

CAPÍTULO 2

EL DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A LA CONFIDENCIALIDAD EN LAS RELACIONES CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y AL CARÁCTER RESERVADO DE LOS DATOS, INFORMES O ANTECEDENTES QUE SUMINISTRE A LA ADMINISTRACIÓN O QUE SE OBTENGAN POR ELLA

BEGOÑA PÉREZ BERNABÉU

Universidad de Alicante

bperez@ua.es

1. Consideraciones preliminares. 2. El carácter reservado de los datos, informes y antecedentes obtenidos por la administración tributaria. 3. El derecho a la confidencialidad de la información tributaria en el marco del intercambio automático de información entre jurisdicciones fiscales. 3.1. Consideraciones previas. 3.2. El carácter reservado de la información tributaria en el ámbito del intercambio de información a nivel internacional. 3.3. El carácter reservado de la información tributaria en el ámbito del intercambio de información en la Unión Europea. 4. Reflexiones finales: el principio de determinación de la finalidad como elemento esencial del derecho a la confidencialidad de los datos tributarios. Bibliografía.

RESUMEN: En la actualidad el intercambio de información es una poderosa arma en la cruzada de la Administración tributaria contra el fraude fiscal tanto a nivel interno como internacional que tiene como contrapeso el derecho de los contribuyentes a la confidencialidad en sus relaciones con la Administración tributaria. En este trabajo analizamos el marco normativo nacional e internacional que configura ese derecho a la confidencialidad de la información que obra en poder de la Administración tributaria llegando a la conclusión de que el principio de determinación de la finalidad es un pilar basilar del régimen de protección de este derecho.

PALABRAS CLAVE: Confidencialidad; carácter reservado; sigilo; Intercambio Automático de Información; Principio de determinación de la finalidad.

ABSTRACT: Currently, the exchange of information is a powerful weapon in the tax administration's crusade against tax fraud both domestically and internationally, which is counterbalanced by the taxpayers' right to confidentiality in their relations with the tax administration. In this paper we analyse the regulatory framework (at the national and international level) that shapes this right to confidentiality of tax information held by the tax administration, concluding that the principle of purpose determination is a cornerstone of the protection regime of this right.

KEY WORDS: Confidentiality; Secrecy; Automatic Exchange of Information; Purpose Principle.

1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Frente a la obligación de informar a la Administración, el derecho a la confidencialidad de la información fiscal que obra en poder de la Administración tributaria se erige como garantía fundamental de los contribuyentes configurando una suerte de “secreto tributario” que constituye una pieza clave del ordenamiento tributario al integrar un instrumento de protección de derechos fundamentales y de bienes de relevancia constitucional y contribuir a tutelar la integridad del sistema de gestión tributaria¹.

Además, el derecho a la confidencialidad del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria es -como pone de manifiesto Zapatero Gasco- un estándar mínimo en Derecho comparado cuyo reconocimiento puede realizarse constitucionalmente o a través de la legislación tributaria, como en el caso español². No obstante, matiza Serrat Romaní, no existe una regulación expresa a nivel europeo que armonice la regulación legislativa del derecho a la confidencialidad tributaria, si bien la implementación de los estándares de transparencia de la OCDE ha delimitado este concepto y han contribuido a una mayor homogeneización³.

En cuanto a la protección de la confidencialidad de los datos tributarios, existen a nivel internacional dos tendencias. Por un lado, la que dispensa un reconocimiento directo del secreto tributario mediante la regulación expresa en una norma que fije el contenido y límites de dicho secreto y por otro lado, la protección indirecta, conferida mediante la previsión de sanciones por la revelación de la información confidencial⁴.

Dentro de la protección directa concedida a la confidencialidad, Zapatero Gasco señala la existencia de dos variantes diferentes, pues algunos Estados han optado por conferir esta protección mediante la exigencia de un especial deber de sigilo a aquellos sujetos que conozcan dicha información, mientras que otros Estados conceden la garantía de la confidencialidad a la información en manos de la Administración tributaria lo que, en opinión de este autor, supone una mayor garantía⁵.

En concreto en nuestro país, la regulación del secreto tributario o confidencialidad de la información fiscal en el ámbito tributario se recoge en los artículos 34.1.i) y 95 LGT y en el artículo 60.4 del Reglamento General de Aplicación de los tributos de suerte que se ha articulado una cláusula que establece el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria (secreto tributario objetivo) y el deber de sigilo de las autoridades y funcionarios que tengan conocimientos de datos de carácter tributario (secreto tributario subjetivo)⁶.

¹ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 11.

² ZAPATERO GASCO, A. (2016), pág. 239.

³ SERRAT ROMANÍ, M. (2018), págs. 193-194.

⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009) pág. 21.

⁵ ZAPATERO GASCO, A. (2016), pág. 240.

⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 25.

Este trabajo se consagra al análisis del carácter reservado de los datos que obran en poder de la Administración tributaria española, o, como la doctrina ha venido a denominar, al secreto tributario (*Stuergeheimnis, tax secrecy*) idea que Calderón Carrero ha venido a identificar con 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 misma⁷.

2. EL CARÁCTER RESERVADO DE LOS DATOS, INFORMES Y ANTECEDENTES OBTENIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La confidencialidad de los datos en poder de las Administraciones Públicas viene reconocido con carácter general en la letra h) del artículo 13 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas el cual establece que los administrados tienen derecho en sus relaciones ante las Administraciones Públicas “[a] la protección de datos de carácter personal, y en particular a la seguridad y confidencialidad de los datos que figuren en los ficheros, sistemas y aplicaciones de las Administraciones Públicas”.

Descendiendo al ámbito tributario, la letra i) del apartado 1 del artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece este derecho a la confidencialidad de los datos que obran en poder de la Administración al afirmar que los obligados tributarios ostentan el “Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes”.

La clave de bóveda del desarrollo legislativo de este derecho viene constituida por el artículo 95 LGT el cual recoge en su apartado 1 que “[l]os datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros”. No obstante, a continuación, el precepto excepciona hasta un total de trece supuestos en los que cabe la cesión de dichos datos e información⁸, si bien cabe destacar la

⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), págs. 19-20.

⁸ a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada. b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias. c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud. d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea. e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido. f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal. g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus

existencia de otros supuestos de cesión de información tributaria aparte de estos trece supuestos, lo que niega el carácter de números clausus a esta enumeración de excepciones.

La existencia de estas excepciones no previstas en el artículo 95.1 LGT da lugar a un fenómeno de “flexibilización de la confidencialidad de la información tributaria”⁹ y a una prevalencia de la tesis que concibe las bases de datos tributarias como una fuente de información al servicio de determinados intereses públicos. Esta preeminencia quedó reflejada en la controversia¹⁰ surgida ante la negativa de la Administración tributaria de ceder datos relativos a ingresos, rentas percibidas y patrimonio de los ciudadanos que fueran parte en un procedimiento civil (especialmente en los casos de derecho de familia que requerían obtener prueba del nivel de ingresos de quien se iba a ver obligado al pago de una pensión). En esta ocasión, la disyuntiva se resolvió con la “modulación del secreto tributario”¹¹ mediante la introducción de una reforma en el artículo 1.454 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y la excepción contenida en la letra h) del artículo 95.1 LGT que habilita la cesión de información tributaria para “[l]a colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes”.

Entre estos supuestos regulados extra muros del artículo 95 LGT que suponen la flexibilización de la confidencialidad de la información tributaria, Calderón Carrero destaca: el caso del modelo de gestión tributaria del IBI basado en un padrón municipal de bienes inmuebles que es objeto de exposición pública a efectos informativos; la habilitación prevista en el artículo 64.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que habilita a los notarios a solicitar información a las Haciendas Locales sobre las deudas pendientes de inmuebles que son objeto de transmisión; las disposiciones de la normativa aduanera comunitaria que permiten revelar o ceder información tributaria a otras autoridades competentes en materia de lucha contra la piratería de propiedad

funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria. i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas. j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos. k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados. l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público. m) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia.

⁹ Tal y como lo ha venido a denominar CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 130.

¹⁰ Para ahondar en esta cuestión véase ESCRIBANO LÓPEZ, F. (1998), págs. 9 y ss.; LUCAS DURÁN, M. (1998a), págs. 233 y ss. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., y ORTIZ LIÑÁN, J. (2000).

¹¹ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 13.

industrial; el deber de información de datos tributarios que recae sobre la Administración española como consecuencia de la normativa comunitaria de ayudas de Estado que autoriza a la Comisión a solicitar información a los Estados miembros sobre aspectos generales y particulares de las medidas fiscales adoptadas y sus beneficiarios¹².

El artículo 95 LGT ha sido desarrollado reglamentariamente por el artículo 60.4 del Reglamento General de gestión e inspección tributaria (RGGIT)¹³ al establecer este último que “[t]odo el personal al servicio de la Administración tributaria estará obligado al más estricto y completo sigilo respecto de los datos, informes o antecedentes que conozca por razón de su cargo o puesto de trabajo. Dicha información tendrá carácter reservado y sólo podrá ser comunicada a quienes por razón de sus competencias intervengan en el procedimiento de que se trate. Los resultados de las actuaciones podrán ser utilizados en todo caso por el órgano que las haya realizado y por otros órganos de la misma Administración tributaria en orden al adecuado desempeño de sus funciones respecto del mismo o de otros obligados tributarios”.

El ámbito objetivo de este secreto tributario o confidencialidad es muy amplio, ya que afecta a todo tipo de datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones abarcando tanto los datos propios, los datos aportados por el propio obligado tributario y los datos aportados por terceros (en virtud de su obligación de información, ya sea por suministro o por captación). Sin embargo, autores como Calderón Carrero excluyen del ámbito objetivo de esta obligación de confidencialidad a la información obtenida por la Administración tributaria de archivos o registros públicos o de bases de datos que consoliden información pública o privada¹⁴.

Por lo que respecta al ámbito subjetivo de esta obligación de mantener la confidencialidad de la información tributaria, cabe decir que no sólo afecta a la Administración tributaria, sino que afecta también a “cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes” los cuales “estarán obligados al más estricto y completo sigilo¹⁵ respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave”, tal y como establece el citado apartado 3. En concreto, para aquellos casos de incumplimiento de esta obligación, se prevé un régimen sancionador recogido en los artículos 95 y 96 de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público y en el artículo 198 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

¹² CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 130.

¹³ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

¹⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 112.

¹⁵ El concepto de deber de sigilo y de secreto no es coincidente, si bien ambas ideas guardan una relación. De hecho, la doctrina administrativista ha distinguido el deber de sigilo del secreto al afirmar que el deber de sigilo tiene carácter subjetivo al afectar al sujeto que conoce o en cuyo poder está la información, con independencia del contenido de estas, mientras que el secreto tiene carácter objetivo o real al proyectarse sobre la protección de intereses concreto ya sean públicos o privados, véase ARENA, G. (1983), págs. 283 y ss.; FERNÁNDEZ RAMOS, S. (1997) p. 582.

En segundo lugar, atañe a los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sobre quienes recae “el más estricto y completo sigilo” respecto de los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios de los que hayan tenido conocimiento en el marco del cumplimiento y efectiva aplicación de su obligación de realizar pagos a cuenta los cuales tendrán carácter reservado, tal y como se recoge en el apartado 5 de artículo 95 LGT.

Este deber de sigilo afecta incluso en relación a los propios obligados tributarios que sean parte en una actuación o procedimiento tributario y soliciten la obtención de una copia de los documentos que figuren en el expediente, puesto que, en virtud de lo previsto en el apartado 4 del artículo 99 LGT, verán rechazada su petición si los intereses de terceros o a la intimidad de otras personas se vean afectados, así como en los casos en los que así lo disponga la normativa vigente.

Sobre la forma de llevar a cabo esta cesión de datos, el artículo 95.2 LGT prevé que la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos¹⁶. De este mandado legal se deriva la lógica consecuencia de que la capacidad tecnológica de la Administración tributaria debe ajustarse a las exigencias de la normativa tributaria en materia de confidencialidad de los datos, siendo dos los principales requisitos que deben cumplirse.

Por un lado, los recursos técnicos de almacenaje y transmisión de los datos deben ser adecuados para asegurar la confidencialidad tanto en el proceso de transmisión como en su posterior almacenaje. Una de las vías para la consecución de este objetivo pasa por la implantación de la confidencialidad desde el diseño (*privacy by design*)¹⁷, también conocida como privacidad por defecto, un requisito que también viene recogido en el artículo 25 RGPD.

Por otro lado, y especialmente en el ámbito del intercambio de información de naturaleza tributaria entre distintas Administraciones fiscales, resulta imprescindible fijar un estándar de fichero común a todos los Estados que participan en el sistema de intercambio de información. En la actualidad no se ha adoptado una solución global aplicable a todas las obligaciones de intercambio de información, es decir, un único estándar de fichero, sino que se han adoptado distintas soluciones puntuales (es decir, distintos estándares de ficheros) con un alcance y objetivos distintos en cada caso que conviven en paralelo. Por este motivo, se puede afirmar que, al objeto de superar los problemas técnicos derivados de la fragmentación de datos, hemos pasado de una ausencia de estándares de ficheros a la convivencia de distintos estándares al servicio de objetivos particulares, pudiendo hablarse en la actualidad de una fragmentación de la estandarización ante la ausencia de un único estándar de fichero. Algunos ejemplos de estos estándares son el *CbC XML Schema* de la OCDE para las obligaciones de información derivadas del *Country by Country Report* previsto en la Acción 13 de BEPS; el estándar Común de Reporte (ECR/CRS), para el

¹⁶ En este punto, es oportuno acudir al artículo 58 del RGGIT relativo a los requisitos aplicables a la transmisión de datos con trascendencia tributaria por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

¹⁷ La privacidad desde el diseño exige que se adopten las medidas técnicas y organizativas necesarias al objeto de aplicar de forma efectiva los principios de protección de datos e integrar las garantías necesarias en el tratamiento de los datos y garantizar que, por defecto sólo, se traten aquellos datos que sean necesarios para los fines del tratamiento.

intercambio automático de información sobre cuentas financieras o el estándar SAF-T para el intercambio electrónico de datos contables en materia de IVA¹⁸.

Si analizamos el régimen de protección conferido por el artículo 95.1 LGT observamos que establece el carácter reservado de estos datos afirmando que “sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros” salvo en los trece casos mencionados más arriba. A este respecto, Palao Taboada llama la atención sobre el hecho de que el artículo 95.1 LGT parece dar por supuesto que la información obtenida por la Administración tributaria en el marco de procedimientos de gestión e inspección puede ser utilizada sin límite alguno tanto en el marco del procedimiento sancionador tributario como en la persecución de las infracciones penales, si bien –como pone de manifiesto este autor- esta cuestión no está en absoluto exenta de controversia a la luz del derecho a no autoinculparse recogido en el párrafo 2 del artículo 24 de nuestra Carta Magna¹⁹.

Sobre el fin limitado que se le pueden dar a estos datos, Calderón Carrero considera que hubiera sido recomendable que este precepto precisara que también se permite el acceso a la información tributaria a los efectos de la supervisión de la aplicación de la normativa tributaria y el desarrollo de la formulación de la política fiscal por parte de órganos integrantes de los Ministerios de Economía y Hacienda, a imagen y semejanza de lo que ocurre en la normativa norteamericana²⁰.

Igualmente este autor considera que la expresión “cedidos o comunicados” que utiliza este precepto debe ser interpretada en un sentido amplio comprendiendo toda fórmula a través de la cual la información obtenida por la Administración tributaria es transmitida a una Administración pública, órgano o entidad privada o particular diferente de la Administración tributaria que recabó dicha información²¹.

En relación con la cesión o comunicación a terceros, coincidimos con Lucas Durán en que por “terceros” debe entenderse toda persona distinta del contribuyente o su representante debidamente acreditado y la propia Administración tributaria que, en ejercicio de sus funciones, obtuvo la información²², es decir, que el resto de Administraciones (por ejemplo, otro órgano administrativo de la propia Administración tributaria o de otra Administración tributaria ya sea autonómica o extranjera) integrarían este concepto. Además, este precepto también prohíbe a la Administración tributaria la revelación de datos fiscales de un obligado tributario a otro obligado tributario distinto y con quien no existe ningún tipo de relación. Al contrario, los contribuyentes que se agrupan de manera voluntaria para tributar de manera conjunta (por ejemplo, en el IRPF) no

¹⁸ Para profundizar en este tema véase AGUILAR ROSELLÓ, V.; PÉREZ BERNABEU, B. (2021), págs. 425-450.

¹⁹ PALAO TABOADA, C. (2008), pág. 56. Véase también sobre esta cuestión: TRIGUEROS MARTÍN, M^a J. (2017), págs. 715 ss; MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2017), págs. 741 y ss.

²⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 113.

²¹ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 113.

²² LUCAS DURÁN, M. (1998 b), pág. 34.

tendrían la consideración de terceros al haber optado voluntariamente y de forma consciente por esta forma de tributación que requiere compartir la información²³.

El apartado 3 del artículo 95 LGT faculta a la Administración tributaria a adoptar “las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado”, previsión que podría justificar la negativa a transmitir información en los supuestos autorizados por la norma si no existieran garantías suficientes de que la información suministrada va a ser protegida y empleado para los fines previstos en esta norma.

3. EL DERECHO A LA CONFIDENCIALIDAD DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DEL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN ENTRE JURISDICCIONES FISCALES

3.1. Consideraciones previas

En materia de intercambio de información entre jurisdicciones fiscales de distintos Estados se ha generalizado en los últimos años un sistema de intercambio automático de información, habiéndose incrementado el número de acuerdos e instrumentos normativos que introducen este modelo de intercambio automático.

En este contexto, resulta fundamental asegurar la confidencialidad de la información intercambiada con base en estos acuerdos e instrumentos, asegurando que dicha información fiscal no es revelada de forma inadecuada y no se utiliza para otros fines no previstos en el acuerdo o instrumento jurídico que habilitó su intercambio.

El marco normativo que regula las exigencias de confidencialidad viene constituido, por un lado, por el artículo 177 ter LGT que proporciona una base jurídica específica en materia de confidencialidad de los datos en el marco de la asistencia mutua tendente al intercambio de información al establecer que “La información suministrada a la Administración tributaria por otros Estados o por entidades internacionales o supranacionales en virtud de normas sobre asistencia mutua tendrá carácter reservado en los términos señalados en el artículo 95.1 de esta Ley, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa”. Asimismo, añade este precepto que la cesión a terceros en los supuestos excepcionales previstos en el artículo 95.1 LGT sólo será posible si la normativa del Estado o entidad que ha facilitado la información permite su utilización para fines similares, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa. Finalizando este precepto con la precisión de que la información a que se refiere este apartado podrá ser remitida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales si así lo permite la normativa sobre asistencia mutua, y en las condiciones establecidas en la misma.

Por otro lado, destacamos también las referencias (más o menos explícitas) a la privacidad de la información fiscal intercambiada en los instrumentos normativos que sirven de base al intercambio de información entre jurisdicciones fiscales de distintos Estados y a cuyo análisis procedemos a continuación.

²³ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), pág. 114.

3.2. El carácter reservado de la información tributaria en el ámbito del intercambio de información a nivel internacional

Por lo que se refiere al intercambio de información fiscal a nivel internacional, las obligaciones de intercambio de información, en la mayoría de los casos, se supeditan a la existencia de un convenio internacional que prevea esta modalidad de asistencia administrativa mutua.

Aunque no es un instrumento específico sobre intercambio de información, el Modelo de Convenio de la OCDE hace una referencia expresa a la confidencialidad (si bien el término equivalente en inglés es *secrecy* o *privacy*) de los datos intercambiados cuando afirma “Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above”.

También el párrafo 10 de los Comentarios a este artículo hace referencia a esta cuestión, si bien se limita a recoger la posibilidad de que los Estados firmantes del convenio incluyan en el texto negociado del mismo algún tipo de previsión relativa a la confidencialidad de los datos transmitidos cuando afirma que “Contracting States which are required, according to their law, to observe data protection laws, may wish to include provisions in their bilateral conventions concerning the protection of personal data exchanged. Data protection concerns the rights and fundamental freedoms of an individual, in particular, the right to privacy, with regard to automatic processing of personal data”.

Centrándonos ya en las referencias a la confidencialidad de los datos intercambiados contenidas en instrumentos específicos de intercambio de información destacamos, en primer lugar, el Convenio multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales del Consejo de Europa y la OCDE, enmendado por el Protocolo de 2010, el cual realiza una mención expresa a la confidencialidad de los datos intercambiados en su artículo 22 al afirmar que “cualquier información obtenida por una Parte de conformidad con esta Convención deberá mantenerse como secreta y deberá protegerse de la misma manera que la información obtenida con base en la legislación interna de esa Parte y, en la medida en que se requiera para asegurar el nivel necesario de protección de datos personales, de conformidad con las salvaguardas que puedan especificarse por la Parte que proporciona la información, según lo requiera su legislación interna”.

Igualmente, el Convenio modelo sobre el Intercambio de Información en materia fiscal de la OCDE²⁴ en su artículo 8 prevé que “Todo tipo de información recibida por una parte contratante al amparo de un convenio, será tratada con carácter confidencial y solo será revelada a personas o

²⁴ Actualmente están en vigor acuerdos de intercambio de información con Andorra, Aruba, Bahamas, Curaçao, San Martín y San Marino. Están en distintas fases de tramitación acuerdos de intercambio de información con Bermudas, Guernsey, Islas Caimán, Islas Cook, Isla de Man, Jersey, Macao, Mónaco, San Vicente y Las Granadinas y Santa Lucía. Véase Ministerio de Hacienda, <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/acuerdosii.aspx>

autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) dentro de la jurisdicción de la parte contratante, encargadas de la evaluación, recaudación de los impuestos indicados en este convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades solo utilizarán la información para dichos fines. Podrán revelar la información en procesos públicos ante los tribunales o en resoluciones judiciales. La información no podrá ser revelada a ninguna otra persona, entidad ni autoridad; ni a ninguna otra jurisdicción sin el consentimiento expreso y por escrito de la autoridad competente de la parte requerida”.

Una redacción bastante parecida presentan el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras (2014) y el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio de informes país por país (2016). En concreto, el artículo 5 del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, bajo la rúbrica Confidencialidad y protección de datos, afirma que “Toda la información intercambiada está protegida por las normas sobre confidencialidad y demás salvaguardas previstas en el Convenio, incluidas las disposiciones que limitan el uso de la información intercambiada y, en la medida necesaria para garantizar el nivel preciso de protección de datos personales, por las salvaguardas que pueda determinar la Autoridad competente que proporciona la información conforme a su normativa interna, y que se enumeran en el Anexo C. La Autoridad competente notificará inmediatamente a la Secretaría del órgano de coordinación todo incumplimiento de la obligación de confidencialidad, u omisión en la aplicación de las salvaguardas, así como las sanciones y medidas correctoras que se hayan impuesto. La Secretaría del órgano de coordinación lo comunicará a todas las Autoridades competentes para las que este Acuerdo surta efectos respecto de la Autoridad competente mencionada en primer lugar”.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 5 del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio de informes país por país, con una redacción más escueta, afirma que “Toda la información intercambiada está protegida por las normas sobre confidencialidad y demás salvaguardas previstas en el Convenio, incluidas las disposiciones que limitan el uso de la información intercambiada”.

Debemos también referirnos al Modelo de acuerdo intergubernamental para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aplicar FATCA (*Model Intergovernmental Agreement to Improve Tax Compliance and to Implement FATCA*) conocido por su acrónimo anglosajón IGA, en concreto, a su versión 1A. El Modelo IGA 1A²⁵ de FATCA contiene una referencia a la

²⁵ Modelo de acuerdo intergubernamental para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias aplicar FATCA («Model Intergovernmental Agreement to Improve Tax Compliance and to Implement FATCA»). El Modelo de acuerdo intergubernamental, conocido por su acrónimo anglosajón «IGA», presenta dos modalidades, IGA 1 e IGA 2. La diferencia entre ambos estriba en que bajo IGA 2 se conserva la obligación de las instituciones financieras extranjeras de suministrar directamente la información a las autoridades fiscales de los EEUU. IGA 1, presenta a su vez dos versiones, IGA 1A e IGA 1B. En IGA 1B no existe reciprocidad, de modo que la información se suministra a los EEUU por las autoridades fiscales del Gobierno extranjero firmante del acuerdo, pero no hay flujo de información en sentido contrario.

confidencialidad de los datos intercambiados a imagen y semejanza de los artículos que se refieren al intercambio de información tributaria de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición y los Convenios sobre asistencia mutua en materia fiscal y los Acuerdos de intercambio de información tributaria firmados por los EEUU²⁶. Así pues, tras autorizar las partes firmantes el intercambio de información tributaria en el considerando segundo, incluso de forma automática, su considerando décimo hace referencia al deseo de las partes de concluir un acuerdo para aplicar FATCA de conformidad con dicho Convenio internacional para evitar la doble imposición (o Convenio sobre asistencia mutua en materia fiscal o Acuerdo de intercambio de información tributaria) sujeto a la misma confidencialidad y limitaciones de uso de la información intercambiada bajo el Convenio o Acuerdo al prever: “Whereas, the Parties desire to conclude an agreement to improve international tax compliance and provide for the implementation of FATCA based on domestic reporting and reciprocal automatic exchange pursuant to the [Convention/TIEA] and subject to the confidentiality and other protections provided for therein, including the provisions limiting the use of the information exchanged under the [Convention/TIEA]”.

En último término debemos hacer referencia a los acuerdos suizos de carácter bilateral, conocidos como Acuerdos Rubik e ideados en el seno de la Unión de Banqueros Suizos. Ante la presión internacional surgida en la nueva etapa de intercambio de información tras el año 2008, el gobierno suizo y esta asociación de banqueros propusieron en 2010 un nuevo modelo de convenio cuyo eje principal no es la confidencialidad, sino que da un paso más basándose en la idea de anonimato, es decir, el no intercambio de información.

Los Acuerdos Rubik se basan en un sistema de retención ciego en origen y, en el fondo, conceden una amnistía fiscal a los activos de los extranjeros nacionales de los Estados firmantes mantenidos hasta ese momento en Suiza a los que únicamente se les aplica un tipo fijo (*one-off flat rate tax for the past*)²⁷ por todo el tiempo transcurrido y una retención sobre los rendimientos futuros de los activos amnistiados (*final anonymous withholding tax for the future*)²⁸. Esta retención anónima, calculada con complejos cálculos matemáticos, es ingresada directamente por agentes pagadores suizos en las Haciendas de los países firmantes.

Suiza firmó²⁹ tres acuerdos Rubik con Alemania (2011), Reino Unido (2012) y Austria (2012). Sin embargo, el acuerdo firmado con Alemania no llegó a aplicarse, debido al rechazo que sufrió en el *Bundesrat* alemán que, al año siguiente a su firma, lo consideró incompatible con la política alemana. Finalmente estos acuerdos entraron en vigor el 1 de enero de 2013 para Austria y Reino Unido, si bien los textos originales fueron objeto de enmienda a través de un protocolo firmado

²⁶ LÓPEZ TELLO, J. (2013), pág. 41.

²⁷ El *one-off flat rate tax for the past* implica liberar al contribuyente de cualquier tipo de responsabilidad que eventualmente le pudiera ser exigida, si bien se excepcionan los casos graves de fraude.

²⁸ Al aplicar el *final anonymous withholding tax for the future* sólo cabe exigir responsabilidad al contribuyente si los terceros Estados firmantes tuvieran una evidencia clara y directa del incumplimiento de las cláusulas Rubik.

²⁹ Si bien se iniciaron negociaciones con otros Estados que no culminaron como fue el caso de Grecia, Italia, España y Bélgica.

posteriormente al objeto de compatibilizar estos acuerdos con el Derecho de la Unión Europea, en concreto, con la Directiva del Ahorro³⁰ entonces en vigor.

Como regla general, los Estados firmantes de los Acuerdos Rubik desconocen el valor total de los activos depositados en Suiza y las rentas que éstos generan, por lo que puede afirmarse que, de hecho, persiste el secreto bancario³¹. En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en los artículos 10 y 22 del acuerdo con Reino Unido y los artículos 8 y 20 del acuerdo con Austria, la información sólo será revelada si el contribuyente voluntariamente accede a ello. Aunque estos acuerdos contienen una cláusula de intercambio de información, su aplicación está muy limitada pues solo se utilizará en aquellos supuestos en los que el otro Estado firmante considere que un contribuyente recurre al sistema de retención para ocultar su identidad y aporte pruebas sólidas de ello³². Además, para evitar las actuaciones masivas de obtención de información o *fishing expeditions*, se limita el número de solicitudes de información que pueden cursar los Estados firmantes.

3.3. El carácter reservado de la información tributaria en el ámbito del intercambio de información en la Unión Europea

A nivel de la Unión Europea (UE) el intercambio de información en materia tributaria fue inicialmente regulado por la Directiva 77/799/CEE³³ la cual, tras experimentar tres modificaciones operadas por las Directivas del Consejo 2003/93/CE³⁴, 2004/56/CE³⁵ y 2004/106/CE³⁶, fue finalmente sustituida por la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. El objetivo de esta directiva en su momento fue alinear el sistema comunitario de intercambio de información con la cláusula de intercambio de información del Modelo de Convenio OCDE de aquel momento (2005-2008) si bien

³⁰ Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, OJ L 157, 26.6.2003, p. 38-48.

³¹ MARTÍNEZ GINER, L. A. (2012), pág. 48.

³² Artículos 32 y 33 del Acuerdo con Reino Unido y con Suiza, respectivamente.

³³ Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros

³⁴ Directiva 2003/93/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003 por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos.

³⁵ Directiva 2004/56/CE del Consejo, de 21 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros.

³⁶ Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

en algunos aspectos la Directiva superó lo establecido a nivel internacional en este Modelo de Convenio de la OCDE³⁷.

No obstante, el ámbito objetivo de aplicación de esta Directiva 2011/16/UE, ha sido modificada hasta en 6 ocasiones afectando estas modificaciones especialmente al conjunto de datos objeto de intercambio, el cual ha ido ampliándose considerablemente con los años a través sucesivas reformas de esta Directiva que han ido introduciendo la obligación de intercambio de cuentas financieras (CRS) o el Mandatory Disclosure Regime (MDR), al informe país por país (CbCR), *tax rulings* o nuevas obligaciones en materia de blanqueo.

Prueba de ello es que si bien la DAC 1 preveía el intercambio automático de cinco categorías específicas de renta y patrimonio, las DAC2³⁸ y DAC3³⁹ ampliaron significativamente el alcance de las partidas de datos objeto de cesión. Posteriormente, la DAC4⁴⁰ estableció la obligación de transmitir información exhaustiva y pertinente sobre los grupos de empresas multinacionales en relación con su estructura, su política en materia de precios de transferencia y sus operaciones internas dentro y fuera de la Unión. Por su parte, la DAC5⁴¹ obligó a las entidades a facilitar el acceso a la información sobre la lucha contra el blanqueo de capitales. Finalmente, la DAC 6⁴² ha venido a establecer la obligación por parte de los intermediarios fiscales de declarar las operaciones que puedan considerarse como planificación fiscal agresiva y que se produzcan en el ámbito internacional.

Más recientemente, la DAC 7⁴³ requiere que los Estados miembros intercambien, de manera automática, información sobre los ingresos generados por los vendedores en plataformas digitales, en línea con las *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy* publicadas el 3 de julio de 2020 por la OCDE. Se extiende, además, dicho intercambio automático de información a los cánones, por entender que se trata de rentas

³⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2010), págs. 1263-1264 y CALDERÓN CARRERO, J. M. (2011), pág. 52.

³⁸ Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L 359, 16.12.2014, p. 1-30).

³⁹ Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L 332, 18.12.2015, p. 1-10).

⁴⁰ Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L 146, 3.6.2016, p. 8-21).

⁴¹ Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales (DOUE L 342, 16.12.2016, p. 1-3).

⁴² 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 (DOUE L 139, 5.6.2018, p. 1-13).

⁴³ Directiva (UE) 2021/514, de 22 de marzo de 2021 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L 104, 25.3.2021, p. 1-26).

altamente deslocalizables y de gran relevancia si se pretende una lucha eficaz contra el fraude y la evasión fiscal.

Aunque –en el momento de cierre de este trabajo– todavía no ha finalizado el plazo de trasposición de la DAC 7⁴⁴, la Comisión ya ha iniciado los trabajos⁴⁵ de la séptima modificación de la Directiva 2011/16/UE que, de aprobarse, se conocerá como DAC 8. La Comisión espera presentar una propuesta en el tercer trimestre de 2021. Esta propuesta establecerá obligaciones de intercambio de datos de interés fiscal relativos a los nuevos medios alternativos de pago e inversión, como los criptoactivos⁴⁶ y el dinero electrónico⁴⁷.

A esto debe añadirse que ya se han iniciado los trabajos para la eventual modificación de este marco normativo en el futuro próximo a través de otros dos instrumentos normativos- que extienden esta obligación a todos los tipos de Impuestos estatales autonómicos y locales, salvo el IVA e Impuestos Especiales.

4. REFLEXIONES FINALES: EL PRINCIPIO DE DETERMINACIÓN DE LA FINALIDAD COMO ELEMENTO ESENCIAL DEL DERECHO A LA CONFIDENCIALIDAD DE LOS DATOS TRIBUTARIOS

La obtención de información tributaria es el pilar basilar de la lucha contra el fraude fiscal en la actualidad. En una economía globalizada como es la actual, el acceso a la información con relevancia tributaria que obra en poder de otras jurisdicciones fiscales es fundamental, por lo que, en los últimos tiempos, una de las tendencias para el desarrollo del Derecho internacional tributario es crear instrumentos para habilitar el intercambio de estos datos y facilitar la lucha contra el fraude fiscal.

Aunque los Convenios de Doble Imposición (CDI) que contienen el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE ya constituían una base jurídica válida para instrumentar este intercambio de información, su carácter bilateral suponía una limitación que ha sido superada por la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal derivada de la Acción 13 del Proyecto BEPS, que constituye en la actualidad una base jurídica más adecuada.

⁴⁴ La DAC7 deberá transponerse antes del 31 de diciembre de 2022 y aplicarse a partir del 1 de enero de 2023, a excepción de las disposiciones relacionadas con las inspecciones conjuntas, que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2024.

⁴⁵ El trámite de consulta previa finalizó el pasado 2 de junio de 2021, véase https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12632-Strengthening-existing-rules-and-expanding-exchange-of-information-framework-in-the-field-of-taxation-DAC8-/public-consultation_es

⁴⁶ Concepto que es definido en la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifica la Directiva (UE) 2019/1937, Bruselas, 24.9.2020, COM(2020) 593 final, conocida como *MICA Regulation*.

⁴⁷ Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards measures to strengthen existing rules and expand the exchange of information framework in the field of taxation to include crypto-assets and e-money, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=PL_COM:Ares\(2020\)7030524](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=PL_COM:Ares(2020)7030524)

En el marco de esta iniciativa se ha generalizado e intensificado el intercambio automático de datos con fines fiscales que se ha configurado como un elemento clave en el actual escenario fiscal internacional constituyendo un objetivo primordial en la agenda internacional y europea. En este contexto se ha superado el anterior estándar de intercambio de información basado en el intercambio de datos a solicitud o previo requerimiento y se ha avanzado hacia la materialización de un nuevo paradigma basado en el intercambio automático de información con relevancia tributaria por medios telemáticos.

Aunque existe un importante número de instrumentos normativos que sirven de base a este intercambio de información tributaria entre jurisdicciones fiscales, llegando incluso a superponerse (especialmente en los supuestos de intercambio de información entre Estados miembros de la UE donde son simultáneamente aplicables las Directivas sobre intercambio de información, el CDI firmado entre los dos estados en cuestión y el Convenio Multilateral de la OCDE)⁴⁸, las referencias a la privacidad de los datos de carácter tributario contenidas en estos instrumentos normativos son parcas a la par que ofrecen un grado de protección insuficiente dado que estos instrumentos normativos se limitan a recoger menciones generales sin que posteriormente esta genérica formulación se concrete en garantías específicas a través de un desarrollo normativo apropiado. Además, esta situación se ve agravada por el dispar grado de protección conferido por las distintas previsiones, de manera que la aplicación de un instrumento normativo u otro para llevar a cabo el intercambio de información incide en el grado de protección conferido.

Consecuencia de estos cambios, las tradicionales consecuencias jurídicas derivadas de la idea tradicional de confidencialidad o secreto tributario (por un lado, la consagración de la reserva o confidencialidad de toda la información obtenida por la Administración tributaria de forma que no puede ser revelada a terceros y, por otro lado, la imposibilidad de que la información en poder de la Administración pueda ser usada para fines diferentes de los estrictamente tributarios⁴⁹) se han diluido notablemente, en nuestra opinión, debido a tres causas.

La primera de ellas se identifica con el proceso de banalización que –en opinión de Serrat Romaní– ha experimentado la información fiscal consecuencia de “[l]os cambios recientes en la normativa interna e internacional en cuanto al acceso a la información de carácter económico” que muestran “que se ha producido un cambio en el valor de la intimidad personal y de la transparencia”⁵⁰. También Menéndez Moreno pone de manifiesto este hecho al apreciar que las recientes reformas tanto de la normativa interna como internacional han provocado que, en lugar del carácter reservado de los datos tributarios, se tenga que hablar de un carácter “no reservado de los datos tributarios”⁵¹.

⁴⁸ Es preciso también señalar que los mecanismos internacionales de intercambio de información deben prevalecer sobre los unilaterales (normativa interna) de los Estados, por su carácter específico y por las mayores garantías que otorgan de secreto tributario. En cuanto a los eventuales conflictos que pudieran plantearse entre los Convenios de doble imposición y la normativa comunitaria, éstos han de resolverse a favor de la norma que ofrezca mayores posibilidades de intercambio de información o mayores garantías de secreto tributario en el Estado receptor de la información, véase CALDERÓN CARRERO, J. M. (2011) págs. 66 ss.

⁴⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009), págs. 20-21.

⁵⁰ SERRAT ROMANÍ, M. (2017), pág. 805.

⁵¹ MENÉNDEZ MORENO, A. (2016), págs. 13 ss.

La segunda causa es la paulatina ampliación que el uso extrafiscal de los datos tributarios ha experimentado en los últimos años en el marco de la normativa internacional. Un buen ejemplo de ello es el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE el cual se modificó ya en el año 2012 para ampliar el uso de la información para otros fines que contemplara la normativa doméstica de los Estados firmantes del Convenio. Esta circunstancia ha sido también puesta de manifiesto por Serrat Romaní quien afirma que, aunque la mayor parte de los Convenios y Acuerdos que contemplan el intercambio de información no permiten directamente el uso de esta información para fines extrafiscales en su redacción literal, lo cierto es que –salvo FATCA que es el único acuerdo que en su artículo 9 proscribiera el uso extrafiscal de la información– muchos permiten el uso extrafiscal de esta de forma indirecta, cuando lo prevean las normas internas de los Estados participantes. Buenos ejemplos de ello son el artículo 22 de la *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* entre la OCDE y la UE; el artículo 8 de los Acuerdos de Intercambio de información (TIEA) y los Acuerdos Rubik (artículos 32 y 36 del acuerdo con Austria y Reino Unido respectivamente) que sólo consienten el uso extrafiscal cuando se autorice por la normativa interna. Por su parte, el artículo 5 del Modelo CR (bilateral) de la OCDE permite a cada Estado concretar las limitaciones al uso y el nivel de protección de la información fiscal⁵².

Esta frecuente remisión a la normativa interna de los Estados arroja una palmaria conclusión que es puesta de manifiesto por Menéndez Moreno quien destaca que existe una ausencia de consenso a nivel internacional sobre el uso de esta información fiscal⁵³.

Finalmente, en tercer lugar, se aprecia a nivel internacional y europeo una progresiva ampliación del ámbito objetivo de los datos objeto de intercambio automático consecuencia del nuevo estándar internacional en materia de transparencia fiscal como herramienta fundamental de lucha contra el fraude fiscal.

Este fenómeno puede apreciarse en el ámbito europeo en el hecho de que, desde que el intercambio automatizado de información fiscal entre jurisdicciones de los distintos Estados miembros se instauró con la DAC 1 en 2012, el conjunto de datos objeto de intercambio ha sido objeto de paulatinas ampliaciones gracias a las sucesivas reformas que esta Directiva ha ido experimentando.

En la esfera internacional es posible apreciar una evolución similar. El artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE preveía, hasta el año 2000, la aplicación del intercambio automático de información únicamente a la información relativa a los impuestos contemplados en el convenio. A partir de entonces, los impuestos de todo tipo y descripción quedaron cubiertos por este intercambio automático. Posteriormente, en junio de 2011, se adoptaron las enmiendas al Convenio de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal de 1988, que dieron lugar al Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en asuntos fiscales, que entró en vigor en 2011. Este convenio modificado prevé un amplio alcance del intercambio de información sobre todos los asuntos de la fiscalidad directa. Por último, el Estándar Común de

⁵² SERRAT ROMANÍ, M. (2017), págs. 801-802.

⁵³ MENÉNDEZ MORENO, A. (2016), págs. 13 ss.

Reporte o *Common Reporting Standard* (CRS) amplió el alcance del intercambio automático a la información sobre cuentas financieras en 2014.

La sustitución del clásico esquema de intercambio de datos entre jurisdicciones fiscales entre Estados, el progresivo incremento en el número de instrumentos normativos que habilitan el intercambio de información fiscal entre jurisdicciones fiscales, la progresiva ampliación del ámbito objetivo de los datos objeto de intercambio automático y la creciente tecnificación del intercambio y tratamiento de estos datos⁵⁴ (realizados en la actualidad en la mayoría de casos mediante técnicas de Machine Learning⁵⁵) han encontrado, no obstante, su contrapunto en la proliferación de normativas relativas a la protección y privacidad de datos que limitan la cesión de los mismos y establecen altos estándares de confidencialidad en el tratamiento y cesión de los mismos.

En el ámbito de la UE, dado que el intercambio de información entre Administraciones tributarias constituye un tratamiento de datos personales, resulta aplicable la normativa sobre protección de datos contenida en el Reglamento General de Protección de Datos (RGPD)⁵⁶ que califica el intercambio de datos entre jurisdicciones fiscales como tratamiento de alto riesgo⁵⁷ estableciendo una serie de garantías adicionales como en este caso son las evaluaciones de impacto.

En España, la Ley Orgánica de Protección de Datos⁵⁸ regula una serie de derechos de los sujetos afectados por el tratamiento de los datos siendo este régimen jurídico aplicable también en el ámbito tributario, si bien con algunas especialidades, confirmando una serie de garantías que van más allá del tradicional concepto de confidencialidad como son el derecho de información al afectado, la exigencia de consentimiento, el derecho de acceso, rectificación y cancelación, entre otros. Además, los artículos 40 a 43 de esta ley orgánica proporcionan el marco jurídico aplicable a las transferencias internacionales de datos de carácter personal, si bien el propio artículo 40 prevé que “en todo caso se aplicarán a los tratamientos en que consista la propia transferencia las disposiciones contenidas en dichas normas, en particular las que regulan los principios de protección de datos”.

En el marco de esta normativa, consideramos que el principio de determinación de la finalidad del tratamiento se erige en un elemento determinante para valorar la legitimidad de la transmisión de los datos y su posterior tratamiento, debiendo exigirse un determinado grado de concreción que proscriba formulaciones imprecisas, siendo imprescindible una definición explícita, clara e inequívoca de la finalidad perseguida por el intercambio de datos⁵⁹.

⁵⁴ Véase ROVIRA FERRER, I., (2011), págs. 402-416.

⁵⁵ Sobre el uso de técnicas de Machine Learning por la Administración Tributaria véase MARTÍN LÓPEZ, J.; PÉREZ BERNABEU, B. (2021a), págs. 577-591 y MARTÍN LÓPEZ, J.; PÉREZ BERNABEU, B. (2021b), págs. 441-456.

⁵⁶ Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE.

⁵⁷ Véase OLIVARES OLIVARES, B. (2018), págs. 98 ss.

⁵⁸ Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

⁵⁹ GT29, WP203, Opinion 3/2013 on purpose limitation, 2 April 2013, 00569/13/EN, p. 4.

En esta línea se inscriben las recientes sentencias de nuestro Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2021⁶⁰ y de 15 de marzo de 2021⁶¹ que resuelven una controversia suscitada por la cesión de datos de carácter fiscal por la Administración Tributaria y su posterior utilización para fines no fiscales.

Estos pronunciamientos vienen motivados por una cesión de datos de la AEAT al Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria que estaba desarrollando una actuación de investigación sobre la cesión ilegal de licencias de taxi para su explotación a cambio de precio pactado, actividad tipificada como infracción en el artículo 104.4 de la Ley canaria 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias.

En el marco de estas actuaciones de inspección, el Ayuntamiento de Las Palmas se dirigió a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) para completar pruebas de las infracciones cometidas por los titulares de las licencias de taxi, obteniendo como respuesta a esta petición un informe de la Inspección remitido al amparo del artículo 95 LGT. Sobre los datos contenidos en este informe el Ayuntamiento dedujo prueba de la explotación irregular de las licencias y sancionó a los infractores con una multa pecuniaria y con la sanción accesoria consistente en la pérdida de validez de la licencia de explotación del taxi. Concorre la circunstancia de que la petición cursada por el Ayuntamiento de Las Palmas establecía de una forma muy vaga la finalidad del uso que le iba a dar a dicha información al solicitar “la documentación obrante en esa Delegación (...) que pueda ser de interés y utilidad para este Ayuntamiento”.

Tras el oportuno recurso en primera instancia y la posterior apelación seguida del oportuno recurso de casación, el Tribunal Supremo consideró que la cuestión relativa a la posibilidad de obtener como prueba de cargo los datos de los obligados tributarios cedidos por la Administración tributaria para la tramitación de un procedimiento sancionador y su eventual integración en el ilícito del tipo penal presentaba interés casacional.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto por los taxistas afectados concluyendo que no procedía el uso de los datos fiscales por el Ayuntamiento de Las Palmas cedidos por la AEAT al amparo del artículo 95.1 LGT, porque la finalidad de este uso no era fiscal, sino que venía constituido por la aplicación de la normativa administrativa sobre el taxi. En este caso, continúa el razonamiento de nuestro Tribunal Supremo, la cesión de los datos obrantes en poder de la Administración debería haber contado con la previa autorización de los interesados dado que estos datos no fueron empleados para un fin tributario, sino para aplicar la normativa reguladora del taxi.

En el fondo, el Tribunal Supremo en estos pronunciamientos no hace sino aplicar el artículo 95.1 LGT y recordar las exigencias contenidas en el artículo 58.2 RGGIT que prevé que “La transmisión

⁶⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 344/2021, de 11 de marzo, Sala 3ª, Sección 4ª, rec. Casación 8040/2019, Ponente José Luis Requero Ibáñez.

⁶¹ Sentencia del Tribunal Supremo 363/2021, de 15 de marzo, Sala 3ª, Sección 4ª, rec. Casación 8288/2019, Ponente Celsa Pico Lorenzo.

de datos por dichos medios a una Administración pública o a una entidad de derecho público se efectuará a solicitud del órgano o entidad que necesite la información para tramitar el procedimiento o actuación. En la solicitud deberán identificarse los datos requeridos, sus titulares y la finalidad por la que se requieren. Asimismo, se hará constar que se dispone del consentimiento expreso de los titulares afectados o de la autorización correspondiente en aquellos casos en que uno u otra sean necesarios”.

A la luz de la importancia que reviste la finalidad fiscal de los datos cuya cesión se solicita, nos sumamos a Olivares Olivares en su propuesta de acotar la expresión “finalidad fiscal” mediante el establecimiento de los casos concretos que darían lugar a la comunicación de la información fiscal como excepción al derecho de confidencialidad tanto a nivel nacional como internacional⁶².

Bibliografía

- AGUILAR ROSELLÓ, V., y PÉREZ BERNABEU, B. (2021): “El intercambio de información entre jurisdicciones fiscales en la era digital: hacia la regulación de estándares informáticos” en *El sistema jurídico ante la digitalización: estudios de derecho tributario*, M. Bertrán Girón y J. Jiménez Escobar (directores), Tirant Lo Blanch, Valencia
- ARENA, G. (1983): *Il Segreto Amministrativo*, Cedam, Padova.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009): *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Netbiblio, Oleiros.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2010): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2011): “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 343.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. (1998): “Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 4.
- FERNÁNDEZ RAMOS, S. (1997): *El derecho de acceso a documentos administrativos*, Marcial Pons, Madrid.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., y ORTIZ LIÑÁN, J. (2000): “La cesión de información tributaria a los jueces y tribunales”, *Canarias Fiscal*, nº 9.
- LÓPEZ TELLO, J. (2013): “Comentarios al articulado del modelo 1A de Acuerdo Intergubernamental para la aplicación de FATCA”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 34.
- LUCAS DURÁN, M. (1998a): “Datos tributarios: acceso y confidencialidad”, en *Derechos y garantías del contribuyente*, Lex Nova, Valladolid.
- LUCAS DURÁN, M. (1998b): “Secreto fiscal y Constitución”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, abril.
- MARTÍN LÓPEZ, J., y PÉREZ BERNABEU, B. (2021a): “Inteligencia artificial, compliance risk management y conflictividad tributaria” en *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (directores), J. A. Gómez Requena (coordinador), Aranzadi, Navarra.

⁶² OLIVARES OLIVARES, B. (2018), pág. 168.

- MARTÍN LÓPEZ, J., y PÉREZ BERNABEU, B. (2021b): “Inteligencia artificial, machine learning e inclusión de contribuyentes en los procedimientos comprobatorios” en *Inteligencia artificial y administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, F. Serrano Antón (director), Aranzadi, Navarra.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2017): “El derecho a no autoinculparse y la comunicación de datos entre los procedimientos tributarios de comprobación y el ámbito sancionador penal” en *Cesión de datos personales y evidencias entre procesos penales y procedimientos administrativos sancionadores o tributarios*, I. Colomer Hernández (director), Aranzadi, Navarra.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., (2012): “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, *Quincena Fiscal*, nº 19.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2016): “El carácter “no” reservado de los datos con trascendencia tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 8.
- OLIVARES OLIVARES, B. (2018): *Protección de datos, administración tributaria y tratamientos de alto riesgo en la Unión Europea*, Aranzadi.
- PALAO TABOADA, C. (2008): *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Civitas, Madrid.
- ROVIRA FERRER, I. (2011): “La protección de datos de carácter personal en los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria tras la incorporación de las Tecnologías de la Información y la Comunicación” en *Libertades de expresión e información en Internet y las redes sociales: ejercicio, amenazas y garantías*, L. Cotino Hueso (director), Valencia.
- SERRAT ROMANÍ, M. (2017): “La banalización de los datos con trascendencia tributaria” en *Cesión de datos personales y evidencias entre procesos penales y procedimientos administrativos sancionadores o tributarios*, I. Colomer Hernández (director), Aranzadi, Navarra.
- SERRAT ROMANÍ, M. (2018): *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la Era digital*, Aranzadi, Navarra.
- TRIGUEROS MARTÍN, M^a J. (2017): “El traslado a los procesos punitivos de los datos obtenidos bajo coacción en el curso de un procedimiento inspector” en *Cesión de datos personales y evidencias entre procesos penales y procedimientos administrativos sancionadores o tributarios*, I. Colomer Hernández (director), Aranzadi, Navarra.
- ZAPATERO GASCO, A. (2016): “La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 13.