

# Recensiones Bibliográficas

## *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario (fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales)*

José Manuel CALDERÓN CARRERO  
Netbiblo, La Coruña, 2009, 206 págs.

La Colección de «Estudios Tributarios» de Netbiblo, editorial científico-técnica que comenzó su actividad a finales del año 2001, pretende aportar luz sobre los fundamentos teóricos y las implicaciones prácticas del ordenamiento y sistema fiscal del siglo XXI, sirviendo de punto de referencia e interés para académicos, estudiosos y profesionales del Derecho Tributario y ramas afines del mundo de la empresa y de los negocios.

El autor, que es profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña, resume el objeto de su obra indicando que con la expresión «secreto tributario» se designa «el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración tributaria frente a su revelación a terceros y uso desviado de la misma», apareciendo configurado como un derecho limitado de los obligados tributarios [arts. 34.1 i) y 95 de la Ley General Tributaria (LGT)], habida cuenta de las posibilidades de cesión y comunicación a terceros de la información obtenida de los mismos.

El libro aparece estructurado en dos partes diferenciadas. La primera se dedica a la fundamentación general del secreto tributario, mientras que en la segunda se aborda la protección de los datos fiscales de los obligados tributarios. Al final se hace una recapitulación con las conclusiones alcanzadas en la investigación y se refleja un amplio listado de bibliografía.

El profesor CALDERÓN CARRERO se plantea si cabe encontrar un fundamento constitucional autónomo de la confidencialidad y reserva de los datos obtenidos por la Administración tributaria o si, por el contrario, ello sólo tendría carácter instrumental.

La respuesta a dicho interrogante comporta un enfoque constitucional que comienza con el señalamiento del concepto doctrinal y contenido del secreto tributario. Así, se exponen las consecuencias que derivan de la consagración de la «reserva» de información que excepciona la publicidad y transparencia propias de los Estados democráticos y las formas (directa e indirecta) de protección de la confidencialidad y uso de los datos, recurriendo a los antecedentes de la vigente regulación contenida en la LGT, complementada por lo dispuesto en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (art. 60.4).

Tras pasar revista a las diferentes posiciones que la doctrina ha manejado para fundamentar el secreto tributario (tutela de intereses del sujeto que suministra la información a la Hacienda Pública, configuración de amplios deberes de colaboración a cargo de los obligados tributarios, etc.), el autor

---

se detiene en la observación de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho a la intimidad (art. 18.1 de la CE) y sobre el derecho a la protección de datos de carácter personal (art. 18.4 de la CE), deduciendo de ese estudio que el secreto tributario, como creación del legislador ordinario, tendría un carácter instrumental en relación con la tutela y garantía de los derechos fundamentales recién mencionados, sin perjuicio de que igualmente sirva a otras finalidades constitucionalmente relevantes como, por ejemplo, la salvaguarda de secretos empresariales o la eficacia e integridad de la gestión tributaria; destacando, asimismo, la interconexión del artículo 95 de la LGT con diversos preceptos de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal (LOPD), norma esta última que constituye el marco de garantías formales y materiales (regulación de la confidencialidad, tratamiento, uso y cesión de la información obtenida por la Administración tributaria) que también resulta de aplicación a los procedimientos tributarios.

La segunda parte del libro comienza, precisamente, con la observación del régimen de protección proporcionado por la LOPD –derechos que se establecen a favor de los afectados a un tratamiento de datos de carácter personal y reglas referentes a los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública– sobre la información obtenida por las Administraciones tributarias. Así, se comentan, por este orden, los siguientes aspectos:

- 1.º El principio de calidad de los datos, que exige la adecuación, pertinencia –en nuestro campo: la trascendencia tributaria, directa o indirecta, de la información suministrada o requerida (o captada)– y que los recabados no resulten excesivos respecto del ámbito y finalidad que promueve su recogida, sujetando también a una debida proporcionalidad en la cesión, tratamiento y transmisión de la información y pudiendo originar sanciones para la Administración incumplidora (como cuando la Agencia Tributaria ha notificado por edictos erróneamente a sujetos que no estaban afectados por procedimientos de recaudación ejecutiva).
- 2.º El derecho de información expresa, precisa e inequívoca de elementos esenciales para que pueda haber un control sobre la protección y empleo de los datos recogidos (existencia del fichero o tratamiento de los datos, finalidad de la recogida, destinatarios de la información, posible ejercicio de derechos de oposición por los afectados, identidad de los responsables).
- 3.º Consentimiento de los afectados, salvo que los datos personales recogidos provengan del ejercicio de funciones propias en el ámbito de las competencias administrativas (v. gr.: declaraciones, procedimientos de comprobación).
- 4.º Adopción de medidas que garanticen la seguridad de los datos, evitando su alteración, pérdida o empleo por personal no autorizado.
- 5.º Deberes de sigilo y confidencialidad de la información tributaria lograda y secreto profesional que incumbe a los responsables de los ficheros y cualesquiera de los que intervengan en el tratamiento de datos de carácter personal y que pueden ocasionar infracciones, como las detectadas en la obra que se recensiona, en procedimientos de notificación edictal y «colectivizada» de actos tributarios.
- 6.º El principio de no comunicación de los datos a terceros, salvo consentimiento del afectado o autorización legal de aquélla, o cuando la misma tenga ciertos destinatarios (Defen-

---

sor del Pueblo, Ministerio Fiscal, Jueces y Tribunales, Tribunal de Cuentas) y que comporta la viabilidad de la cesión sin anuencia del interesado en función de la semejanza de funciones o competencias administrativas ejercidas (lo que no se da si se ceden datos tributarios a una Administración pública que no lleva a cabo competencias en materia tributaria). En el libro se exponen de modo sucinto diferentes casos que se han presentado ante la Agencia de Protección de Datos en relación con cesiones de información a y por parte de la Administración tributaria.

- 7.º Derechos de acceso, rectificación y cancelación de los datos de carácter personal, aun cuando la LOPD impone limitaciones a su ejercicio, favoreciendo la denegación si se obstaculizasen las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando los afectados estén siendo objeto de actuaciones inspectoras. El profesor CALDERÓN CARRERO critica el criterio oficial de la Agencia Tributaria (Instrucción 6/2000, de 4 de diciembre, sobre el ejercicio de los mencionados derechos en relación a ficheros automatizados tributarios) por excluir el derecho de rectificación y cancelación en casos en que el afectado ha podido demostrar la inexactitud de los datos.
- 8.º Escasez de las garantías puestas por la LOPD en relación al intercambio internacional de información, minimizando los derechos de los afectados por dichas transferencias de datos.

Tras el recorrido por las anteriores cuestiones, el autor se pregunta por las consecuencias derivadas del incumplimiento de las disposiciones de la LOPD en el marco de procedimientos tributarios, pudiendo dicha legislación invocarse en vía de revisión administrativa y conducir a la anulación, e incluso a la nulidad, de los actos tributarios dictados.

Después le llega el turno a las disposiciones sobre el secreto tributario recogidas en el artículo 95 de la LGT, exponiendo su ámbito objetivo y subjetivo, así como el concepto de «tercero» a efectos de la cesión o comunicación de los datos. En este punto, y ante el «déficit regulatorio» que conduce a una insuficiente delimitación de dicha noción, así como a indeterminaciones en los derechos de los contribuyentes, el autor acude a la legislación norteamericana, tras cuyo examen propone que se proceda a la regulación de los casos en que la Administración tributaria puede revelar a un obligado tributario los datos de otros obligados, así como la medida en que podría producirse tal revelación: «debería excluirse como regla que la Administración pueda revelar y usar información tributaria que recabó u obtuvo de un obligado tributario en relación con otro obligado tributario, salvo en los casos expresamente autorizados; entre éstos deberían contemplarse, además de aquellos en los que el obligado tributario, fuente de la información, diera su consentimiento, los supuestos donde: a) resulte necesaria la revelación de información tributaria de un obligado tributario para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de otro obligado tributario en el marco de un procedimiento administrativo o judicial de carácter tributario y medie una conexión material o relacional entre la referida información tributaria del primero respecto del segundo obligado tributario; o b) resulte necesaria la revelación de información tributaria de un obligado tributario para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de otro obligado tributario en el marco de un procedimiento administrativo o judicial de carácter tributario de manera que ambos obligados tributarios sean parte o hayan realizado un negocio jurídico».

---

Al término de su estudio, el profesor CALDERÓN CARRERO resalta el carácter limitado del derecho al secreto tributario, comentando los once supuestos de «excepción a la regla» –y, por lo tanto, de cesión de la información fiscal obtenida– que aparecen recogidos en el artículo 95.1 de la LGT y señalando la necesaria concurrencia de un fundamento legítimo desde el punto de vista constitucional que dé amparo y justificación a la cesión de información confidencial a terceros por parte de la Administración tributaria. En la sistematización que se lleva a cabo en el libro, se plantean cuatro grupos de supuestos donde se excepciona el secreto tributario debido a: 1.º exigencias del ordenamiento penal y lucha contra la delincuencia; 2.º necesaria colaboración con otras Administraciones públicas; 3.º colaboración con órganos jurisdiccionales, y 4.º Colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación.

Finalmente, se exponen otros casos en los que la información tributaria de un sujeto termina siendo comunicada o es empleada frente a terceros en el marco de diversos procedimientos tributarios: supuestos de responsabilidad tributaria; de comunicación de datos al retenedor; de «externalización de servicios públicos», encomiendas de gestión y recaudación tributaria a personas o entidades privadas o que no forman parte de la Administración tributaria que gestiona el tributo de que se trate; supuestos de aplicación del método de estimación indirecta, comprobaciones de valores o de ajustes de operaciones vinculadas en los que la Administración tributaria toma como fundamento o base de la regularización los precios, beneficios o márgenes que obtienen otros sujetos de acuerdo con la información tributaria que ha recabado en el ejercicio de sus funciones (v. gr.: bases de datos de la Administración tributaria); notificaciones de actos tributarios a personas diferentes del obligado tributario destinatario del acto, y notificaciones que revelan información tributaria confidencial en el sobre, boletín o tarjeta de notificación; comunicación de datos de obligados tributarios a terceros en el marco de procedimientos de inspección o recaudación tributaria a los efectos de obtención de información y, en fin, acceso a información tributaria confidencial por los titulares de derechos o intereses legítimos que resulten afectados por actos administrativos dictados frente a otros obligados tributarios

*Miguel Ángel Martínez Lago*