previo, bien judicial o bien de una entidad administrativa independiente^{27, 28}.

4.3. El contenido esencial de los artículos 7 y 8 de la Carta y las cesiones internacionales de datos

Tras *Digital Rights Ireland* en 2014, el TJUE afrontará pronto la trascendencia de su posición desde la perspectiva ya de la cesión internacional de datos, aunque sea en un campo totalmente alejado del tributario, al menos en apariencia. Y así encontramos la Sentencia de 6 de octubre de 2015, caso *Schrems*, asunto C362/14, a resultas de una cuestión prejudicial planteada por la *High Court* de Irlanda. El caso *Schrems* se plantea en el marco de la cesión de datos hacia los Estados Unidos derivados del uso de la red Facebook y, por ello, se cuestiona la validez de la Decisión 2000/520, de la Comisión, a la vista de los artículos

²⁷ Esta doctrina ya se había expuesto en la Sentencia de 2 de octubre de 2018, caso *Ministerio Fiscal* (asunto C-207/16), de nuevo en el ámbito de la Directiva 2002/58. Esta sentencia resulta de una cuestión prejudicial planteada por la Audiencia Provincial de Tarragona. El TJUE recuerda que el artículo 15.1 de la directiva señala como objetivo la lucha contra los delitos o infracciones penales en general y no solo los delitos graves. No obstante, la sentencia establece una relación entre la gravedad de los delitos como justificación y el grado de la injerencia en los derechos fundamentales reconocidos en los artículos 7 y 8 de la Carta. Solo la persecución de delitos graves justifica una injerencia asimismo grave en tales derechos. La injerencia no reviste esa gravedad en un caso en el que solo se pretendía el acceso individualizado a datos que no afectan a las comunicaciones efectuadas ni a la localización de un teléfono móvil.

²⁸ Esta doctrina del TJUE se refleja en la Sentencia de 23 de marzo de 2021 (rec. núm. 4218/2018), de la Sala Segunda del TS, que se plantea si la invalidez de la Directiva 2006/24/CE acarrea la nulidad o inaplicabilidad de la Ley 25/2007, de 18 de octubre, de conservación de datos relativos a las comunicaciones electrónicas y a las redes públicas de comunicaciones, rechazando esta conclusión con diferentes argumentos. A los efectos que ahora importan, la sentencia defiende la validez del uso probatorio de los datos obtenidos en la investigación, porque el juez penal, en la situación creada por esa doctrina del TJUE, puede tener en cuenta cómo se ha accedido en cada caso a tales datos. La prueba será válida cuando ese acceso haya tenido lugar previa decisión judicial demandando datos concretos ante los indicios que justifican la utilidad de esos datos en una investigación.

7, 8 y 47 de la Carta y de lo dispuesto en la normativa europea sobre protección de datos, constituida entonces por la Directiva 95/46/CE.

En la sentencia *Schrems*, el TJUE establece que los derechos fundamentales reconocidos en los artículos 7 y 8 de la Carta deben protegerse en cualquier cesión internacional de datos. Pero, a diferencia de lo sucedido en *Digital Rights Ireland*, no descansa en un análisis de proporcionalidad. La Decisión cuestionada es inválida porque no respeta el contenido esencial de los derechos fundamentales al respeto de la vida privada y a la protección de datos, al permitir a las autoridades públicas del Estado de destino acceder de forma generalizada al contenido de las comunicaciones electrónicas. Además, al no prever acciones en Derecho para acceder a los datos personales o para obtener su rectificación o supresión, ignora asimismo el contenido esencial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, que reconoce el artículo 47 de la Carta²⁹.

La doctrina sentada en *Schrems* se confirma en la posterior Sentencia de 16 de julio de 2020, que pudiéramos llamar *Schrems 2*, en el asunto C-311/18, caso *Facebook Ireland*, en una nueva cuestión prejudicial planteada por la *High Court* de Irlanda sobre la validez de Decisiones de la Comisión sobre cesiones de datos a Estados Unidos, ahora en el marco del llamado escudo de privacidad UE-EE. UU., decisiones que van a ser consideradas inválidas. La sentencia sigue la estela del caso anterior, pero el tribunal tiene ya en cuenta las disposiciones del RGPD y entiende que su artículo 45.1 debe interpretarse, de acuerdo con el considerando 104 del mismo reglamento, exigiendo que el tercer país, al ofrecer un nivel de protección adecuado, garantice efectivamente un nivel de protección de las libertades y de los derechos fundamentales sustancialmente equivalente al garantizado en la Unión, siendo ello exigible cuando los datos se transfieren sobre la base de cláusulas tipo de protección o de una decisión de adecuación³⁰.

4.4. Doctrina del TJUE en el ámbito tributario del acceso o intercambio de información

Aunque el TJUE no ha construido aún una doctrina completa sobre las consecuencias en el ámbito tributario de su jurisprudencia sobre los artículos 7 y 8 de la Carta, no ofrece

²⁹ Apartados 94 y 95 de la sentencia.

³⁰ El TJUE resume su doctrina en los apartados 171 a 177 de la sentencia. A nuestros efectos nada añade luego la Sentencia de 15 de junio de 2021 (asunto C-645/19), caso *Facebook Ireland Ltd.*, relativa a la cooperación entre las autoridades de control en materia de protección de datos.

El TJUE recogía esta misma doctrina en la Sentencia de 18 de junio de 2020, asunto C-78/18, caso *Comisión contra Hungría*. Juzgando la adecuación del derecho húngaro sobre asociaciones, el TJUE analiza la justificación de normas que persiguen un mayor control de entidades que reciben fondos desde el exterior. El tribunal reitera su doctrina, pero parece limitar claramente la protección a los datos relativos a personas físicas, de modo que la cesión de datos concernientes a personas jurídicas, solo merecen esta protección en la medida en la que afecten a una persona física.

dudas de que el acceso de una Administración tributaria a datos de un contribuyente constituye una cesión de datos. En las Sentencias de 27 de septiembre de 2017, caso *Puskár* (asunto C-73/16) y de 16 de enero de 2019, *Deutsche Post AG* (asunto C-496/17), el tribunal afirma que la elaboración de una lista con datos relativos a personas físicas, que dan a conocer supuestos de incumplimiento tributario, constituye un tratamiento de datos personales y que los datos fiscales son datos personales en el sentido de la normativa de protección de datos. La recaudación y la lucha contra el fraude fiscal son misiones de interés público y objetivos que justifican esa cesión o tratamiento siempre que aquellos objetivos estén claramente establecidos en el momento de recoger los mencionados datos y estos no sean datos sensibles sobre una persona^{31, 32}.

Por otra parte, el TJUE se ha pronunciado en dos ocasiones sobre los derechos del contribuyente ante una cesión de datos que le afecta; dos sentencias que tal vez carezcan de la necesaria coherencia y que son anteriores al RGPD vigente. En el caso *Sabou*, Sentencia de 22 de octubre de 2013 (asunto C-276/12), el TJUE pareció entender que el contribuyente no tiene derecho a ser informado sobre una solicitud de asistencia mutua que le afecte ni a intervenir en la misma. En cambio, en el caso *Bara*, Sentencia de 1 de octubre de 2015 (asunto C-201/14), el tribunal afirmó que una cesión de información con relevancia tributaria entre órganos de un mismo Estado constituye un tratamiento de datos y, por ello, que la exigencia de tratamiento leal de los datos obliga a la Administración cedente a informar a los interesados de la transmisión de sus datos, salvo que esa información haya sido excluida en ciertos casos y justificadamente por una norma legal expresa³³.

Finalmente, en el ámbito del intercambio de información entre Administraciones tributarias, el TJUE ha creado una jurisprudencia favorable a la legitimación de quien es requerido

³¹ Apartados 106 y siguientes de la sentencia en el caso *Puskár* y apartado 66 de la sentencia *Deutsche Post*. En la primera de estas sentencias, el TJUE no abordó en realidad la cuestión de fondo que era la licitud de la publicación de una lista de personas que habrían incumplido determinadas obligaciones tributarias. Para el tribunal, de acuerdo con su análisis habitual, la publicación de una lista como la cuestionada será razonable si existen motivos suficientes para sospechar que el afectado había incumplido sus deberes tributarios ocupando puestos directivos ficticios en una entidad, siempre que, además, la publicación fuese idónea y necesaria para cumplir los objetivos perseguidos.

³² Por otra parte, esta sujeción de los datos fiscales a la normativa sobre protección de datos y la aplicación de esta a las personas físicas se confirma indirectamente en una reciente y curiosa Sentencia, de 10 de diciembre de 2020, *J & S Service* (asunto C-620/19). La sentencia inadmite una cuestión prejudicial del TS de lo contencioso-administrativo de Alemania, por no ser competente el TJUE para responderla, al tratarse de datos fiscales relativos a una persona jurídica ajena pues al ámbito de aplicación de la normativa sobre protección de datos personales.

³³ En la Sentencia *Sabou*, como en los casos *Twoh International*, Sentencia de 27 de septiembre de 2007 (asunto C-184/05), y *WebMindLicenses*, Sentencia de 17 de diciembre de 2015 (asunto C-419/14), el TJUE abordó también incidentalmente el derecho del contribuyente a exigir de un Estado que acuda a una actuación de asistencia mutua para requerir información de otro Estado. El TJUE parece negar este derecho aunque en la última de estas sentencias admite ese deber de la Administración cuando la solicitud de información sea útil o indispensable para sus actuaciones.

para facilitar datos, para impugnar el requerimiento, aunque este sea consecuencia de la petición enviada por otra Administración. Son dos las sentencias decisivas: la de 16 de mayo de 2017, *Berlioz* (asunto C-682/15), y la de 6 de octubre de 2020, *Etat Luxembourgeois* (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19). Nos hallamos ante cuestiones prejudiciales remitidas por el TS de lo contencioso-administrativo de Luxemburgo, en casos en los que la autoridad de este Estado había sido requerida para obtener y facilitar ciertos datos a otra Administración. En la segunda de estas sentencias, la autoridad requirente era la Administración española.

La doctrina del TJUE dependerá en el futuro próximo de lo que decida en el caso SIA o Valsts ierņēmumu dienests (asunto C-175/20), del que conocemos las recientes conclusiones del abogado general Bobek, presentadas el 2 de septiembre de 2021. En una cuestión prejudicial planteada por un tribunal de Letonia, se pide al TJUE que responda sobre las implicaciones del Derecho europeo en una solicitud de cesión de datos tributarios contenidos en anuncios publicados en un portal de internet para la venta de vehículos. El abogado general asume que el RGPD es aplicable a una cesión de datos de esta naturaleza y que esta tendrá una base jurídica suficiente si el artículo 23.1 e) del RGPD ha sido incorporado al derecho nacional, en relación con el artículo 6 y el considerando 45 del mismo reglamento. Por supuesto, la recaudación tributaria y la prevención del fraude fiscal constituyen objetivos y finalidades legítimos de un tratamiento de datos en el sentido del artículo 6 del RGPD. Y las conclusiones terminan proponiendo que el TJUE responda que el RGPD no se opone a una petición de este tipo. Pero, antes, las conclusiones contienen diferentes consideraciones de interés, aunque un tanto imprecisas. En primer lugar, el abogado general resalta que, en realidad, la posición relevante sería la de la persona a la que se refieren los datos, que no interviene en el procedimiento. Asimismo, acepta que el problema reside en que la petición de datos supone una búsqueda general que plantea un problema de proporcionalidad. No obstante, el abogado general entiende que el considerando 31 del RGPD no puede ser interpretado excluyendo peticiones de esta naturaleza, si bien acepta que no es crucial la cantidad sino el tipo de datos solicitados. Y comparte una de las observaciones realizadas ante el TJUE, en el sentido de que las solicitudes de información deben limitarse a datos relativos a la actividad económica de los contribuyentes y no a su vida privada. Por último, añade la afirmación de que las autoridades públicas deberían informar a los afectados por la transferencia de datos cuando esta no sea previsible a la luz de la base jurídica nacional que sirve de fundamento a la misma.

5. La doctrina del TEDH

El artículo 8 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, Convenio de Roma de 4 de noviembre de 1950, garantiza el respeto de la vida privada y familiar. El TEDH y el TJUE han seguido criterios semejantes en la interpretación de este derecho fundamental. Ante medidas de vigilancia o investigación, el TEDH ha interpretado el artículo 8.2 del convenio, asumiendo que aquellas suponen una injerencia en el derecho al respeto de la vida privada, que puede estar justificada, si está prevista en la ley, persigue objetivos que la justifiquen y resulta necesaria en el marco de una sociedad

democrática. El tribunal ha admitido la amplitud de los objetivos previstos en el artículo 8 del convenio, a la hora de justificar una medida que afecte a este derecho al respeto de la vida privada, pero ha exigido que la ley que prevea la medida ha de establecer con claridad en qué supuestos y con arreglo a qué procedimientos y garantías cabe tal injerencia, de tal forma que el ciudadano pueda razonablemente prever cuándo puede verse afectado por tales medidas de injerencia en su vida privada. Por otro lado, la medida debe responder a las necesidades de una sociedad democrática lo que supone que debe justificarse la existencia de razones imperiosas de interés general, de *pressing social needs*, que justifiquen esa afectación del derecho a la vida privada.

El TEDH ha coincidido esencialmente con el TJUE al entender que la justificación de las medidas depende en última instancia de la naturaleza de los datos o del grado de afectación que aquellas suponen. Una afectación mayor o unos datos más cercanos al núcleo de la vida privada exigen una mayor justificación, una limitación de las medidas a casos de especial gravedad y unas mayores garantías, en relación con el control independiente de su adopción, la duración de las mismas y la destrucción posterior de los datos recibidos. En todo caso, el tribunal rechaza que ante medidas que afectan a la vida privada quepan actuaciones generales, que no respeten el principio de proporcionalidad al no descansar en la existencia de indicios concretos que justifiquen esa intromisión en los casos concretos y particulares en los que se produzca³⁴.

Además, el TEDH ha tratado cuestiones específicamente fiscales adaptando a las mismas esta doctrina general. En primer lugar, son de cita obligada tres sentencias del TEDH de 2015, caso *Othimia Investments BV v. the Netherlands*, Sentencia de 16 de junio de 2015; caso *M.N. and Others v. San Marino*, Sentencia de 7 de julio de 2015; y, por último, *G.S.B. v. Suisse*, Sentencia de 22 de diciembre de 2015. En todas estas se abordan directamente cuestiones relativas a la obtención o al intercambio internacional de información tributaria.

La primera de ellas se refiere a unas actuaciones de la Administración neerlandesa consecuencia de un requerimiento de información de la Administración española, sobre la base legal de la Directiva de la Unión Europea sobre asistencia mutua y el artículo 28 del Convenio entre España y Países Bajos. El tribunal afirma que el Derecho de la Unión Europea puede aplicarse con preferencia a las disposiciones más estrictas del convenio y recalca que, por supuesto, el objetivo de asegurar la recaudación tributaria es un fin legítimo a la hora de justificar una medida que afecte al derecho al respeto de la vida privada en los términos

³⁴ Entre las sentencias del TEDH de interés podemos destacar los siguientes casos: *Weber and Saravia v. Germany*, Sentencia de 29 de junio de 2006; *Szabó and Vissy v. Hungary*, Sentencia de 12 de enero de 2016; *Ben Faiza v. France*, Sentencia de 8 de febrero de 2018; *Big Brother Watch and Others v. United Kingdom*, Sentencia de 13 de septiembre de 2018; y, finalmente, *Breyer v. Germany*, Sentencia de 30 de enero de 2020, en la que se resume la doctrina actual del tribunal.

Sin duda, en la evolución de esta jurisprudencia influye la doctrina construida por el TC alemán destacando la Sentencia de 2 de marzo de 2010 (BvR 256/08 - BvR 263/08 - BvR 586/08), también sobre la cuestión de la retención de datos derivados de comunicaciones electrónicas.

del artículo 8.2 del convenio. Finalmente, el tribunal se remite a la sentencia del TJUE, en el caso *Sabou*, para aceptar la validez de unas actuaciones de intercambio de información sin conocimiento previo de la entidad afectada en el Estado requerido³⁵.

En el caso *M.N. and Others v. San Marino*, el TEDH aborda la obtención de información de personas residentes en Italia con cuentas bancarias en San Marino vinculadas a actividades penalmente relevantes. La información bancaria forma parte de la información incorporada al ámbito de la vida privada protegida por el artículo 8 del convenio y el tribunal va a considerar que en los procedimientos seguidos en San Marino hubo una violación de dicho artículo por la falta de adecuadas garantías para que una persona afectada pudiera defenderse frente a posibles excesos en las actuaciones, más allá pues de lo necesario en una sociedad democrática.

Finalmente, en *G.S.B v. Suisse*, se unen ambos aspectos, la existencia de una información bancaria requerida y el intercambio de la misma entre Suiza y Estados Unidos. Un acuerdo de intercambio de información se aplica a las actuaciones futuras o en curso, aunque se refirieran a informaciones o datos surgidos con anterioridad, sin que la práctica administrativa suiza previa, contraria al intercambio de información, permitiera a un ciudadano albergar la confianza de que sus cuentas bancarias estarían al margen de controles fiscales futuros. No obstante, el TEDH recuerda la vinculación entre protección de datos y derecho al respeto de la vida privada, para afirmar que el nivel de protección de tales datos depende de una pluralidad de factores, principalmente su importancia en la vida privada de una persona, la naturaleza de la injerencia y las razones que justifican esta. Cuando los datos afectan a aspectos particularmente destacados en la vida privada de una persona, el margen de tal injerencia ha de ser menor. Sin embargo, los datos bancarios, cuando afectan a informaciones puramente financieras, no forman parte de ese núcleo esencial de la intimidad personal, por lo que el margen de apreciación de un Estado ha de ser forzosamente mayor³⁶. Por añadidura, la persona afectada había gozado en Suiza de las garantías procedimentales que el tribunal echaba de menos en el caso *M.N. v. San Marino*³⁷.

³⁵ Véase el apartado 43 de la sentencia del TEDH. El tribunal acepta la distinción hecha por el TJUE en *Sabou* entre la fase de investigación y la fase contenciosa ya realizada con el contribuyente, de tal manera que la primera no exige ese conocimiento previo del contribuyente para garantizar su derecho de defensa. En el apartado 44 de la sentencia el tribunal relaciona la cuestión con su doctrina sobre la viabilidad de investigaciones encubiertas. Sin duda, la postura del TEDH descansa en la del TJUE en *Sabou*, sin tener en cuenta los matices introducidos después en la jurisprudencia del TJUE tras el caso *Bara*.

³⁶ Véase el apartado 93 de la sentencia.

³⁷ La doctrina del TEDH en materia de información tributaria se completaría con dos sentencias. En primer lugar, la de 6 de octubre de 2016, caso *K. S. and M. S v. Germany*, recaída en el llamado caso *Liechtenstein*, analiza la validez de las pruebas utilizadas en Alemania derivadas de la compra de datos bancarios en el citado Estado. Finalmente, la Sentencia del TEDH de 14 de marzo de 2013, en el caso *Bernh Larsen Holding and Others v. Norway*, es crucial sobre la aplicación de los principios relativos a la protección de datos en el ámbito de una comprobación tributaria, recordando el tribunal la necesidad de una legislación que prevea con claridad cuándo se puede acceder a tales datos, cómo y cuál debe ser su tratamiento posterior.

6. La jurisprudencia del TS de los Estados Unidos

El TS de los Estados Unidos nos ofrece tres sentencias de especial relevancia sobre la relación entre el derecho a la intimidad y los poderes del Estado para obtener información privada, por razones de interés general: *United States v. Jones*, 23 de enero de 2012; *Riley v. California*, 25 de junio de 2014; y, por último, *Carpenter v. United States*, 22 de junio de 2018. Estas sentencias descansan en una vieja doctrina construida especialmente en el caso *Katz v. United States*, Sentencia de 18 de diciembre de 1967, que, a su vez, cuenta con un antecedente específicamente tributario, en el caso *United States v. Miller*, Sentencia de 21 de abril de 1976.

En el caso *Katz*³⁸ el tribunal definió su concepto de *reasonable expectation of privacy* partiendo de una interpretación de la cuarta enmienda de la Constitución de los Estados Unidos conforme a la cual la necesidad de justificación reforzada y autorización judicial no solo surge en los casos de intromisión física en una propiedad sino también ante cualquier medida que suponga una intromisión en la esfera íntima de una persona y en un ámbito respecto de la cual esa persona tuviera una razonable expectativa de privacidad o intimidad de forma que los datos correspondientes quedasen al abrigo de su conocimiento por terceros.

En *Miller*³⁹, sin embargo, el tribunal entendió que los datos bancarios no gozaban de esa protección, atendiendo a la denominada *third party doctrine*. El tribunal venía entendiendo que quien defiende su derecho a la intimidad alegando una razonable expectativa, debe haber mantenido esos datos reservados, lo que no sucede cuando tales datos han sido consciente y libremente cedidos a un tercero. Por lo tanto, los datos bancarios caerían bajo esta excepción pues la intimidad a proteger no sería la de la entidad bancaria sino la del cliente, quien no podría oponer pues esa expectativa de privacidad ante un requerimiento dirigido a la entidad para facilitar los datos de un cliente. Ahora bien, en *Miller*, nos hallábamos ante requerimientos individualizados de datos, frente a los que se discutía la necesidad o no de una intervención judicial. En las tres decisivas sentencias citadas inicialmente, el TS va a matizar precisamente esta doctrina. En el estado actual de las comunicaciones electrónicas, el ciudadano se ve obligado a compartir sus datos con compañías, sin que esta cesión a terceros suponga que el ciudadano ha renunciado a sus razonables expectativas de mantener esos datos en la esfera de su vida privada o de su intimidad.

En *Jones*⁴⁰, el tribunal se enfrenta a la vieja cuestión del régimen aplicable a medios de seguimiento colocados fuera de un domicilio o de cualquier bien. En aquel caso, el medio de seguimiento se adosó a un vehículo. La sentencia se enfrenta ya al impacto de las nuevas tecnologías y cuenta con dos *concurrent opinions* que aportan los materiales para un debate más amplio, que llegará más tarde. En ellas, se resalta la ausencia de una reacción legislativa frente

³⁸ (389 U.S. 347 (1967)).

³⁹ 425 U.S. 435 (1976). Junto a *Miller*, suele citarse como precedente *Smith v. Maryland* 442 U.S. 735 (1979).

⁴⁰ 565 U.S. 400 (2012).

al significado de nuevos medios técnicos de vigilancia y el poder que estas nuevas tecnologías dan al Estado a la hora de acumular datos o información. En un mundo digital, las personas revelan gran cantidad de información a terceros en el desarrollo de su propia vida ordinaria. Tal vez, cabría considerar que esta nueva realidad conduce inevitablemente a una esfera más limitada de intimidad. Sin embargo, la mayoría de nuestra sociedad no aceptaría haber renunciado a su intimidad respecto de tales datos por el hecho de obrar en manos de terceros⁴¹.

En *Riley*⁴², el tribunal extendió la necesidad de una autorización judicial a los casos de acceso a la información contenida en un teléfono móvil. El tribunal destaca la cantidad de información personal que aquel contiene y que exige proteger el acceso a esa información con las mismas cautelas que históricamente se habían tenido cuando se accedía a una vivienda o a una propiedad.

Finalmente, en el caso *Carpenter*⁴³, estamos ante un acceso a la información contenida en un teléfono móvil, pero en concreto acerca de la llamada CSLI (*cell-site location information*). Para este acceso, las autoridades encargadas de una investigación habían contado con la autorización de un juez al amparo de la llamada *Stored Communications Act*. Los tribunales confirmaron la condena basada en esta información y el tribunal va a desautorizar sin embargo la forma de obtención de la misma⁴⁴. La sentencia asume definitivamente que la cesión de datos a terceros no supone siempre una renuncia a la esfera protegida por el derecho a la intimidad, aunque cuenta con tres votos particulares o *dissenting opinions* que critican y matizan esta parcial separación del precedente que *Miller* supuso. Y, ciertamente, el tribunal se resiste a establecer una doctrina más general e insiste en que su decisión resuelve el caso concreto sin pretender cambiar su jurisprudencia anterior ni cuestionar las excepciones derivadas de la seguridad nacional. Pero la sentencia consolida la posición del tribunal ante la trascendencia de los cambios tecnológicos en curso y la capacidad que los mismos tienen tanto para captar información como para agregarla. La vieja jurisprudencia no puede desconocer esta nueva realidad, aunque no sepamos aún cómo abordarla.

⁴¹ Véase la *concurrent opinion* de la juez Sotomayor que hace estas consideraciones para terminar señalando lo siguiente:

I would not assume that all information voluntarily disclosed to some member of the public for a limited purpose is, for that reason alone, disintegrated to Fourth Amendment protection. See *Smith*, 442 U. S., at 749 (Marshall, J., dissenting) («Privacy is not a discrete commodity, possessed absolutely or not at all. Those who disclose certain facts to a bank or phone company for a limited business purpose need not assume that this information will be released to other persons for other purposes»); see also *Katz*, 389 U. S., at 351-352 («[W]hat [a person] seeks to preserve as private, even in an area accessible to the public, may be constitutionally protected»).

⁴² 573 U.S. 373 (2014).

⁴³ No. 16-402. U. S. 138 S. Ct. 2206, 2220 (2018).

⁴⁴ Como ya ocurría en casos anteriores, hay una cuestión propia del Derecho de los Estados Unidos, la distinción entre una autorización de un juez, basada en una ley específica tras un requerimiento individualizado o *subpoena*, y una decisión judicial que supone la autorización de un registro tras una *warrant* en el sentido de la cuarta enmienda, la cual pues debe fundarse en un principio de sospecha que justifique esa intromisión.

Por supuesto, no todas las esferas de la intimidad son iguales. Como apuntaban las opiniones que acompañaban a *Jones*, merecen una especial consideración los datos a través de los cuales surge una foto de la vida de una persona alcanzando a sus relaciones familiares y sociales de todo tipo. Sin duda, entre estos datos se hallan los que permiten reconstruir la localización de una persona en un largo periodo de tiempo. Y ante datos de esta naturaleza, no cabe aplicar automáticamente la vieja doctrina de la cesión de datos a terceros, cuando esa cesión tiene un alcance que impide entenderla justificando una renuncia anticipada a esa esfera de intimidad⁴⁵.

7. Conclusiones

Ante la potestad de obtención de información por la Administración tributaria, cabe, por supuesto, aceptar que aquella está constitucionalmente legitimada para solicitar cualquier dato o información con trascendencia tributaria o simplemente útil para asegurar el cumplimiento general del deber de contribuir. No debería preocuparnos el acceso general de la Administración tributaria a datos personales relativos a contribuyentes ajenos a cualquier sospecha de fraude o a cualquier comprobación tributaria concreta, pues tales datos se hallarían siempre en la periferia económica del derecho a la intimidad. Y, en última instancia, el secreto fiscal garantiza que los datos solo van a ser utilizados para los fines para los que fueron cedidos. Sin embargo, en las líneas anteriores hemos tratado de exponer que la cuestión es más compleja. La evolución del sistema fiscal y la de la aplicación de los tributos desaconsejan fiar todo a una confianza carente de cautelas, incluso en un país, como el nuestro, con un escaso aprecio por el derecho a la intimidad, en nuestra sociedad y en nuestra práctica legal.

Pensemos simplemente en el impuesto sobre determinados servicios digitales. De acuerdo con la Ley 4/2020, de 15 de octubre, el impuesto grava determinadas prestaciones de servicios digitales que se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando el usuario esté situado en ese ámbito territorial, conforme a la dirección IP del dispositivo o mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, la utilización de otros instrumentos de geolocalización. Y el artículo 7 de la ley prevé que pueden, en realidad deben, recopilarse los datos de los usuarios que permitan la localización de sus dispositivos en el territorio de aplicación del impuesto. Los contribuyentes del impuesto, es decir, las empresas que prestan los servicios sujetos al mismo, deben conservar, durante el plazo de prescripción, estos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado. Estamos ante un deber de conservación de datos que permiten localizar a un usuario en términos idénticos a los deberes vistos en relación con las comunicaciones electrónicas. Por este motivo, la propuesta de

⁴⁵ *Carpenter* es un caso con una decisión abierta y con tres *dissenting opinions* suscritas por cuatro magistrados, con reflexiones de gran interés. En particular, la primera de estas opiniones ofrece una reflexión sobre la incoherencia de la decisión mayoritaria a la hora de reconocer un mayor nivel de protección a ciertos datos olvidando que otros, como los derivados de un listado tradicional de llamadas, de registros bancarios o de registros del uso de tarjetas de crédito, han merecido en la jurisprudencia del tribunal, que no se rectifica, un nivel de protección menor.

Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales⁴⁶ preveía, en su considerando 34, la aplicación del RGPD respecto de estos datos y asumía la necesidad de establecer medidas técnicas y organizativas adecuadas para cumplir las normas relativas a la legalidad y seguridad de las actividades de tratamiento. En la medida de lo posible, los datos personales deberían anonimizarse. Nada se ha previsto en la ley española al respecto, sin duda porque prevalece la visión de la potestad de obtención de información de la Administración tributaria solo necesitada de la base legal derivada de la propia necesidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del impuesto, lo que unido al secreto fiscal hace superflua cualquier otra previsión o preocupación⁴⁷.

Como ya hemos dicho, el Plan de Control Tributario de 2021 admite el acceso a datos personales en masa y su tratamiento con técnicas de «Big Data». No podemos olvidar los datos a los que accede la Administración a través de sistemas de información relacionados con la facturación a los efectos del impuesto sobre el valor añadido y que no existen reglas claras sobre el acceso a datos de terceros en un procedimiento de inspección de cualquier empresa con gran cantidad de clientes personas físicas.

Las preocupaciones en torno al tratamiento de datos y de información por las Administraciones tributarias no pueden verse al margen del debate actual sobre el significado de los sistemas de tratamiento masivo de datos en manos del Estado o de empresas privadas y de los riesgos que tales sistemas de agregación de datos implican. Por supuesto, no estamos en un terreno de posturas y principios consolidados. Hay quienes opinan que el desarrollo tecnológico exige un sacrificio de la intimidad personal, justificado por los beneficios que aquel desarrollo aportará. Pero tampoco faltan quienes ven en ese tratamiento sin freno de datos el peligro real de alumbrar un sistema de vigilancia y control. Situados en una posición más matizada, aunque no por ello ambigua, pensamos que el derecho al respeto de la vida privada es un derecho fundamental que debe ser preservado y defendido sin que baste para ello la confianza en la reserva de las propias empresas u órganos de la Administración. Es falsa la radical oposición entre derecho a la intimidad y deber de contribuir, pues entre ambos hay que buscar un equilibrio. Pero tal equilibrio ha de construirse sin olvidar el carácter del derecho a la intimidad como un derecho fundamental. Cualquier otro enfoque exigiría como mínimo un debate abierto sobre la trascendencia constitucional del sacrificio pedido tanto por razones fiscales como de seguridad nacional, pública o sanitaria, salvo que aceptemos sin tal debate una erosión imparabile del modelo de derechos y libertades surgido a mediados del siglo pasado.

En consecuencia, consideramos relevante, en la búsqueda de ese equilibrio, la doctrina estudiada y construida especialmente por el TJUE y por el TEDH. Y nuestra postura a la vista de esta doctrina nos conduce a cinco conclusiones fundamentales.

⁴⁶ COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS).

⁴⁷ Tampoco aborda adecuadamente esta cuestión el Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, por el que, en particular, se desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios. Se habla de una memoria descriptiva de los sistemas empleados para establecer la localización, pero no se regula el acceso a la información personal obtenida por aquellos.

En primer lugar, debemos reflexionar sobre la validez de un sistema que históricamente ha asumido que el deber de contribuir exige una potestad de obtención de información de la Administración tributaria de tal amplitud que permita el acceso de aquella a cualesquiera datos del contribuyente con tal de que tengan trascendencia tributaria. Es verdad que, en ocasiones, pocas, nuestros tribunales no han visto esa trascendencia y, en otras, han acudido al principio de proporcionalidad para negar la legalidad de ciertos requerimientos de información. Pero esta necesaria proporcionalidad se ha entendido como mera reiteración de la trascendencia tributaria y, en suma, el TS no se ha planteado hasta hoy qué límites deberíamos poner a esa capacidad de obtención de información de la Administración tributaria. Nuestra jurisprudencia ha asumido que siempre hablaremos de datos pertenecientes a la intimidad económica, pero, en realidad, no ha querido ver que en ciertos casos ya estábamos al menos cerca de otros ámbitos.

En segundo lugar, hay que atender en cada caso a la naturaleza de los datos. Esta perspectiva es constitucionalmente exigible siempre que se pretenda construir un equilibrio entre el derecho a la intimidad y otros derechos o principios de nuestro ordenamiento o de cualquier otro con la misma identidad constitucional. Sin embargo, al introducir esta exigencia reiteramos que no es posible atender solo a la trascendencia tributaria de los datos. La ausencia de aquella excluye tales datos del alcance de la Administración. Pero ante datos que ofrezcan un conocimiento de la vida íntima de un ciudadano, la mera trascendencia económica no basta y será preciso reforzar los límites.

En realidad, este escalonamiento de la protección de los datos no solo se encuentra en la doctrina analizada del TJUE y del TEDH. También puede verse en la doctrina del TC español ya desde la decisiva y lejana Sentencia 110/1984. El procedimiento especial para los requerimientos relativos a los movimientos de cuentas bancarias es el resultado de esa doctrina que aparta esos datos del ámbito de requerimientos relativos a una generalidad de personas, exigiendo la doble individualización del requerimiento, hacia la entidad y respecto de una persona concreta por razones derivadas de una comprobación o actuación en curso. Y, por supuesto, el TJUE ha repetido incansablemente la necesidad de examinar en paralelo la razón de la injerencia y la naturaleza de los datos. Cuando estos revelan información de la vida privada de una persona física, solo una razón especialmente fundada de interés general puede justificar la afectación del derecho al respeto de la vida privada.

Por todo ello, en tercer lugar, pensamos que la cesión de datos a la Administración tributaria exige distinguir cuatro tipos de datos. Primero, hay datos cuyo acceso está vedado a la Administración, como es el caso de los datos protegidos por el secreto profesional de los abogados, cuando afecta al derecho a la defensa, y los datos sensibles. Segundo, habrá datos cuyo acceso solo será posible mediando una autorización judicial, como sucederá cuando el acceso a esos datos implica la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido o el acceso a comunicaciones en el sentido del artículo 18.3 de la CE. Por supuesto, como las vacilaciones de la Sala de lo Penal del TS revelan, se ha abierto camino la tesis de que ni toda actuación que afecta al derecho a la intimidad exige autorización judicial ni solo la reclaman la entrada en el domicilio o el acceso a las comunicaciones. Parece que sí la exige el acceso a equipos de almacenamiento masivo de información, pero no otras actuaciones cuyo perimetro es incierto. Y, por supuesto, habría una última categoría, la más amplia en realidad, que,

referida a datos económicos, permite el conocimiento de estos por la Administración como hasta hoy ha sucedido. Pero, antes habría otra categoría de datos, relativa a aquellos que, sin exigir una autorización judicial, revelan detalles sobre la vida íntima de una persona física. No son datos puramente económicos, aunque tengan la trascendencia tributaria imprescindible para que sean accesibles a la Administración tributaria. A nuestro juicio, estos datos no pueden ser objeto de acceso generalizado sino solo cuando existan circunstancias concretas e individualizadas que justifiquen su obtención. Y tales circunstancias conducen a un principio graduado de motivación de la solicitud y a una solución para estos datos similar a la que hoy el artículo 93 de la LGT prevé para los movimientos de cuentas bancarias, cuando actualmente hay multitud de datos cuya naturaleza justifica esta limitación en mucha mayor medida.

Esta diferenciación es necesaria siempre que estemos ante un tratamiento de datos por la cesión de estos a la Administración. En realidad, la potestad de obtención de información es única y sobre todo lo es desde la perspectiva del derecho a la intimidad. Por lo tanto, los límites anteriores deberían tenerse en cuenta tanto en requerimientos individualizados de obtención de información como cuando la cesión se produce por suministro o a raíz de otras actuaciones inspectoras o de comprobación. En cambio, solo las personas físicas gozarían propiamente de esta protección que solo indirecta y limitadamente alcanzaría a las personas jurídicas.

En cuarto lugar, y debido a esta visión general, es imprescindible una regulación completa y hecha por norma con rango de ley de las condiciones no solo de acceso sino de tratamiento y conservación de los datos por la Administración tributaria. No basta la previsión legal de la cesión y una referencia a las normas generales sobre protección de datos. Sería conveniente o tal vez imprescindible que la ley regulara con más detalle los derechos de acceso y rectificación y, especialmente, la necesidad de comunicar al interesado las transferencias nacionales o internacionales de datos y las normas sobre conservación de los mismos, en cada caso, más allá de la genérica alusión a que los datos se conservarán mientras sea necesario para las actuaciones de la Administración.

Finalmente, el intercambio internacional de información tributaria no puede ser ajeno al principio de protección equivalente, aunque sea verdad que en el derecho tributario internacional no se ha querido afrontar este reto.

Por supuesto, las conclusiones anteriores son coherentes con una concepción del derecho a la intimidad como un derecho fundamental que debe ser preservado porque resulta esencial para mantener los pilares de nuestra vida social y política. Hasta hoy, esta concepción ha prevalecido al menos en la teoría frente a las exigencias derivadas de la seguridad nacional o pública, así como de la lucha contra la delincuencia. La doctrina del TJUE así lo pone de manifiesto. Curiosamente, la Administración tributaria ha gozado de una cierta posición de privilegio frente a estas preocupaciones, como si el deber de contribuir justificase lo que no justifica el derecho a la seguridad o tal vez ha existido una merecida confianza en el uso de la información desde la Administración tributaria. Sin embargo, la evolución de las tecnologías de tratamiento de información hace inviable mantener esta postura. Tal vez tengan razón quienes dan por perdida o desean que se pierda esta batalla frente a esas tecnologías. Pero al menos deberíamos ser conscientes de lo que está en juego.

Referencia bibliográfica

Calderón Carrero, J.M. (2020). El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal. Análisis de la decisión del Consejo Constitucional francés de 27 de

diciembre de 2019 (Décision n.º 2019-796 DC), sobre la Ley de Presupuestos 2020. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 119-128.

Bibliografía

Gorospe Oviedo, J.I. (2021). Derecho a la vida privada y familiar. Arts. 18 CE, 7 CEDF y 8 CEDH. En I. Merino Jara (Dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*. Wolters Kluwer.

Lanaerts, K. (2019). Limits on Limitations: The essence of fundamental rights in the EU. *German Law Journal*, 20.

Moreno González, S. (2016). El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales. *Quincena Fiscal*, 12, 39-70.

Moreno González, S. (2017). La posición jurídica de los obligados tributarios en los procedimientos de intercambio de información previa solicitud. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 6, 223-229.

Navarro Egea, M. (2019). El requerimiento de la AEAT al CGPJ sobre datos de abogados y procuradores: deber de contribuir y protección de datos personales. *Revista Técnica Tributaria*, 125, 13-33.

Olivares Olivares, B. (2017). *La protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención en España*. Aranzadi.

Olivares Olivares, B. (2021). El tratamiento lícito de la información y las limitaciones del derecho a la protección de datos en el ordenamiento tributario. En I. Merino Jara (Dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*. Wolters Kluwer.

Peña Amorós, M.M. (2021). Algunas cuestiones en torno a la utilización de los requerimientos individualizados por parte de la Administración. *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 456, 101-140.

Pfisterer, V. (2019). The right to privacy. A fundamental right in search of its identity: uncovering the CJEU's flawed concept of the right to privacy. *German Law Journal*, 20.

Tokson, M. (2021). Inescapable Surveillance. *Cornell Law Review*, 106(2).

Van der Smitte, P. (2019). Taxpayer's rights in the mutual assistance procedure for the recovery of tax claims. *Revista Técnica Tributaria*, 125, 81-93.

Véliz, C. (2020). *Privacy is Power*. Penguin Random House.

Wöhler, V. (2018). *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. IBFD.

Zuboff, S. (2019). *The age of surveillance capitalism*. Profile Books.