

El problema de la protección del contribuyente en el ámbito del intercambio automático de información entre estados

María Esther Sánchez López

Prf. Titular de Derecho Financiero y Tributario UCLM. CIEF

Resumen

El escenario actual de globalización económica, *caracterizado* especialmente en los *últimos años*, por un fuerte impulso al intercambio automático de información tributaria, en cuanto mecanismo de lucha eficaz frente al fraude y la evasión fiscal, tanto por parte de la OCDE como de la Unión Europea, no se ha visto acompañado por la previsión paralela de las garantías necesarias en orden a la protección del contribuyente afectado por la aplicación de dicho instrumento.

Situación que ha sido abordada en el presente estudio fundamentalmente desde la perspectiva comunitaria, llevando a cabo el examen del derecho a la protección de datos así como de los principios en que se sustenta el mismo tanto desde el punto de vista de la normativa comunitaria y, en concreto de la Directiva 2011/16/UE y del Reglamento 2016/679, 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 (Reglamento general de protección de datos), así como desde las aportaciones realizadas en esta materia por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Contexto en que si bien se vislumbra alguna luz en el difícil camino de la salvaguarda de los derechos del contribuyente, creemos que todavía son muchos los obstáculos que hay que salvar en orden a conseguir el deseado

equilibrio entre el interés público de la lucha frente al fraude fiscal, a nivel comunitario e internacional, y el dirigido a la protección de dichos sujetos.

Abstract

L'attuale scenario della globalizzazione economica, in particolare caratterizzato negli ultimi anni da un forte impulso allo scambio automatico di informazioni fiscali come un meccanismo per la lotta efficace contro la frode e l'evasione fiscale, sia per l'OCSE e per l'Unione europea, non si è in pari grado accompagnato da disposizioni a tutela delle garanzie fondamentali per il contribuente destinatario dalle norme sulla cooperazione fiscale tra Amministrazioni Statali.

Questa situazione è stata affrontata nel presente contributo principalmente nella prospettiva comunitaria, esaminando il diritto alla protezione dei dati nonché i principi che lo sottendono, sia dal punto di vista della legislazione comunitaria che, in particolare la direttiva 2011/16 / UE e il regolamento 2016/679 sulla tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali e alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95 / / 46 / CE (Regolamento generale sulla protezione dei dati), nonché i contributi formulati in questo campo dalla Corte di giustizia dell'Unione europea.

In tale ambito anche se si intravede un qualche spiraglio di apertura nel pur complesso sistema di salvaguardia dei diritti dei contribuenti, l'Autore ritiene che ci siano ancora molti ostacoli da superare per raggiungere il desiderato equilibrio tra l'interesse pubblico della lotta contro la frode fiscale, a livello comunitario e internazionale, e quello rivolto alla protezione dei contribuenti oggetto di accertamento.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. El marco comunitario. 2.1. El derecho a la protección de datos y las divergencias entre los ordenamientos. 2.2. Principios relativos al tratamiento de datos personales y su incorporación por las Directivas sobre intercambio automático de información tributaria. 2.2.1. Tratamiento leal y lícito de la información. 2.2.2. Principios de finalidad y proporcionalidad. 2.2.3. Principio de legitimidad. 3. La jurisprudencia del TJUE. 4. Garantías relativas a la información obtenida. 5. Propuestas.

1. Introducción

Desde hace ya varias décadas, el intercambio de información tributaria y, en la actualidad, en su modalidad de intercambio automático, se viene identificando tanto en ámbito comunitario como en el de la OCDE como una de las *claves* de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal¹ dirigiéndose los esfuerzos de ambos organismos a la instauración de un auténtico *estándar* en materia de intercambio automático de información tributaria².

Así se ha puesto de manifiesto en diversas Comunicaciones de la Comisión, como la relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, de 31 de mayo de 2006 [COM(2006) 254 final] así como en la referente a la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la Unión Europea y en relación con terceros países, de 10 de diciembre de 2007 [COM (2007) 785 final], en las que se consideró fundamental la mejora de los mecanismos de cooperación administrativa entre Estados³. Incremento de la cooperación transfronteriza entre las Administraciones tributarias de los Estados Miembros (en adelante, EEMM), en que se inci-

¹ Vid. CORDON EZQUERRO, T., "La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión de la Unión Europea para combatirla", *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, núm. 7/2013, p. 9.

² Mecanismo, en relación con el cual, SACCHETTO, señaló ya hace algunos años que estaba llamado a asumir un papel determinante en el futuro de la cooperación internacional (Vid., SACCHETTO, C., voz "Cooperazione fiscale internazionale", *Enciclopedia Giuridica Treccani*, 2016, p. 6). Cooperación entre Estados que ha sido abordada en profundidad, analizando la compleja problemática que plantea la misma PERSANO, F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni – Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Giappichelli Editore, 2006. El volumen de Persano fue revisado por SELICATO, P. en Riv. dir. Trib. int., 2006, n. 3, p. 247. Del mismo autor, véase también, *Scambio di informazioni, contraddittorio e statuto del contribuente*, in Rass. trib., 2012, n. 2, p. 321. Sobre las cuestiones específicas relacionadas con la usabilidad de c.d. "Listas" Vid. CUGUSI, I., *Le prove atipiche acquisite nell'interscambio di informazioni e la loro rilevanza nel processo tributario* (Giappichelli, Turín, 2017), espec. P. 145.

³ Más tarde, en la Comunicación de la Comisión sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal, de 28 de abril de 2009 [COM(2009) 201 final], se definió la buena gobernanza en dicho ámbito como la plasmación de los principios de transparencia, intercambio de información y de competencia leal en materia tributaria. Comunicación en la que la Comisión insta al Consejo a poner en marcha iniciativas importantes, como la modificación de la Directiva sobre asistencia mutua 2011/16/UE, de 15 de febrero, o la Directiva 2010/24, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de los cobros correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, a lo que hay que añadir el fomento del intercambio de información con terceros países.

de en la Comunicación sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también con terceros países, de 27 de junio de 2012 [COM(2012) 351 final] entendiéndose, en este sentido, que deben utilizarse eficazmente los mecanismos que se encuentran ya en marcha en la UE en relación con el intercambio de datos entre EEMM, siendo necesario, al mismo tiempo, que se desarrollen herramientas que permitan luchar en *tiempo real* contra las nuevas formas de evasión fiscal⁴.

Asimismo, en el seno de la OCDE, desde que el 9 de abril de 1998 se aprobó el informe de la OCDE *Harmful tax competition: an emerging global issue*, en el que se identificó la falta de intercambio efectivo de información como uno de los elementos clave para la determinación de las prácticas fiscales perjudiciales, se viene haciendo hincapié en estas ideas asistiéndose al fortalecimiento de las mismas a partir, sobre todo, del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (en adelante, Plan BEPS, por sus siglas en inglés).

Efectivamente, y como cabe advertir, el *reforzamiento* de la cooperación administrativa en materia tributaria entre EEMM se ha erigido en pieza clave “para la puesta en marcha de una nueva política tributaria presidida por la necesaria coordinación y transparencia que facilite el control y gravamen efectivo –previamente previsto por la ley- de las rentas transfronterizas”⁵. Ello, además, desde el entendimiento de que, en el actual escenario de globalización y digitalización de la economía⁶, convertido en caldo de cultivo propicio de las actuaciones de evasión y elusión fiscal, la intensificación de las medidas de naturaleza *preventiva* puede ser más eficaz en la lucha frente al fraude que la adopción de medidas únicamente represivas. Esto es, se trata de “reorientar la lucha contra el fraude evitando el recurso excesivo a medidas de naturaleza represiva y explorando las alternativas que

⁴ Sentido en que se ha señalado que “los efectos de este tipo de planificación se ven agravados por el largo período de tiempo que transcurre entre que se crea y vende un determinado esquema y cuando la Administración lo detecta y adopta medidas al respecto” (vid. SANZ GOMEZ, R.J., “Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las políticas de cumplimiento cooperativo”, *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, núm. 1/2016, p. 40).

⁵ GARCIA PRATS, F.A., “La política de la Unión Europea en materia de lucha contra la planificación fiscal agresiva. ¿Propuesta necesaria y adecuada?”, en *Gobernanza económica e integración fiscal en la Unión Europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 22.

⁶ Señala, en esta línea, GARCIA PRATS, F.A., op. cit., p. 14, que a las circunstancias que provocan la competencia fiscal entre las distintas jurisdicciones fiscales se une “la necesidad de abordar de forma efectiva los retos que plantea la economía digital a la política tributaria para lo que los esquemas tributarios presentes no pueden resultar adecuados ni suficientes”.

potencian una mayor transparencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”⁷.

Escenario, pues, en que el reforzamiento de la cooperación entre Estados se ha materializado en los últimos años en un conjunto de *iniciativas* que hacen posible hablar del *nuevo impulso* otorgado a la asistencia mutua que se ha concretado en la instauración (todavía no concluida) de lo que se ha denominado *estándar automático de intercambio de información*. Mecanismo consistente en la “comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad”⁸.

Instrumento, en efecto, que, en el seno de la UE, recibió un impulso fundamental a raíz de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, modificada con posterioridad por distintas Directivas que, regulando el intercambio de información en diversos ámbitos, sitúan su eje en la modalidad de intercambio automático de datos⁹. Por otro lado, en el seno de la OCDE, debe aludirse al *Global standard for Automatic Exchange of Financial Account information in tax matters*, de 2014, elaborado por dicho organismo junto con los países del G20, y con la colaboración de la Unión Europea¹⁰, al

⁷ Vid. CALDERON CARRERO, J.M., “La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 363/2013, p. 36.

⁸ Tal como se especifica en el art. 3.9 de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

⁹ Nos estamos refiriendo, en concreto, a la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014 (cuya aprobación, como es conocido, tuvo origen en la necesidad de evitar los problemas de la aplicación de FATCA en el ordenamiento comunitario), a la Directiva 2015/2376, del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, aprobada en materia de intercambio de información y referida, en concreto, al control de los *tax rulings transfronterizos* así como de la 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 obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Documentos a los que debe añadirse la Propuesta de Directiva relativa al intercambio de información entre Estados Miembros sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva, de 21 de junio de 2017 [COM(2017) 335 Final].

¹⁰ Trabajos cuyo estudio se ha realizado en profundidad en SANCHEZ LOPEZ, M.E., “La transmisión automática de información. Avances y perspectivas”, *Quincena Fiscal*, núm. 10/2016, pp. 77 y ss., pudiendo citar, entre las primeras iniciativas de la OCDE sobre esta cuestión, la Recomendación del Consejo sobre elusión y fraude fiscal de 21 de septiembre de 1977 (C(77)149/FINAL). En ella ya se destacaba la necesidad de mejorar el intercambio

que debe añadirse las recomendaciones incluidas, fundamentalmente, en las Acciones 5, 12 y 13 del Plan BEPS relativas a la aportación e intercambio de información automático por parte de los obligados tributarios acerca de mecanismos diversos de planificación fiscal agresiva y acuerdos con la Administración.

Iniciativas, en efecto, que se encuentran fundamentalmente dirigidas al logro de una mayor *transparencia fiscal* a través de la instauración progresiva de un *sistema armonizado* de intercambio de información tributaria de *contornos cada vez más amplios y complejos* que, sin embargo, se ha desarrollado desde sus inicios sin tener prácticamente en cuenta los derechos de los sujetos afectados por la misma¹¹.

Situación ampliamente criticada por la doctrina resonando aún las palabras de SACCHETTO quien, en referencia al ordenamiento europeo, afirmó hace tiempo que “con toda probabilidad, la protección del contribuyente constituye el aspecto más débil del intercambio de información”¹². Asimismo, más recientemente, y en alusión al panorama internacional, BAKER y PISTONE han señalado que BEPS y la transparencia fiscal han extremado el poder de las autoridades fiscales en las fronteras pero guardan silencio sobre la protección del contribuyente; derechos que han llegado a ser casi una “palabra tabú” en el seno de la coordinación fiscal internacional bajo la errónea creencia de que los contribuyentes honestos no tienen nada de qué preocuparse y pueden obtener protección legal en cualquier país¹³.

Pues bien, sin perjuicio de las alusiones precisas a la actividad de la OCDE en relación con la salvaguarda del contribuyente en el ámbito del intercambio automático de información, nuestro trabajo va a centrar su objeto de estudio en el ámbito comunitario y, en particular, en la labor del

de información entre Administraciones tributarias, aunque de forma genérica y sin precisar medidas concretas. Entre los trabajos posteriores más relevantes cabe mencionar la Convención multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, realizada en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 y que fue una iniciativa conjunta de la OCDE y del Consejo de Europa.

¹¹ Idea, en relación con la cual, BAKER, P. y PISTONE, P., “BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situation”, *Tax Review*, núms. 5-6/2016, p. 335, han mostrado su preocupación en relación concreta a que el incremento de la complejidad, unida al veloz desarrollo del intercambio internacional de información, pueda privar a los contribuyentes de una protección efectiva e inmediata de sus derechos.

¹² Vid. SACCHETTO, C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Ed. Cedam, Padova, 1978, p. 20.

¹³ Cfr. BAKER, P./ PISTONE, P., “BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situation”, cit., p. 345.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) así como en la actividad normativa de las instituciones comunitarias. Organismos, en efecto, que de forma gradual y con bastante lentitud van perfilando los contornos de la protección del contribuyente y, en concreto, de la protección de datos en el seno de la UE.

2. El marco comunitario

El análisis de la protección de datos a nivel europeo requiere situar, como punto de partida, el contenido de los apartados 1 y 2 del art. 16 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), el cual encomienda al Parlamento Europeo y al Consejo que establezcan las normas sobre protección de las personas físicas respecto del tratamiento de datos de carácter personal y las normas relativas a la libre circulación de dichos datos¹⁴. Asimismo, es preciso aludir a la previsión del art. 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea¹⁵, en el que se contempla el derecho a la protección de los datos de carácter personal, tras la aprobación del Tratado de Lisboa, y que ha pasado a formar parte del Derecho originario de la UE (art. 6.1 del TUE). Circunstancia relevante en relación con el derecho a la protección de los datos de carácter personal debido a que su incorporación como derecho fundamental al más alto nivel del ordenamiento jurídico comunitario, con plena eficacia jurídica, “vincula no solo a los Estados Miembros en el ejercicio de actividades comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión”, debiendo gozar de pleno reconocimiento, sino “también al legislador comunitario”, quien

¹⁴ Precepto a cuyo tenor se establece lo siguiente: “1. Toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernan. 2. El Parlamento Europeo y el Consejo establecerán, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, las normas sobre protección de las personas físicas respecto del tratamiento de datos de carácter personal por las instituciones, órganos y organismos de la Unión así como por los Estados miembros en el ejercicio de las actividades comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, y sobre la libre circulación de estos datos. El respeto de dichas normas estará sometido al control de las autoridades independientes”.

¹⁵ Norma en que se prescribe que: “1. Toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que la conciernan. 2. Estos datos se tratan de modo leal, para fines concretos y sobre la base del consentimiento de la persona afectada o en virtud de otro fundamento legítimo previsto por la ley. Toda persona tiene derecho a acceder a los datos recogidos que la conciernan y a su rectificación. 3. El respeto a estas normas quedará sujeto al control de una autoridad independiente”.

deberá respetar su contenido esencial así como el principio de proporcionalidad en relación con las limitaciones establecidas a su ejercicio¹⁶.

Pues bien, tal como se declara en la Exposición de Motivos del Reglamento 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 (Reglamento general de protección de datos), para garantizar un nivel coherente de protección de los datos personales es preciso situar como *condiciones previas* de nuestro estudio las circunstancias de que tanto la globalización y, en particular, “el aumento sustancial de flujos transfronterizos de datos personales”¹⁷, como la rápida evolución tecnológica, han planteado “nuevos retos” a la protección de datos personales¹⁸.

Situación que, como contrapartida, requiere un “marco más sólido y coherente” para la protección de los datos personales a nivel europeo basado en los principios de lealtad, finalidad, legitimidad y transparencia del tratamiento de los datos personales¹⁹, y que responden al objetivo de generar la necesaria *seguridad jurídica* y *confianza legítima* en los sujetos afectados por las actuaciones de intercambio de datos entre EEMM²⁰. Esto es, se trata de principios que configuran el derecho a la protección de los datos personales otorgando al interesado una serie de facultades que le permitan controlar, dentro de ciertos límites, la información personal exigiendo, como consecuencia, un conjunto de deberes a las administraciones públicas.

¹⁶ Vid. MORENO GONZALEZ, S., “El intercambio 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*, núm. 12/2016, p. 44.

¹⁷ Considerando (6).

¹⁸ Considerando (7) del Reglamento 2016/679, añadiéndose, en este sentido, que “la tecnología permite que tanto las empresas privadas como las autoridades públicas utilicen datos personales en una escala sin precedentes a la hora de realizar sus actividades. Las personas físicas difunden un volumen cada vez mayor de información personal a escala mundial. La tecnología ha transformado tanto la economía como la vida social, y ha de facilitar aún más la libre circulación de datos personales dentro de la Unión y la transferencia a terceros países y organizaciones internacionales, garantizando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de los datos personales”.

¹⁹ Art. 1 del Reglamento 2016/679, de 27 de abril de 2016.

²⁰ Sentido en que se declara, en el Considerando (7) del Reglamento 2016/679, “la importancia de generar la confianza que permita a la economía digital desarrollarse en todo el mercado interior. Las personas físicas deben tener el control de sus propios datos personales. Hay que reforzar la seguridad jurídica y práctica para las personas físicas, los operadores económicos y las autoridades públicas”.

2.1. El derecho a la protección de datos y las divergencias entre los ordenamientos

Uno de los problemas que plantea el derecho a la protección de datos de carácter personal no es únicamente la adecuada regulación de los mismos, en los términos más arriba esbozados, sino sobre todo la *armonización* de dicho nivel de protección entre los distintos ordenamientos de los EEMM.

Cuestión a la que se hace referencia en la Exposición de Motivos del Reglamento 2016/679, al indicar, en este sentido, que “aunque los objetivos y principios de la Directiva 95/46/CE siguen siendo válidos, ello no ha impedido que la protección de los datos en el territorio de la Unión se aplique de manera fragmentada (...). Las diferencias en el nivel de protección de los derechos y libertades de las personas físicas, en particular del derecho a la protección de los datos de carácter personal, en lo que respecta al tratamiento de dichos datos en los Estados miembros pueden impedir la libre circulación de los datos de carácter personal en la Unión”. Diferencias que, según se afirma, se deben “a la existencia de divergencias en la ejecución y aplicación del Reglamento 95/46/CE” (9).

De este modo, tanto “para garantizar un nivel uniforme y elevado de protección de las personas físicas” así como “eliminar los obstáculos a la circulación de datos personales dentro de la Unión, el nivel de protección de los derechos y libertades de las personas físicas por lo que se refiere al tratamiento de dichos datos debe ser equivalente en todos los Estados miembros”²¹. Afirmación que encuentra todo su sentido en el hecho de que los aspectos esenciales de la protección del contribuyente afectado por las actuaciones de intercambio de información se ha dejado en manos de los Estados, en base a la vigencia del principio de autonomía procedimental²².

²¹ Considerando (10), en el que se añade, redundando en las ideas expuestas, que “debe garantizarse en toda la Unión que la aplicación de las normas de protección de los derechos y libertades fundamentales de las personas físicas en relación con el tratamiento de datos de carácter personal sea coherente y homogénea”.

²² Así se indica por parte del TJUE en el Asunto *Sabou*, de 22 de octubre de 2013, C-276/12. Y ello, sin perjuicio de aclarar que en dicha Sentencia únicamente fue objeto de valoración la Directiva 77/799/CEE, la cual no preveía cautela alguna en relación con la protección del contribuyente, de ahí que en la misma se afirmara que “de los artículos 2, apartado 2 y 8 de la Directiva 77/799 resulta que la Autoridad competente del Estado requerido debe responder a tal solicitud aplicando su Derecho nacional y, en particular, sus propias normas de procedimiento”.

Declaración tras la cual no solamente cabe detectar el *interés* de las autoridades comunitarias por la garantía del derecho a la protección de datos sino, además, por las *consecuencias* que tiene una *regulación armonizada* de los mismos en relación con el correcto funcionamiento del mercado interior. Esto es, la coordinación de la normativa dirigida a la salvaguarda de los datos personales y, por tanto, la protección de la esfera jurídica del interesado en este ámbito, repercute directamente en la realización del mercado interior, en la medida en que permite la *libre circulación de dichos datos* en el seno de la Unión Europea. Finalidad, en efecto, cuya importancia se *contextualiza* y se *acentúa* en el actual escenario de globalización altamente digitalizada²³.

A ello cabría añadir, además, que dicha armonización se presenta de todo punto necesaria no solamente para la protección de los datos personales y la garantía del mercado único sino en orden a la *eficacia* misma de los intercambios de datos fiscales entre EEMM lo que quizá, tras la regulación del derecho a la protección de datos personales, a nivel comunitario, utilizando como instrumento normativo un Reglamento, en lugar de una Directiva, quepa esperar que alcance un nivel de coordinación más elevado.

Finalmente, cabe resaltar cómo el Reglamento 2016/679, no solamente hace hincapié en la necesidad de armonización a nivel comunitario sino que, en el art. 50, alude a la “Cooperación internacional en el ámbito de la protección de los datos personales”, refiriéndose, en concreto, a que la Comisión y “las autoridades de control tomarán medidas” para, entre otros objetivos, crear mecanismos de cooperación internacional que faciliten la eficaz aplicación de la legislación relativa a la protección de datos personales y “prestarse mutuamente asistencia a escala internacional en la aplicación de la legislación” relativa a la salvaguarda de dichos datos.

Pues bien, a partir del contenido del art. 5 del Reglamento 2016/679, en que se regulan los “principios” referentes al tratamiento de datos personales, entendemos que sería deseable que los EEMM incorporasen a su Derecho interno las previsiones necesarias para garantizar la *realización* de los mismos, en cuanto *claves* que delimitan el tratamiento que debe otorgarse a los datos personales; esto es, el tratamiento *leal, lícito y transparente*

²³ Idea a la que se refiere el Reglamento 2016/679, en su Considerando (9) al señalar que las diferencias en el tratamiento de los datos de carácter personal pueden impedir la *libre circulación* de los mismos en la UE así como constituir “un obstáculo al ejercicio de las actividades económicas (...), falsear la competencia e impedir que las autoridades cumplan las funciones que les incumben en virtud del Derecho de la Unión”.

de los datos [art. 1.a)], la salvaguarda del *principio de finalidad* en relación con el de proporcionalidad (letras b) y c) del art. 5.1²⁴) así como la *legitimidad del tratamiento*. Principios, pues, de cuyo análisis pasamos a ocuparnos seguidamente.

2.2 Principios relativos al tratamiento de datos personales: su incorporación por las Directivas sobre intercambio automático de información tributaria

Según la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, el derecho a la protección de datos personales atribuye a la persona un poder de control y disposición sobre los mismos, que se concreta jurídicamente en la facultad de consentir la recogida, la obtención y el acceso a dichos datos, su almacenamiento y tratamiento, sus posibles usos por terceros así como la facultad de conocer quién dispone de los datos personales y los usos a que se están sometiendo, pudiendo oponerse a dicha posesión y usos²⁵.

Sentado, pues, lo anterior, y con carácter previo al examen de los principios que enmarcan, a tenor de la definición expuesta y del contenido del art. 5.1 del Reglamento 2016/679, el tratamiento de los datos personales a la luz de las Directivas reguladoras del intercambio de información tributaria y, en particular, la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, es preciso incidir en el hecho, ya destacado más arriba, de que, siendo el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal *condición de validez de la legislación comunitaria*, sin embargo, en el ámbito de las actuaciones de intercambio de información entre EEMM, el contribuyente afectado por los mismos aparece como el gran olvidado.

Efectivamente, y sin perjuicio de los pequeños avances que se van produciendo en la materia, sorprende la “incoherencia” que, por una parte, conlleva el continuo interés en profundizar en la colaboración administrativa entre Estados y, por otro, la “indiferencia” en la tutela y protección de los derechos del contribuyente, tanto a nivel comunitario como internacional. Ello, teniendo presente, además, que toda cooperación administrativa que

²⁴ Disponen los apartados mencionados que “Los datos personales” serán “b) recogidos con fines determinados, explícitos y legítimos y no serán tratados ulteriormente de manera incompatible con dichos fines...”, añadiendo el apartado c) del art. 5.1, que serán “adecuados, pertinentes y limitados a lo necesario en relación con los fines para los que son tratados («minimización de datos»”.

²⁵ Vid., entre otras, la STC 292/2000, de 30 de noviembre de 2000.

implique intercambiar información se encuentra inmersa en la normativa comunitaria sobre protección de datos de carácter personal debiendo ser acorde, por tanto, con el marco europeo de protección de datos, tal como se acaba de señalar.

2.2.1. Tratamiento leal y lícito de la información

El tratamiento leal y lícito de la información implica que “los interesados deben estar en condiciones de conocer la existencia de los tratamientos” de datos, así como contar con información acerca de las características relativas a su obtención y posterior tratamiento. Principio que exige, además, que “los datos sean exactos y actualizados y que se conserven de forma que permita la identificación de los interesados durante un período no superior al necesario para alcanzar los fines pretendidos”, pudiendo cancelar aquellos datos que ya no sean necesarios o adecuados rectificando, del mismo modo, los datos erróneos²⁶. Obligación de información, por tanto, al titular de los datos personales objeto de tratamiento automatizado que se erige en condición necesaria para el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación²⁷.

Requisito que recibió cierto impulso tras la aprobación de la Directiva 2011/16/UE, debido a que en la anterior no se preveía nada al respecto, si bien sí aparecía incluido en la Directiva 2004/56/CE, por la que se modifi-

²⁶ Vid. MORENO GONZALEZ, S., “El intercambio de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, cit., p. 44.

“Exactitud” y derecho de cancelación, por otro lado, a que alude el apartado d) del art. 1 del Reglamento 2016/679, en los siguientes términos: Los datos personales serán “d) exactos y, si fuera necesario, actualizados; se adoptarán todas las medidas razonables para que se supriman o rectifiquen sin dilación los datos personales que sean inexactos con respecto a los fines para los que se tratan”.

²⁷ Términos que emplea el Abogado General, en el punto 74 de sus conclusiones, en relación con la STJUE, de 1 de octubre de 2015, *Caso Smaranda Bara y otros*, C-201/14, al afirmar que la exigencia de información a los interesados “resulta especialmente importante en la medida en que es una condición necesaria para el ejercicio por éstos de su derecho de acceso a los datos objeto de tratamiento y de rectificación de los mismos, establecido en el artículo 12 de la Directiva 95/46, y de su derecho de oposición al tratamiento de esos datos, contemplado en el artículo 14 de la propia Directiva”. Supuesto en que el Tribunal de Luxemburgo resolvió una cuestión relativa a la transmisión de datos fiscales de un Estado miembro a otro, en relación con el cual entendió no aplicable el art. 13 de la Directiva 95/46/UE, referida a las limitaciones al tratamiento de datos personales y, entre ellas, el derecho a la notificación al titular de la información, a que se refieren los arts. 10 y 11 de la misma.

ca la Directiva 77/799/CEE. Efectivamente, el art. 1, apartado 5, de la Directiva de 2004, bajo la rúbrica “Notificación”, mediante la que se incluía un nuevo artículo 8 bis en la misma, estableció el procedimiento de comunicación al destinatario de los requerimientos de información si bien bajo dos condiciones, la “petición” de la autoridad competente del Estado requirente y, en segundo lugar, la notificación “conforme a la normativa vigente para la notificación de actos similares en el Estado miembro requerido”²⁸.

Requisitos a los que la Directiva 2011/16/UE añade uno más (que podría entenderse con un cierto carácter subsidiario respecto a lo anterior), al prever el apartado 4 del art. 13, que “la autoridad competente solo podrá realizar una solicitud de notificación con arreglo al presente artículo cuando no sea capaz de notificar conforme a la normativa que rige la notificación de los instrumentos de que se trate en el Estado requirente o cuando dicha notificación pueda engendrar dificultades desproporcionadas”.

Derecho de notificación acerca del tratamiento de datos de carácter personal que se erige, pues, tal como se adelantaba, como *premisa ineludible* para el ejercicio de los demás derechos y tras el cual se encuentran tanto la protección de la vida privada o intimidad como la garantía del derecho defensa pues, como se ha afirmado atinadamente, “las posibilidades de un contribuyente de oponerse con éxito a las actuaciones que un Estado lleva a cabo para atender el requerimiento de otro Estado en asunto que lo interesen son prácticamente nulas”, resultando esta situación “aún más inabordable

²⁸ Precepto, a cuyo tenor se establece lo siguiente: “1. A petición de la autoridad competente de un Estado miembro, la autoridad competente de otro Estado miembro notificará al destinatario, con arreglo a la normativa aplicable a la notificación de actos similares en el Estado miembro requerido, todos los actos o decisiones dimanantes de las autoridades administrativas del Estado miembro requirente y que se refieran a la aplicación en su territorio de la legislación fiscal contemplada en la presente Directiva.

2. En las solicitudes de notificación deberá indicarse, además del objeto del acto o la decisión que se vaya a notificar, el nombre y la dirección del destinatario, así como cualquier otra información que pueda facilitar la identificación del mismo.

3. La autoridad requerida informará sin demora a la autoridad requirente del curso dado a la solicitud de notificación y, en particular, de la fecha en la que el acto o la decisión se haya notificado al destinatario”.

Ello, tal como se indica en el Considerando (15) de la Directiva 2011/16/UE, “habida cuenta de la obligación legal existente en determinados Estados miembros de notificar al contribuyente las decisiones y actos relativos a su deuda tributaria, y de los problemas que de ello se derivan para las autoridades tributarias, por ejemplo, cuando el sujeto pasivo ha transferido su residencia a otro Estado miembro, sería deseable que, en tales circunstancias, dichas autoridades puedan solicitar la cooperación de las autoridades competentes del Estado miembro en el que se haya establecido el sujeto pasivo”.

en aquellos supuestos en que no está prevista ni siquiera la notificación al interesado del requerimiento de información”²⁹.

Notificación, cuya previsión en la Directiva 2004/56/CE y, posteriormente, en la Directiva 2011/16/UE, si bien supone un paso adelante, en línea con la opinión vertida por parte de la doctrina³⁰, plantea esencialmente el problema de dejar en manos de los Estados la garantía de tal derecho; ello, debido no solamente a que la misma depende de la voluntad (“petición”) del Estado miembro requirente sino, además, porque su realización se condiciona a que el Estado miembro que debe llevarla a cabo contemple en su normativa un procedimiento para la notificación de “actos similares” (según el tenor del art. 13.1 de la Directiva). Términos que, a nuestro juicio, presentan gran incertidumbre dado que la indeterminación

²⁹ Vid. HINOJOSA TORRALVO, J.J., Presentación al libro de FERNANDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa en la Unión Europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, p. 28. Sentido en que también se pronuncia FERNANDEZ MARIN al indicar que “todas aquellas medidas tendentes a la lucha contra el fraude, y entre ellas se encuentran las de prestación de asistencia mutua, principalmente las que se desarrollan en el marco del intercambio de información, deben reconocer al contribuyente u obligado tributario afectado la posibilidad de poder alegar durante estas actuaciones aquello que considere necesario para la defensa de sus intereses” (Vid. *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información*, Ed. Atelier, Barcelona, 2007, p. 93) y CALDERON CARRERO, J.M., “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 343/2011, p. 80, quien señala que “el derecho de defensa (y el principio de igualdad de armas) requiere que el obligado tributario afectado por un intercambio de información y que está siendo «regularizado» o sancionado tomando como base los datos intercambiados tenga pleno acceso tanto al requerimiento de información cursado por las autoridades españolas, como a la respuesta emitida por las autoridades extranjeras donde conste cómo se ha obtenido la información, de qué sujeto se ha obtenido y en qué consisten las informaciones recabadas”. De no otorgarse dichas garantías, podría generarse indefensión.

Línea en que se viene situando desde hace años el pensamiento de SACCHETTO quien pone de manifiesto la falta de atención a la tutela del contribuyente en el seno del procedimiento de obtención de información, tal como se desprende de la exigencia de notificación al mismo así como de la necesidad de asegurar su derecho de defensa (vid. SACCHETTO, C., SACCHETTO, C., voz “Cooperazione fiscale internazionale”, cit., p. 9).

³⁰ Así, ha señalado SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information and Protection of Taxpayers*, Ed. Wolter Kluwer, Holanda, 2009, p. 208, que es obvia la necesidad de un procedimiento de notificación, a través del cual el titular de la información tenga conocimiento de que sus datos personales son objeto de intercambio. Línea en que, en el seno de la doctrina española, se sitúan, entre otros, SANCHEZ PINO, A.J., “El intercambio de información tributaria en la imposición directa en la Unión Europea y su propuesta de reforma”, *Quincena Fiscal*, núm. 19/2010, p. 76, al señalar que se trata de “una actuación del titular de esa acción, la Administración tributaria”, siendo “necesario que se ponga en conocimiento formal del obligado tributario”.

y excesiva amplitud de los mismos, en el fondo, conduce a dejar en manos de las Administraciones competentes (a quienes se solicita la realización de la comunicación) la decisión de llevar o no a cabo la misma.

Las objeciones mencionadas, no obstante, no impiden resaltar el juicio positivo que merece dicha previsión así como la contenida en el inciso final del art. 13.4 de la Directiva 2011/16/UE, al referirse a que “la autoridad competente de un Estado miembro podrá notificar cualquier documento por correo certificado o por vía electrónica directamente a una persona establecida en el territorio de otro Estado miembro”. Posibilidad, en efecto, que a nuestro juicio, permitiría obviar las posibles objeciones del Estado requerido en orden a llevar a cabo la notificación, basadas en la existencia de procedimientos para notificar actos similares³¹, no quedando claro, sin embargo, y a nuestro juicio, cuándo puede acudir un Estado a este medio de notificación “directa”, lo que podría depender de la interpretación que se otorgue al término “podrá” así como, y en último término, de la voluntad de llevarla a cabo por parte del propio Estado.

Previsiones, en último lugar, que deben ser entendidas a la luz del contenido del art. 25 de la Directiva 2011/16/UE, el cual señala que todo intercambio efectuado de conformidad con la misma “está sujeto a las disposiciones de aplicación de la Directiva 94/46/CE, añadiendo que “no obstante, los Estados miembros limitarán el alcance de las obligaciones y derechos previstos en el artículo 10, artículo 11, apartado 1, y los artículos 12 y 21 de la Directiva 95/46/CE, en la medida necesaria para salvaguardar los intereses a que se refiere el artículo 13, apartado 1, letra e), de dicha Directiva”. Esto es, cuando sea necesario para la salvaguardia “de un interés económico o financiero importante de un Estado miembro o de la Unión Europea, incluidos los asuntos monetarios, presupuestarios y fiscales”.

Artículo 25 que alude, en efecto, a la limitación de la notificación al interesado así como a los derechos de acceso y la publicidad de los tratamientos. Indeterminación de la norma que, como se ha indicado, “posibilita regulaciones nacionales muy heterogéneas y una desigual protección del derecho en el contexto comunitario”³² afectando, en consecuencia, a la libre

³¹ Vid. SANCHEZ LOPEZ, M.E., “La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional”, en *Intercambio internacional de información tributaria: Avances y proyección futura*, COLLADO YURRITA, M.A. (Dir.) y PATON GARCIA, G. y SANCHEZ LOPEZ, M.E. (Coords.), Ed. Thomson Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, p. 163.

³² MORENO GONZALEZ, S., “El intercambio de información tributaria y la protección de

circulación de datos de carácter personal y, más aún, a la eficacia misma del intercambio de información tributaria en el seno de la Unión Europea.

En esta línea, es interesante indicar que, en el ámbito del ordenamiento tributario español, el art. 94.5 de la LGT excepciona el deber de obtención del consentimiento del afectado en la aportación de datos de carácter personal con trascendencia tributaria. Razón por la que se excluye también la comunicación al mismo, en el caso de que los datos personales hayan sido aportados por un tercero. Previsión que si en la derogada Directiva 94/46/CE, sobre protección de datos de carácter personal, se sustentaba en el contenido de los arts. 7.a), 10 y 11, en el actual Reglamento 2016/679, encuentra apoyo en el contenido del art. 23.1. Asimismo, y en el seno de la normativa española sobre protección de datos, dicha previsión encuentra fundamento en el tenor de los arts. 5.5 y 6.2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (en adelante, LOPD)³³.

De este modo, el artículo 23 del Reglamento comunitario, en línea con la derogada Directiva 94/46/CE, establece el derecho de los EEMM a limitar el alcance de los derechos y obligaciones contenidos en los arts. 12 a 22 del mismo “cuando sea una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática para salvaguardar”, entre otros, un interés “económico o financiero importante de la Unión o de un Estado miembro”, inclusive en el ámbito fiscal. Limitación que, entre otros derechos, afecta al derecho de comunicación, acceso, rectificación y oposición.

Restricción, por tanto que, debiendo estar prevista por Ley, tal como contempla también el art. 5.5 de la LOPD, no solamente debe respetar el contenido del principio de proporcionalidad sino que, además, “debe respetar en lo esencial el contenido de los derechos y libertades fundamentales”, mediante el cumplimiento de los requisitos de claridad y previsibilidad³⁴.

datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, cit., p. 48.

³³ Dispone el art. 5.5, referido al *Derecho de información en la recogida de datos*, que el derecho mencionado no será de aplicación “cuando expresamente una ley lo prevea”, añadiendo el art. 6, en relación con el *Consentimiento del afectado*, que el mismo no será preciso “cuando los datos se recojan para el ejercicio de las funciones propias de las Administraciones públicas en el ámbito de sus competencias”.

Situación que nos conduce a pensar que difícilmente, en caso de intercambio de datos personales entre Estados, España vaya a aplicar el contenido del art. 13 de la Directiva 2011/16/UE, en los términos estudiados.

³⁴ Vid., en este sentido, SALAMANCA AGUADO, E., “El respeto a la vida privada y a la

Ahora bien, sin perjuicio de entender que dichas previsiones intentan trazar los cauces por los que debe transcurrir cualquier limitación excepcional de este derecho fundamental, pensamos que no se encuentran adecuadamente precisadas, desde el punto de vista normativo, en orden a garantizar el ejercicio del derecho a la protección de datos en el ámbito tributario debiendo ser, en todo caso, objeto de interpretación restrictiva, al tratarse de limitaciones a un derecho fundamental.

Dicho de otro modo, y sin perjuicio de que el principio de proporcionalidad sea objeto de análisis con posterioridad, creemos que las limitaciones expuestas no pueden considerarse acordes con dicho principio desde el momento en que la amplitud de su previsión así como su falta de concreción hacen casi imposible la aplicación del mismo.

2.2.2. Principios de finalidad y proporcionalidad

Cabe aludir, en segundo lugar, al *principio de finalidad*, directamente relacionado con el *principio de proporcionalidad*, que exige que únicamente se recojan y manipulen los datos estrictamente pertinentes, adecuados y necesarios para llevar a cabo fines determinados y legítimos, sin que sean tratados posteriormente de forma incompatible con dichos fines.

Principio que reclama el análisis, en primer término, de la regulación de los datos susceptibles de intercambio entre EEMM en los textos de las respectivas Directivas.

De este modo, el art. 1.1 de la Directiva 2011/16/UE establece que los EEMM intercambiarán información que, “previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros”. Concepto que, con la pretensión de alinearse con el utilizado por el art. 26.1 del MC OCDE, se presenta como excesivamente *amplio* y *ambiguo*³⁵ siendo dicho rasgo aún más acusado si tenemos en cuenta la

protección de datos personales en el contexto de la vigilancia masiva de comunicaciones”, *Revista del Instituto Español de Estudios Estratégicos*, núm. 4/2014, p. 12, quien afirma que la expresión “prevista en la ley” no solamente requiere que la medida “tenga alguna base en el derecho interno, sino que se refiere también a la calidad de la ley en cuestión exigiendo que sea compatible con la preeminencia del derecho y accesible a la persona afectada quien, además, ha de poder prever sus consecuencias”.

³⁵ Son significativas, en este sentido, las palabras incluidas en el Considerando (9) de la Directiva al indicar que a través de “la «pertinencia previsible» se pretende prever en la mayor medida posible el intercambio de información en materia fiscal y, al mismo tiempo, aclarar que los Estados miembros no están en condiciones de emprender investigaciones aleatorias

ausencia de disposición expresa en relación con la *obligación de motivación* de los requerimientos de información, previendo únicamente, en relación con este aspecto, el art. 6.2 de la Directiva 2011/16 que el intercambio de información previa solicitud, a que se refiere el art. 5 de la misma, “*podrá incluir una solicitud motivada de que se realice una investigación administrativa concreta*”³⁶.

Concepto, efectivamente, que ha sido objeto recientemente de un pronunciamiento por parte del TJUE, en su Sentencia de 16 de mayo de 2017, Asunto *Berlioz Investment Fund S.A.*, (C-682/15), en el que, con motivo de una petición de datos por parte de las autoridades fiscales francesas a las luxemburguesas acerca de si la exención disfrutada por una sociedad de dicho Estado cumplía los requisitos necesarios para ello, dirigió una petición de datos a dichas autoridades para que aportaran determinada clase de información, la cual se solicitó por las autoridades de Luxemburgo directamente a la sociedad afectada (*Berlioz*).

Sociedad, en efecto, que entendió que una parte de los datos solicitados “no eran previsiblemente pertinentes, en el sentido de la Directiva 2011/16” en relación con la finalidad perseguida por las autoridades francesas, esto es, para determinar si la distribución de dividendos por parte de su filial debía estar sujeta a retención en origen”. Circunstancia que dio lugar a la cuestión prejudicial correspondiente, esto es, y en esencia, a la determinación de “si el artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que la «pertinencia previsible» de la información solicitada por un Estado miembro a otro Estado miembro constituye un requisito que debe cumplir la solicitud de información para que el Estado miembro requerido esté obligado a tramitarla y, en consecuencia, un requisito de legalidad de la decisión de requerimiento dirigida por este Estado miembro a un administrado”.

Cuestión a la que el Tribunal de Luxemburgo respondió que “los términos «previsiblemente [pertinente]», designan la cualidad que debe ostentar la información solicitada”; así, la obligación de cooperar por parte de la autoridad requerida “no se extiende a la información que no posea esa cualidad”, añadiendo a ello una reflexión relevante, cual es la determinación de “quién y cómo evalúa esta cualidad”, así como si el administrado mismo puede alegar la falta de la misma.

o solicitar información que probablemente no sea pertinente para los asuntos fiscales de un contribuyente dado”.

³⁶ El subrayado es nuestro.

De este modo, y atendiendo al art. 26 del MC OCDE, que incorpora de modo “similar” este concepto, se afirma que con el mismo “se pretende prever en la mayor medida posible el intercambio de información en materia fiscal” aclarando, al mismo tiempo, que los Estados no pueden “emprender investigaciones aleatorias o solicitar información que probablemente no sea pertinente para los asuntos fiscales de un contribuyente” determinado. Así pues, y esta es la parte fundamental de la argumentación del TJUE, “el objetivo de pertinencia previsible”, según se deduce del Considerando (9) de la Directiva 2011/16 consiste en “permitir a la autoridad requirente toda información que considere justificada para su investigación”, sin autorizarla a “sobrepasar manifiestamente el marco de esa investigación ni a imponer una carga excesiva a la autoridad requerida”³⁷.

Pronunciamiento que, a nuestro juicio, posee gran relevancia debido a que interpreta adecuadamente el concepto que sirve de presupuesto a los requerimientos de información en el marco de la Directiva 2011/16 desprendiéndose claramente del mismo la necesidad de *justificar* (aunque no se siga nada expresamente en la Directiva citada) que la información solicitada es “relevante” en relación con una concreta investigación.

No obstante, y a la espera de la aplicación de dicha interpretación jurisprudencial, cabe hablar de la inexistencia de control en relación con la información susceptible de *intercambio previa petición*, esto es, la basada “en una solicitud efectuada por un Estado miembro requirente al Estado miembro requerido en un caso específico”³⁸, tanto por la *indeterminación* de los conceptos utilizados como por la ausencia de obligación de motivación y, en consecuencia, la concreción del *fin* para el que van a ser utilizados³⁹, que puede conducir a que, en muchos casos, dicho intercambio traspase las fronteras de lo *necesario* y *pertinente* y, en consecuencia, los límites del

³⁷ Línea en que incide el Tribunal añadiendo que “es conveniente que la autoridad requirente pueda, en el marco de su investigación, determinar la información que considere necesaria a la luz de su derecho nacional para, de conformidad con el considerando 1 de la Directiva 2011/16, estimar adecuadamente los impuestos adeudados.

Por lo tanto, corresponde a esta autoridad, que dirige la investigación que da lugar a la solicitud de información, apreciar, según las circunstancias del asunto, la pertinencia previsible de la información solicitada para esa investigación en función de la evolución del procedimiento y, conforme al artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2011/16, del agotamiento de las fuentes habituales de información que haya podido utilizar”.

³⁸ Vid. Art. 3.8) de la Directiva 2011/16/UE.

³⁹ Y ello, a pesar del contenido del art. 5.1.b) del Reglamento 2016/679, el cual señala que “los datos personales serán recogidos con fines determinados, explícitos y legítimos, y no serán tratados ulteriormente de manera incompatible con dichos fines”.

principio de proporcionalidad vulnerándose el “principio de calidad” de los datos⁴⁰. Problemática a la que cabría añadir, en orden a apoyar la necesidad de motivación, a la que alude el propio TJUE, la consideración de que, como es conocido, la calificación de las rentas se lleva a cabo de conformidad con las normas del Estado miembro que transmite la información, lo que podría conducir a que no coincida con la que “espera” el Estado receptor de la misma.

En lo que se refiere, de otro lado, al *intercambio automático* de información objeto de estudio, el art. 8.1 de la Directiva 2011/16/UE contempla cinco categorías de renta y patrimonio susceptibles de intercambio. A saber: 1) rendimientos del trabajo dependiente; 2) honorarios del director; 3) productos de seguros de vida; d) pensiones; e) propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios. Precepto al que se ha achacado, frente a la redacción contenida en la propuesta de Directiva del año 2009, en que el Servicio Europeo de Protección de Datos (en adelante, SEPD) entendió que se cumplían los requisitos de “limitación de la finalidad, la necesidad del intercambio y la calidad de los datos”, que en la actual redacción “se ha optado por suprimir toda mención específica a la necesidad concreta de intercambio de datos, así como a las situaciones específicas de cesión que permitían cumplir en la anterior propuesta con el principio de finalidad”⁴¹.

Críticas, no obstante, que no deben hacer perder de vista, a nuestro juicio, las *diferencias* entre el intercambio automático de información y el de carácter rogado o previa petición en relación con la protección de los datos personales del contribuyente y que se basan, fundamentalmente, en el hecho de que el intercambio de aquella clase de datos es *conocido*, esto es, permite tener certeza por parte del interesado acerca de la transmisión de

⁴⁰ Principio que, a tenor del art. 4.1 de la L.O. 15/1999, implica que “los datos de carácter personal solo se podrán recoger para su tratamiento (...) cuando sean adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades determinadas, explícitas y legítimas para las que se hayan obtenido”.

Sentido en que el Supervisor Europeo de Protección de Datos (SEPD) ha señalado, en relación concreta con el contenido del art. 5 de la Directiva 2011/16/UE, que dicho precepto no precisa la necesidad de evaluar en ningún momento si el intercambio de información es o no necesario, no especificándose, además, el tipo de datos a intercambiar ni estableciéndose límites a estos intercambios, tal como ha indicado OLIVARES, OLIVARES, B.D., “La protección de los datos personales en el ámbito tributario a la luz de la Directiva 2011/16/UE. Situación actual y perspectivas de futuro”, en *Intercambio de Información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP), Documentos de Trabajo*, IEF, núm. 8/2014, p. 125.

⁴¹ Vid. OLIVARES, OLIVARES, B.D., op. cit., p. 126.

los mismos dada su previsión concreta en las normas sobre intercambio de información, con todo lo que ello conlleva en orden al “posible” ejercicio de los distintos derechos por parte del sujeto titular de la información. Datos que ostentarían, asimismo, y con carácter general, trascendencia tributaria; esto es, y en línea de principio, la necesaria *adecuación y pertinencia* en relación con la finalidad perseguida (y ello, sin perjuicio de las posibles diferencias entre los ordenamientos en referencia a la calificación de los rendimientos).

Dicho de otro modo, y de manera comparable al suministro de datos fiscales a nivel interno, pensamos que la transmisión de información relativa a las categorías de datos más arriba señaladas, así como las previstas en las distintas Normas que, a nivel comunitario, regulan el intercambio automático de información, guardaría en principio *relación directa* con circunstancias configuradas como *hechos con trascendencia tributaria* en los distintos ordenamientos y, en consecuencia, con el control de los mismos.

Reflexiones, de otra parte, que encontrarían relación, a nuestro juicio, con la *distinta función* que se encuentran llamados a desempeñar ambos mecanismos. Así, y del mismo modo que ocurre a nivel doméstico, mientras el intercambio automático de datos debería ser un instrumento destinado a proporcionar la información *más extensa* y de *uso corriente*, en el sentido de ostentar trascendencia tributaria “patente”, lo que requiere la utilización de modelos normalizados, el intercambio de datos rogado o previa petición debería cubrir aquella información *más específica o selectiva*, referida a supuestos concretos. Razón por la que este último mecanismo requiere la existencia de una investigación *ad hoc*.

Y ello, sin perjuicio de entender la necesidad de introducir las cautelas necesarias que, en cada caso, garanticen la *concreción* de la información en orden, sobre todo, a salvaguardar la *calidad* de la misma en relación con la finalidad perseguida debiendo indicar, en relación con ello, tal como se ha afirmado, que el intercambio de información rogado o previa petición es el que mayores cotas de desprotección conlleva para los obligados tributarios⁴².

Finalmente, debe aludirse al *intercambio espontáneo* de información, previsto en los arts. 3.10) y 9.1 de la Directiva 2011/16/UE, consistente en

⁴² Vid., en relación con esta idea, DE MIGUEL ARIAS, S., “Algunos aspectos problemáticos de la protección jurídica de los obligados tributarios ante los requerimientos de información en la Unión Europea”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, núm. 7/2004, p. 380.

que la autoridad competente de cada Estado miembro “deberá comunicar a la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro afectado la información contemplada en el artículo 1, apartado 1”. Y ello, en cualquier momento, sin solicitud previa y cuando concorra alguno de los supuestos tasados en la Directiva citada⁴³.

Preceptos que también fueron modificados tras el Dictamen del SEPD debido a que, en su anterior redacción, se establecía que los Estados podían remitir cualquier información que tuviera que ver con la adecuada imposición de los tributos. El SEPD criticó el uso de conceptos excesivamente amplios así como la ausencia de limitaciones específicas, debido a que las normas no contemplaban supuestos concretos de intercambio espontáneo de información. Razón, por la cual, en la redacción actual se introducen supuestos específicos en relación con la actuaciones de intercambio espontáneo de información, tal como se ha hecho referencia⁴⁴.

Punto en que es preciso detenerse a fin de poner en conexión el principio de proporcionalidad tanto con el *contenido* de los datos a aportar como en relación con las *limitaciones* al derecho de protección de datos. Análisis que se configura como una auténtica *necesidad* debido a que el campo de aplicación más típico de dicho principio “es aquel en que la autoridad pública dispone de un poder discrecional de apreciación, más o menos amplio”. Esto es, allí donde se encuentra obligada a valorar y confrontar los objetivos de interés público que persigue con la necesidad de salvaguardar los intereses particulares; ámbitos “donde se plantean más frecuentemente los conflictos entre las distintas categorías de intereses (dado que la solución

⁴³ Esto es, y a tenor del art. 9.1 de la Directiva, cuando: “a) La autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos en otro Estado miembro; b) Un contribuyente obtenga, en un Estado miembro, una reducción o una exención fiscal que produciría un aumento del impuesto o una sujeción al impuesto en otro Estado miembro; c) las operaciones entre un contribuyente de un Estado miembro y un contribuyente de otro Estado miembro se efectúen a través de uno o más países de tal modo que supongan una disminución del impuesto en uno u otro Estado miembro o en los dos; d) la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para suponer que existe una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas; e) en un Estado miembro, como consecuencia de las informaciones comunicadas por la autoridad competente de otro Estado miembro, se recojan informaciones que puedan ser útiles para el cálculo del impuesto en otro Estado miembro”.

⁴⁴ OLIVARES, OLIVARES, B.D., “La protección de los datos personales en el ámbito tributario a la luz de la Directiva 2011/16/UE. Situación actual y perspectivas de futuro”, cit., p. 127.

no está previamente definida en el propio ordenamiento)”⁴⁵, siendo este el caso de las actuaciones de intercambio de información entre autoridades tributarias en que asistimos constantemente a la necesidad de llevar a cabo la ponderación entre el interés público de los Estados y la salvaguarda del interés particular de los sujetos afectados por dichas actuaciones⁴⁶. Confrontación de intereses, por tanto, cuyo equilibrio no se presenta en absoluto sencillo siendo cierto que la actual y urgente exigencia de actuación pública de un lado y de evasión de otro, induce a menudo al legislador a adoptar medidas fuertemente desequilibradas en favor del «interés fiscal»⁴⁷.

En consecuencia, el principio de proporcionalidad ostenta un marcado carácter *tuitivo*, esto es, persigue garantizar los derechos del contribuyente frente a la actuación de los poderes públicos, expresando su contenido “una regla jurídica objetiva que opera exclusivamente como medida de validez de toda intervención pública en la esfera de los derechos y libertades, cualquiera que sea su rango o forma”⁴⁸.

Pues bien, como se señalará más adelante, el principio de proporcionalidad ha recibido un impulso fundamental a raíz de la doctrina del TJUE. Dicho con palabras de MARCHESSOU, el principio de proporcionalidad “bajo el impulso del Tribunal de Justicia, se ha convertido en un instrumento de medida de la validez del comportamiento de los Estados frente a los contribuyentes”⁴⁹.

⁴⁵ Vid. GARCIA CALVENTE, Y., “El principio de proporcionalidad en el Derecho Financiero de la Unión Europea: análisis de la jurisprudencia del TJCE”, en *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*, FERNANDEZ MARIN, F. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona, 2010, p. 116.

⁴⁶ Afirma MOSCHETTI, G., “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 140/2008, pp. 737 y 751 y ss., que “es una obligación de todos los poderes públicos proteger a la persona (también en su dimensión de contribuyente) adoptando las medidas que mejor permitan asegurar el equilibrio entre intereses y derechos”, añadiendo, en este sentido, que “justamente el balance entre intereses públicos y derechos privados, entre intereses públicos y libertades, es el objeto del principio de proporcionalidad”.

⁴⁷ Vid. MOSCHETTI, G., op. cit., p. 750.

⁴⁸ Vid. BARNES VAZQUEZ, J., “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, *Revista de Administración Pública*, núm. 135/1994, p. 518, citado por GARCIA CALVENTE, “El principio de proporcionalidad en el Derecho Financiero de la Unión Europea: análisis de la jurisprudencia del TJCE”, cit., p. 120.

⁴⁹ Cfr. MARCHESSOU, P., “Procedimientos tributarios nacionales y protección comunitaria del contribuyente”, en *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*, FERNANDEZ MARIN, F. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona, 2010, p. 112.

Principio, que el Tribunal de Luxemburgo apoya, en orden a su elaboración, sobre la base cultural de los Estados miembros que “le permite «descubrir» principios comunes”, dado que el principio de proporcionalidad se encontraba ya reconocido en el ordenamiento de algunos Estados miembros teniendo el mismo, por otra parte, una referencia incuestionable en el art. 5, pfo. 3 CE (ex 3.b) que establece que “Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del Tratado”⁵⁰. A ello debe añadirse que el “Tratado que establece una Constitución para Europa”, suscrito en Roma el 29 de octubre de 2004, también ha recogido entre sus principios fundamentales el principio de proporcionalidad. Tratado que, si bien no ha sido ratificado por todos los Estados miembros, no por ello pierde importancia, debido a que la eficacia “de hecho” de este principio resulta de la jurisprudencia comunitaria, siendo así que el Tratado no la ha *constituido* sino *declarado*.

Consideraciones, pues, que conducen a deducir que el principio de proporcionalidad forma parte del Derecho europeo, tal como se ha indicado ya, por lo que la legitimidad de cada acto comunitario o de un Estado miembro puede y debe ser examinada bajo el prisma de dicho principio.

Finalmente, y en relación con la aplicación del principio de proporcionalidad, el Tribunal de Luxemburgo sigue, en esencia, la construcción del mismo llevada a cabo por la doctrina alemana, esto es, aplica el *triple test* en orden a determinar si una medida es o no proporcionada, siendo éstos los criterios de *adecuación o idoneidad* (que hace referencia a una evaluación de tipo cualitativo), el criterio de la *necesidad* (se refiere a la elección de la “medida más moderada” entre todos los medios posibles para llegar al fin) y el *criterio de proporcionalidad o razonabilidad en sentido estricto* (requiere que la interferencia en los derechos fundamentales lo sea en una relación adecuada al significado y peso del derecho fundamental, además de que “el gravamen para el ciudadano deba ser en una relación razonable con las ventajas para la colectividad”)⁵¹.

⁵⁰ Vid. MARCHESSOU, P., op. cit., p. 107.

⁵¹ Para un examen de profundidad de dichos criterios, nos remitimos a MOSCHETTI, G., “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, cit., pp. 741 y ss. Principio al que se ha referido el TJUE, entre otras, en la Sentencia de 17 de diciembre de 2015, Asunto *WebMindLicenses Kft.*, C-419/14, en alusión a los derechos garantizados en la CEDH y, en particular, al derecho a la vida privada y familiar (art. 8), con motivo de la obtención de datos de un contribuyente, señalando que cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades garantizados en la misma “deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades”, añadiendo que “dentro del respeto del principio de

Principio, pues, que también debe aplicarse a los mecanismos de intercambio de información en orden a *delimitar* el ámbito de aplicación de los mismos y al que, de algún modo, alude la Directiva 2014/107/UE si bien de manera tan tímida que parece incluso diluir la efectividad de dicho principio. Se afirma, en efecto, que “el proceso de comunicación de información con arreglo a la presente Directiva es necesario y proporcionado para permitir que las administraciones tributarias de los Estados miembros identifiquen a los contribuyentes en cuestión de manera correcta e inequívoca, ejecuten su normativa tributaria en situaciones transfronterizas, evalúen la probabilidad de que se haya producido un fraude fiscal y eviten investigaciones adicionales innecesarias...”. Alusión, pues, al principio de proporcionalidad que parece quedarse meramente en la consideración de que la normativa de la Directiva citada se adecúa a dicho principio, sin que se haya dado el paso necesario de reclamar su aplicación al intercambio de información en general así como a las distintas modalidades del mismo.

2.2.3. Principio de legitimidad

Finalmente, el *principio de legitimidad* del tratamiento de datos personales, “parte de la necesidad de contar con el consentimiento del afectado”, a fin de poder tratar sus datos personales; consentimiento que se fundamenta, como no podía ser de otra manera, en que el mismo cuenta con información suficiente acerca de la identidad del responsable del tratamiento, los fines del mismo, destinatarios y derechos que le asisten⁵²; lo que se traduce, en definitiva, en la *transparencia* en el tratamiento de los datos apareciendo como “condición fundamental e indispensable para permitir a

proporcionalidad, solo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás”. Pronunciamiento en que se concluye, en relación con esta cuestión, que “El reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la administración tributaria de un Estado miembro que examine la exigibilidad del impuesto (...) con respecto a prestaciones que hayan sido gravadas con ese impuesto en otros Estados miembros está obligada a dirigir una solicitud de información a las administraciones tributarias de esos otros Estados miembros cuando dicha solicitud sea útil o incluso indispensable para determinar que el impuesto sobre el valor añadido es exigible en el primer Estado miembro”.

⁵² MORENO GONZALEZ, S., “El intercambio de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, cit., p. 45.

las personas efectuar un control sobre sus propios datos y para garantizar la protección efectiva de los datos personales”⁵³.

Consentimiento, en efecto, que, como se ha indicado más arriba, no solamente se excepciona por parte de la Directiva 2011/16/UE, con base en lo previsto en la Directiva 95/46/CE, sino que también se limita en el ámbito del ordenamiento tributario español con fundamento en la Ley Orgánica 15/1999. Limitación que se traduce en la *imposibilidad de control* por parte del sujeto afectado por las actuaciones de intercambio de información de la identidad del responsable del tratamiento, fines, destinatarios y derechos que le asisten y que, a la luz, sobre todo, del Reglamento 2016/679 pensamos que debe ser objeto de aplicación *restrictiva* dado que, como se indica en el Considerando (40) de la misma, “[P]ara que el tratamiento sea *lícito*, los datos personales deben ser tratados con el *consentimiento* del interesado o sobre alguna otra base legítima establecida conforme a Derecho, ya sea en el presente Reglamento o en virtud de otro Derecho de la Unión o de los Estados miembros a que se refiera el presente Reglamento”⁵⁴.

Consentimiento, por tanto, que presupone la información al interesado, según lo más arriba expuesto, y tal como se infiere del contenido de los arts. 14 y 15 del Reglamento sobre Protección de datos⁵⁵.

Pues bien, tras el análisis de los principios que, con carácter *fundamental*, sustentan el derecho a la protección de los datos personales de los sujetos afectados por las actuaciones de intercambio de información tributaria, cabe concluir señalando de nuevo su práctica *inexistencia* debido a las limi-

taciones derivadas tanto de la normativa comunitaria como, en concreto, de nuestro ordenamiento interno.

Regulación, en efecto, cuya indeterminación no solamente hace más difícil aún una interpretación restrictiva de la misma, en orden a la salvaguarda de la posición jurídica del interesado, sino que conduce a importantes *asimetrías* en relación a las previsiones que en esta materia se recogen en los distintos ordenamientos de los países que conforman la UE⁵⁶, dificultando, como ya se ha afirmado, una circulación adecuada de los datos de carácter personal a nivel comunitario así como, en lo que afecta a nuestro estudio, la protección del contribuyente y el intercambio mismo de datos fiscales.

Ideas, en relación con las cuales, pensamos que merece la pena reflexionar acerca de las *consecuencias* de la aplicación de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento comunitario sobre protección de datos tanto en relación con las normas reguladoras del intercambio de información a nivel comunitario como en referencia a la normativa que concretamente regula esta cuestión en el seno de los ordenamientos de cada Estado.

Sin embargo, a día de hoy, y tras las ideas expuestas, no creemos que pueda hablarse de un *derecho a la libre circulación de datos* a nivel comunitario. De aquí la importancia que la aportación de los tribunales y, en particular, del TJUE puede tener en este ámbito de *acentuado desequilibrio* entre los intereses de los Estados en relación con las actuaciones de intercambio de información y los derechos de los sujetos afectados por las mismas.

3. La jurisprudencia del TJUE

La jurisprudencia vertida por el TJUE en relación a la protección de datos personales desde hace ya algunos años *apoya* la salvaguarda de este derecho sobre dos pilares, esencialmente, a nuestro modo de ver. Así, en primer lugar, la consecución del *equilibrio* entre la libre circulación de datos

⁵³ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Europeo y al Comité de las Regiones. Un enfoque global de la protección de los datos personales en la Unión Europea, de 4.11.2010, COM(2010) 609 final, p. 6.

Se indica, en el Considerando (60) del Reglamento 2016/679, que “Los principios de tratamiento leal y transparente exigen que se informe al interesado de la existencia de la operación de tratamiento y sus fines. El responsable del tratamiento debe facilitar al interesado cuanta información complementaria sea necesaria para garantizar un tratamiento leal y transparente, habida cuenta de las circunstancias y del contexto específico en que se traten los datos personales. Se debe además informar al interesado de la existencia de la elaboración de perfiles y de las consecuencias de dicha elaboración. Si los datos personales se obtienen de los interesados, también se les debe informar de si están obligados a facilitarlos y de las consecuencias en caso de que no lo hicieran”.

⁵⁴ El subrayado es nuestro.

⁵⁵ Preceptos referidos, respectivamente, a la Información en caso de datos obtenidos del interesado o de un tercero, y que tienen su precedente en los arts. 10 y 11 de la Directiva 95/46/CE.

⁵⁶ Nos parecen muy significativas, en este orden, las palabras contenidas en el Considerando (10) del Reglamento 2016/679 con las que se pone de relieve que “Para garantizar un nivel uniforme y elevado de protección de las personas físicas y eliminar los obstáculos a la circulación de datos personales dentro de la Unión, el nivel de protección de los derechos y libertades de las personas físicas por lo que se refiere al tratamiento de dichos datos debe ser *equivalente en todos los Estados miembros*. Debe garantizarse en toda la Unión que la aplicación de las normas de protección de los derechos y libertades fundamentales de las personas físicas en relación con el tratamiento de datos de carácter personal sea *coherente y homogénea*”. (El subrayado es nuestro).

personales y la tutela del derecho a la intimidad⁵⁷, dando por sentado, en relación con esta idea, que los datos personales forman parte del derecho a la vida privada y, más aún, y en lo que a este estudio concierne, *los que se refieren a actividades profesionales o tienen un contenido económico*⁵⁸, a lo que también se ha referido nuestro Tribunal Constitucional en diversos pronunciamientos⁵⁹ (ello, sin perjuicio de entender el derecho a la protección de datos personales como un derecho fundamental independiente, cuyo contenido va más allá del derecho a la intimidad o vida privada⁶⁰). Y, en segundo término, la posibilidad de someter a limitaciones el derecho mencionado siempre que las mismas se encuentren legalmente determinadas y sean necesarias y apropiadas para lograr, en su caso, los objetivos legítimamente previstos⁶¹.

Derecho a la protección de datos personales que, como ya se ha indicado (siguiendo la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional), atribuye a la persona un poder de control y disposición sobre los mismos, que se concreta jurídicamente en la facultad de consentir la recogida, su almacenamiento

⁵⁷ Entre otras, STJCE de 6 de noviembre de 2003, Asunto *Lindqvist*, C-101/01 y STJUE de 8 de abril de 2014, asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*

⁵⁸ Línea en que el TJCE, afirma en la Sentencia de 20 de mayo de 2003, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, *Österreichischer Rundfunk*, que la recogida de datos sobre ingresos profesionales de una persona, para comunicárselos a terceros, está comprendida en el ámbito de aplicación del art. 8 CEDH, con base en la jurisprudencia del TEDH que ha declarado que “ninguna razón de principio permite excluir las actividades profesionales (...) del concepto de vida privada” (en relación con esta idea, el TJCE se refiere a las SSTEDH, de 16 de febrero de 2000, *Amann c. Suiza* y de 4 de mayo de 2000, *Rotaru c. Rumanía*).

⁵⁹ Así, alude a ello, de forma dubitativa en la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, siendo más clara la posición del Alto Tribunal en las Sentencias 142/1993 y 202/1999, en las que indica que mediante un análisis detallado y conjunto de hechos relativos a las relaciones profesionales, puede resultar posible acceder a informaciones atinentes a la vida íntima y familiar del trabajador.

⁶⁰ Vid., en este sentido, entre otros, DE MIGUEL ASENSIO, P.A., “La protección de datos personales a la luz de la reciente jurisprudencia del TJUE”, cit., p. 8.

⁶¹ Es significativo, en este sentido, el contenido de la STJCE, de 20 de mayo de 2003, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, *Österreichischer Rundfunk*, al afirmar que los arts. 6.1.c) y 7.c) y d) de la Directiva 95/46/UE “no se oponen a una normativa nacional, como la convertida en los asuntos principales, siempre que se demuestre que la amplia divulgación no solo del importe de los ingresos anuales, cuando éstos superen un límite determinado, de las personas empleadas por entidades sujetas al control del *Rechnungshof* (Tribunal de Cuentas) sino también del nombre de los beneficiarios de dichos ingresos, es necesaria y apropiada para lograr el objetivo de buena gestión de los recursos públicos perseguido por el contribuyente, extremo que ha de ser comprobado por los órganos jurisdiccionales remitentes”.

y tratamiento y sus posibles usos por terceros pudiendo oponerse a dicha posesión y usos.

Pues bien, estas son las cuestiones más importantes analizadas, precisamente, por parte del TJUE, en la Sentencia de 8 de abril de 2014, asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*, en la que se recuerda, como punto de partida, la *obligación* de protección de los datos de carácter personal, *ex art.* 8.1 de la Carta Europea de Protección de los Derechos Fundamentales, teniendo ello “una importancia especial para el derecho al respeto de la vida privada”, consagrado en el art. 7 de dicha Carta⁶².

Asunto, en efecto, en que se examina la posible vulneración del derecho a la protección de datos por parte 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, en cuanto la misma exige la conservación de todos los datos relativos a la telefonía fija, la telefonía móvil, el acceso a Internet, el correo electrónico por Internet y la telefonía por Internet, con la finalidad de proporcionar a las autoridades de los EEMM información para esclarecer delitos y llevar a cabo investigaciones penales.

Cuestión, pues, que no perteneciendo al ámbito tributario, creemos que puede suministrar, sin embargo, algunas claves aplicables a la regulación comunitaria del intercambio de información fiscal entre EEMM, siendo éstas esencialmente dos. En primer término, la inexistencia de relación, en algunos casos, “entre los datos cuya conservación se establece y la amenaza para la seguridad pública”⁶³, teniendo en cuenta que la misma “abarca de forma generalizada a todas las personas, medios de comunicación electrónica y datos relativos al tráfico sin que se establezca ninguna diferenciación, limitación o excepción en función del objetivo de lucha contra los delitos graves”⁶⁴.

Cuestión que, desde luego, afecta al principio de *calidad de los datos, entendido en términos de proporcionalidad*, según lo más arriba expuesto en relación con el intercambio de información *previsiblemente relevante* para la aplicación de los tributos, previsto en las Directivas sobre intercambio de información. Esto es, del mismo modo que en el Asunto objeto de comen-

⁶² Párrafo (53) de la STJUE de 8 de abril de 2014.

⁶³ Párrafo (59).

⁶⁴ Párrafo (57).

tario, pensamos que la aportación e intercambio *indiscriminados* de datos con “relevancia previsible” a efectos fiscales, desde la premisa de su relación con la vida privada de las personas, puede conducir a que una gran cantidad de la información financiera captada y suministrada pueda llegar a ser *excesiva* e incluso *irrelevante* respecto al objetivo perseguido⁶⁵. De aquí que entendamos preciso volver a insistir en la necesidad de una más concreta delimitación del *presupuesto* que legitima la aportación e intercambio de datos fiscales en aras de la salvaguarda del principio de proporcionalidad⁶⁶, de eficacia, así como de la posición jurídica de los titulares de los datos suministrados.

El segundo de los problemas abordados en la Sentencia citada, y en el que queríamos detenernos, se refiere a la seguridad relativa a las condiciones de *acceso* y *utilización* por parte de las autoridades competentes de los datos obtenidos y que, en el Asunto *Digital Rights Ireland Ltd.*, el TJUE estima que se encuentra *ausente de límites* precisos y de reglas específicas adaptadas a la gran cantidad de datos cuya conservación exige la Directiva 2006/24/CE así como al carácter sensible de los mismos⁶⁷. Cuestión, asimismo, que, a nuestro juicio, carece de la previsión de las necesarias *garantías* en las Directivas sobre intercambio de información teniendo en cuenta no solamente la ausencia de conocimiento de los intercambios de datos por parte de los sujetos interesados, debida tanto a la inexistencia de obligación de notificación a los mismos como también a las *amplias excepciones* previstas en relación con las garantías relativas a la información obtenida y, en particular, a la regulación de los deberes de secreto y sigilo en los ordenamientos domésticos, según se verá seguidamente.

Consideraciones a las que cabe añadir, en último término, la importante mención que realiza el Tribunal de Luxemburgo al hecho de que en la Directiva analizada no se prevea expresamente *procedimiento* alguno en referencia a la regulación del acceso y utilización de los datos en relación estricta con los fines previstos en la misma, esto es, la prevención y detección de delitos graves, limitándose a establecer que “cada Estado miembro

⁶⁵ Vid., en este sentido, MORENO GONZALEZ, S., “El intercambio de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, cit. p. 61.

⁶⁶ En referencia a esta idea se señala en el Asunto *Digital Rights Ireland Ltd.* que, conforme a la jurisprudencia de este Tribunal, “las excepciones a la protección de los datos personales y las restricciones a dicha protección” se deben establecer “sin sobrepasar los límites de lo estrictamente necesario” –Considerando (52)-.

⁶⁷ Vid. Considerando (66).

definirá el procedimiento que deba seguirse y las condiciones que deban cumplirse para tener acceso a los datos conservados de conformidad con los principios de necesidad y proporcionalidad” (Considerando 61). Idea a la que también hemos tenido ocasión de aludir más arriba al señalar, en relación con el intercambio de información tributaria entre EEMM, la necesidad de establecer *procedimientos coordinados* en lo que se refiere a los aspectos atinentes tanto a las garantías que afectan a la información intercambiada como a la salvaguarda del sujeto afectado por dicha transmisión e intercambio de datos⁶⁸.

Señalado lo anterior, y para completar este estudio, quisiéramos realizar una breve mención a la posición mantenida por el TJUE en relación, fundamentalmente, al derecho de notificación al contribuyente afectado por las actuaciones de intercambio de información, en cuanto garantía y condición clave, como se ha afirmado, del ejercicio del resto de derechos que deberían asistir al contribuyente afectado por dicha actuaciones.

De este modo, cabe comenzar por el Asunto *Sabou*, de 22 de octubre de 2013, C-276/12, primera Sentencia en que el TJUE se pronunció sobre esta cuestión en que la Administración tributaria checa, para comprobar la veracidad de los gastos deducidos por el Sr. Sabou (residente en la República Checa y futbolista profesional), relacionadas con la negociación de un posible traspaso a un club extranjero, incoó el procedimiento inspector correspondiente dirigiendo varias solicitudes de información a las Administraciones tributarias de dichos Estados Miembros, con la finalidad de aclarar si los clubes de fútbol podían confirmar dichas negociaciones. Como respuesta a ello, ninguno conocía al Sr. Sabou resultando, además, de la inspección fiscal el aumento de la cuantía del impuesto respecto de la declaración original.

Situación que dio lugar a la impugnación de la liquidación por parte de dicho contribuyente, quien manifiesta asimismo la obtención ilegal de la información debido, esencialmente, tanto a que no se habían puesto en su conocimiento la existencia de dichas peticiones como a no haber podido participar en la formulación de las preguntas.

Cuestiones, en efecto, que el TJUE resolvió al amparo de la Directiva 77/799/CEE, objeto de aplicación en dicho pronunciamiento, señalando, en primer término, que la Directiva citada no atribuye derechos específi-

⁶⁸ Vid. BAKER, P. y PISTONE, P., “BEPS Action 16: “The Taxpayers’ Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situation”, cit., p. 339.

cos a los contribuyentes “ni impone a las autoridades competentes de los Estados miembros la obligación de consultar a aquellos”; más aún, y en segundo lugar, se plantea el Tribunal si el contribuyente puede deducir del derecho de defensa un derecho a *participar* en el procedimiento. Cuestión a la que el Tribunal de Luxemburgo respondió que el derecho mencionado no exige que el contribuyente participe en la solicitud de información así como tampoco que el mismo sea oído en el momento en que en el Estado miembro requerido se lleven a cabo actuaciones inspectoras que puedan incluir el examen de testigos.

Sentencia en que, además de la *negativa* a reconocer el derecho a la notificación y participación del contribuyente en la fase de petición y obtención de la información, cabe destacar la remisión de la protección del contribuyente a la *normativa interna* de cada Estado si bien en la *fase posterior* a la obtención de los datos, señalándose en este sentido que “nada impide que un Estado miembro haga extensivo el derecho a ser oído a otras actuaciones de la fase de inspección, permitiendo que el contribuyente participe en diversos momentos de la recogida de información y, en particular, en el examen de testigos” y que, a nuestro juicio, se articula claramente *insuficiente* en orden a la protección de los datos del mismo.

De otro lado, cabe advertir, cómo, a nuestro modo de ver, la posición mantenida por el TJUE en el Asunto *Smaranda Bara y otros*, ya mencionado, el Tribunal “no se contradice” con el pronunciamiento anterior al admitir, en este último, la necesidad de que los interesados sean informados de la transmisión de la información y el subsiguiente tratamiento de los datos. Y ello, porque en este Asunto, a juicio del TJUE, no concurre ninguna de las circunstancias que en el art. 13 de la Directiva 95/46/CE justifican la ausencia de la notificación al contribuyente, esto es, la salvaguarda de “un interés económico y financiero importante de un Estado miembro (...) incluidos los asuntos monetarios, presupuestarios y fiscales”.

Posición del TJUE en la que se sitúa también la mantenida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) en el Asunto *Othymia Investments BV v. The Netherlands*, de 16 de junio de 2015⁶⁹, en que las autoridades fiscales españolas solicitan información a las neerlandesas al amparo de la Directiva 77/799, sin conocimiento previo de las sociedades afectadas, lo que a juicio de éstas constituyó una injerencia injustificada en los derechos que le confiere el art. 8 de la CEDH. Tribunal que

⁶⁹ App. No. 75292/10.

entendió que dicha injerencia constituiría una violación de dicho artículo *a menos que* “esté de acuerdo con la ley”, persiga uno o más “fines legítimos” y “sea necesaria en una sociedad democrática”, tal como entendió en el presente Asunto⁷⁰.

Conclusión que, a juicio de BAKER es interesante porque el TEDH, a diferencia del TJUE, en el asunto *Sabou*, no sigue la distinción entre la fase de obtención de la información, en la que el derecho a ser notificado no se ve comprometido, y la de investigación, lo que implica que para este Tribunal (aunque quizá no para el TJUE) las personas afectadas por el intercambio de información deben ser objeto de notificación y de remedios de carácter procesal en cualquier fase, a menos que la “no notificación se encuentre justificada y proporcionada”⁷¹. En esta línea, y si bien no se alegó la infracción del derecho a la notificación por parte de los contribuyentes afectados, el TEDH, en el Asunto *GSB v. Switzerland*, de 22 de diciembre de 2015⁷², entendió que la petición de datos bancarios por parte de EEUU a Suiza (UBS) acerca de determinados contribuyentes estadounidenses con cuentas en dicho Estado, era “conforme a la ley”, siendo necesario, asimismo, para la protección del sector bancario.

4. Garantías relativas a la información obtenida

En lo que respecta a las garantías que deben envolver los datos obtenidos por parte de las autoridades fiscales, entendemos que la salvaguarda fundamental viene constituida por los deberes de *secreto y sigilo*.

Garantías, en efecto, a las que se refiere el art. 16.1 de la Directiva 2011/16/UE con ciertas particularidades. Así, en primer lugar, condicionando dicha protección a la que otorgue el Estado miembro a informaciones de la misma naturaleza, siendo ello consecuencia del principio de autonomía procedimental⁷³. En segundo término, permitiendo, con permiso de

⁷⁰ Párrafo (37).

⁷¹ BAKER, P., “Some recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax matters (and Related Decisions of the European Court of Justice)”, *European Taxation*, Vol. 556, núm. 8/2016, p. 348.

⁷² App. No. 28601/11.

⁷³ Dispone, en concreto, el art. 16.1 de la Directiva estudiada, que “Cualquier información que se transmita bajo cualquier forma entre los Estados miembros en aplicación de la presente Directiva estará amparada por el secreto oficial y gozará de la protección que la legislación nacional del Estado miembro que la haya recibido otorgue a la información de la misma

la autoridad que comunica la información, su utilización para fines diversos de los estrictamente fiscales (apartado 2 del art. 16 de la Directiva)⁷⁴ y, finalmente, posibilitando los denominados intercambios triangulares, esto es, la cesión de los datos a terceros Estados cuando la información recibida se entienda que puede ser útil para el mismo, con la previsión de que la autoridad de origen de la información pueda oponerse al mismo en el plazo de diez días hábiles desde la recepción de la comunicación del Estado miembro que desea compartir la información (art. 16.3 de la Directiva 2011/16/UE).

Confidencialidad de la información cuya garantía se ve sometida, a nuestro juicio, a unos límites ciertamente *débiles*; y ello, no tanto por la posibilidad de transmitir estos datos a otros Estados (dado que en los ordenamientos domésticos también se prevé la posibilidad de intercambio de información entre Administraciones⁷⁵) sino, sobre todo, por una parte, por la falta de concreción de la mencionada autorización del Estado miembro de origen⁷⁶ y, de otra, debido a la *ausencia de control* de la información

naturaleza”.

⁷⁴ De este modo, y como señala MANCHACOSSES GARCIA, E., a tenor de lo dispuesto en el art. 177 ter.2 de la LGT, cuando España sea el Estado receptor de la información y pretenda utilizarla para otros fines distintos de la aplicación de los tributos se exigen, salvo que la normativa establezca otra cosa, dos requisitos; uno material, que consista en uno de los supuestos de la cesión a terceros, permitidos en el ámbito interno expresamente por el art. 95.1 de la LGT y, otro formal, que la “normativa del Estado o entidad que ha facilitado la información permita su utilización con fines similares” (art. 177.ter. 2 de la LGT). De otra parte, cuando España sea el Estado que suministra la información, el art. 177 ter. 1 de la LGT establece que el Estado o la entidad receptora de la información podrá utilizarla para otros fines, distintos de la aplicación de los tributos, “cuando así se establezca en la normativa sobre asistencia mutua”. De acuerdo con ello, “la autorización para que otro Estado utilice la información procedente de la AEAT para otros fines distintos se hará en los términos de la normativa de asistencia mutua que sea de aplicación. En ausencia de la misma, no prevé la posibilidad de dicha autorización” (vid. MANCHACOSSES GARCIA, E., “La transposición de la Directiva 2011/16/UE en la Ley General Tributaria. En particular, el intercambio de información previa solicitud”, en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, GARCIA PRATS, F.A. (Dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, p. 262).

⁷⁵ Un ejemplo de ello es el contenido del art. 95 de la LGT.

⁷⁶ Sentido en que afirma acertadamente MANCHACOSSES GARCIA, E., “La transposición de la Directiva 2011/16/UE en la Ley General Tributaria. En particular, el intercambio de información previa solicitud”, cit., pp. 265 y 266, que la Directiva establece “un permiso de carácter tácito que es de aplicación a los intercambios consecutivos a tres bandas, y que se consume ante la ausencia de negativa del Estado miembro origen de la información a los 10 días hábiles desde la recepción de la comunicación de la intención de transmitirla a otro Estado miembros”, añadiendo, en relación con ello, que “la concreción de la forma de la autorización

transmitida por parte del sujeto interesado y, más aún, a la *inexistencia de coordinación* en este aspecto por parte de las legislaciones de los EEMM que puede conducir a importantes diferencias en relación a la protección otorgada a una misma clase de información.

Como cabe apreciar, y en virtud del juego del principio de autonomía procedimental, la protección de la información queda de nuevo en manos de los EEMM. Situación ante la cual suscribimos la afirmación de LASARTE LOPEZ cuando declara que el tratamiento de la nueva información a disposición de los EEMM y los procedimientos para su posible utilización y aplicación debería también tener un régimen homogéneo y unificado en virtud de la defensa de los derechos de los contribuyentes afectados⁷⁷. Sentido en que señalan, además, BAKER y PISTONE que uno de los problemas, en relación con la salvaguarda del sujeto afectado por el intercambio de información, se encuentra en la protección de los datos así como de la confidencialidad de los mismos, que van más allá de estándar mínimo de protección garantizado por la Carta Europea de Derechos Humanos⁷⁸.

Garantía, de otro lado, que lejos de afianzarse parece estar relajándose en el contexto diseñado por BEPS, habiendo declarado CALDERON CARRERO en este sentido que las iniciativas de la OCDE, en el escenario mencionado, poseen un enfoque amplio y ambicioso “comprendiendo un conjunto de medidas dirigidas a alterar la tradicional confidencialidad que preside las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes”⁷⁹.

no es una cuestión baladí ya que las consecuencias del incumplimiento de esta obligación por las autoridades de los Estados miembros deben ser tenidas en cuenta”. Además, “la Directiva no establece ninguna consecuencia jurídica para los casos de incumplimiento de la preceptiva autorización”, supuestos en que “parece que serán los tribunales internos de los Estados receptores de este tipo de información a tres bandas los que a la vista de la ausencia de una autorización del Estado origen de la información, conforme a lo establecido en la normativa comunitaria, determinen si estamos o no ante una obtención «ilegal» de información como consecuencia de haber prescindido de los cauces procedimentales establecidos al efecto en la normativa comunitaria”. Autora que añade que ello “puede constituir un motivo de oposición por los contribuyentes a las regularizaciones de su situación tributaria o a las imputaciones de delitos fiscales, que se lleven a cabo utilizando este tipo de información”.

⁷⁷ LASARTE LOPEZ, R., en *Medidas contra el Fraude Fiscal Internacional*, HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (Coord.), *Cuadernos Jean Monnet sobre Integración Económica*, Ediciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016, p. 205.

⁷⁸ BAKER, P. y PISTONE, P., “BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situation”, cit., p. 338.

⁷⁹ Vid. CALDERON CARRERO, C., “El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 374/2014, p. 7.

5. Propuestas

Tras lo expuesto, y sentando como premisa la situación de *desequilibrio* y *desprotección* en que se encuentra el sujeto titular de la información objeto de intercambio y, en particular, cuando éste se lleva a cabo de manera automática, creemos importante pasar a considerar algunas *propuestas* en relación con la problemática analizada⁸⁰, de modo que la regulación relativa al intercambio de información comience a tener en cuenta los derechos de los contribuyentes afectados siendo éstos, como se ha señalado, “los grandes olvidados en este contexto regulatorio”; es preciso, por tanto, comenzar a sentar las bases para resolver esta clásica y permanente tensión “estableciendo una normativa más equilibrada que cohoneste las garantías básicas de los contribuyentes con el control del deber de contribuir en un contexto transfronterizo”⁸¹.

En este sentido, y siendo cierto que el derecho a la protección de datos no es absoluto⁸², tampoco lo es, como a nuestro juicio parece desprenderse tanto de la Directiva 2011/16/UE como de la jurisprudencia del TJUE, y del mismo art. 93 de la LGT, el derecho de los Estados a la limitación de este derecho siendo ciertamente llamativa la falta de atención al contribuyente tanto en la Directiva citada como, en general, por el resto de Directivas que regulan el intercambio automático de información, teniendo en cuenta que el *objeto* de las mismas no es otro sino los *datos* de los sujetos afectados por dicho mecanismo.

⁸⁰ Sentido en que son significativas las palabras de SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of information and the protection of Taxpayers*, Wolters, Kluwer, The Netherlands, 2009, p. 258, al afirmar que la lucha frente al fraude fiscal y la planificación fiscal agresiva, unida quizá a una mayor coordinación entre Estados en la búsqueda del objetivo mencionado, no se ha visto acompañada de una mejora en la protección y salvaguarda de los derechos del contribuyente. Escenario, pues, en que, en línea de principio, cabe comenzar afirmando la *primacía* del interés público en la consecución de los fines señalados frente a la protección del contribuyente afectado, en concreto, por las actuaciones de aportación e intercambio de información tributaria.

⁸¹ CALDERON CARRERO, J.M., “El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera”, cit., p. 83.

⁸² Señala, en este sentido, el Considerando (4) del Reglamento 2016/679, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales, que “el tratamiento de datos personales debe estar concebido para servir a la humanidad. El derecho a la protección de los datos personales no es un derecho absoluto sino que debe considerarse en relación con su función en la sociedad y mantener el equilibrio con otros derechos fundamentales, con arreglo al principio de proporcionalidad...”.

Textos, en efecto, que han centrado mayoritariamente la atención en el logro de la *finalidad* perseguida por dicho instrumento entendiendo, hasta cierto punto, la posible “presencia” del sujeto interesado en estos procedimientos como un obstáculo a la consecución de la misma⁸³. Y ello, en un contexto en que no parecen estar claras las vías de protección de derechos como el respeto a la vida privada o la protección de datos personales “debido, principalmente, al componente de extraterritorialidad que caracterizan dichas actividades”⁸⁴.

Escenario, en efecto, en que se ha criticado con acierto el tenor del art. 25 de la Directiva 2011/16/UE, al no haber precisado con mayor claridad el alcance de las limitaciones que los EEMM pueden introducir sobre los derechos y obligaciones previstos en los arts. 10, 11, 12 y 21 de la Directiva 95/46/UE. Indefinición que ha dado lugar a “regulaciones nacionales

⁸³ Vid., en relación con esta idea, la afirmación contenida en el Reglamento sobre Asistencia Administrativa en materia de IVA 1798/2003/CEE, de 7 de octubre de 2003, al considerar como un obstáculo la *notificación previa* al sujeto pasivo en caso de intercambio de información debido a que dicho procedimiento “se había considerado especialmente nocivo en caso de fraude”.

En un sentido parecido se sitúa también el Acuerdo de la OCDE sobre Intercambio de información en materia tributaria, de 18 de abril de 2002, en cuyo art. 1, se señala que “[l]os derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida seguirán siendo aplicables siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información”.

En una posición contraria cabe citar, entre otros, a MARTINEZ GINER, L.A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Ed. Iustel, Madrid, 2008, pp. 22 y 25, para quien debe entenderse la protección del obligado tributario afectado “no como un obstáculo al intercambio de información entre Estados, sino como un aspecto beneficioso y una oportunidad de mejorar la colaboración con las Administraciones tributarias”, afirmando, en esta misma línea CALDERON CARRERO, J.M., “El intercambio de información entre Administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal pernicioso”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, SOLER ROCH, M.T. y SERRANO ANTON, F. (Dirs.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, p. 311, que la adecuada protección de los derechos y garantías del obligado tributario ayudarían a dotar de una mayor eficacia al intercambio de información, en base a que el nivel de protección puede ayudar al nivel de colaboración con las Administraciones tributarias y DE MIGUEL ARIAS, S., “Algunos aspectos problemáticos de la protección jurídica de los obligados tributarios ante los requerimientos de información en la Unión Europea”, cit., pp. 379 y 385, afirmando que el reconocimiento de derechos y garantías a los sujetos afectados por el mecanismo de intercambio de información “no solo redundaría en beneficio de los interesados, sino también en la propia articulación de los intercambios”.

⁸⁴ Vid. SALAMANCA AGUADO, E., “El respeto a la vida privada y a la protección de datos personales en el contexto de la vigilancia masiva de comunicaciones”, cit., p. 3.

muy heterogéneas y una desigual protección del derecho en el contexto comunitario⁸⁵. Precepto que ha sido modificado por medio de la Directiva 2014/107/UE introduciendo una importante mejora en aras de los principios de transparencia y calidad de la información⁸⁶, si bien únicamente en relación con el intercambio de datos previsto en la misma, debiendo indicar, asimismo, que el SEPD también ha realizado recomendaciones en relación con la Directiva 2015/2376/UE a fin de que especifique de forma más clara, en una disposición sustantiva, las condiciones bajo las cuales puede ser limitado el derecho a la protección de datos personales⁸⁷.

Por consiguiente, y debiendo estar previstas por Ley las restricciones al derecho a la protección de datos, tal como prescribe el art. 5.5 de la LOPD, ello implica, además del respeto a los principios de calidad y proporcionalidad, que la misma “sea compatible con la preeminencia del derecho

⁸⁵ Cfr. MORENO GONZALEZ, S., “El intercambio de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, cit., p. 48.

⁸⁶ El contenido originario del art. 25 de la Directiva 2011/16/UE pasa a convertirse en el apartado 1 y se añaden 3 nuevos apartados, a tenor de los cuales se dispone lo siguiente: “2. A efectos de la Directiva 95/46/CE, se considerará responsables del tratamiento de los datos a las «instituciones financieras obligadas a comunicar información» y a las autoridades competentes de cada Estado miembro; 3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, cada Estado miembro garantizará que toda «institución financiera obligada a comunicar información» bajo su jurisdicción comunique a toda «persona física sujeta a comunicación de información» que la información sobre ella a que se refiere el artículo 8, apartado 3 *bis*, será recopilada y transferida con arreglo a la presente Directiva y que «la institución financiera obligada a comunicar información» facilite a dicha persona física toda la información a la que deba tener acceso con arreglo a la legislación nacional de desarrollo de la Directiva 95/46/CE, se facilitará con suficiente antelación para que la persona física pueda ejercer su derecho a la protección de sus datos personales y, en cualquier caso, antes de que la «institución financiera obligada a comunicar información» en cuestión comunique a la autoridad competente de su Estado miembro de residencia la información a la que se refiere el artículo 8, apartado 3 *bis*; 4. La información tratada de conformidad con la presente Directiva se conservará durante un período de tiempo no superior al necesario para lograr los fines de la presente Directiva, y en cualquier caso, de acuerdo con la normativa nacional en materia de plazos observada por cada responsable del tratamiento de datos”.

Obligación de información que ha sido transpuesta al ordenamiento jurídico español en el apartado 7 de la D.A. vigésimo segunda de la LGT, tras la reforma de la misma por el R.D. 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua.

⁸⁷ MORENO GONZALEZ, S., “El intercambio de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, cit., p. 56.

y accesible a la persona afectada quien, además, ha de poder prever sus consecuencias⁸⁸.

Situación, no obstante, que permite afirmar la existencia de un *cierto avance* en la protección de sujeto interesado en los intercambios de información a nivel comunitario si bien parece cierto que aún es mucho el camino que resta por recorrer.

Consideraciones que nos conducen a entender que la protección de la esfera jurídica del obligado tributario en este ámbito, más que reformas profundas, exige un *cambio de perspectiva* que suponga tener en cuenta la salvaguarda del mismo en las actuaciones de intercambio de información y que podría traducirse en la previsión en las Directivas mencionadas, entre otras garantías, de disposiciones *claras* que *concreten* tanto los datos objeto de transmisión como la *finalidad* de la misma⁸⁹, en el sentido de incluir la necesaria motivación que justifique dicha transmisión de información y, por tanto, el fin para el que son obtenidos los datos, no debiendo perder de vista que nos encontramos, en la mayoría de las ocasiones, ante *elementos de prueba*⁹⁰; todo ello, unido a la necesaria *notificación* de dicho intercambio al sujeto titular de la información, según lo más arriba expuesto. Cuestión directamente relacionada, asimismo, con la *calidad* de la información así como con el *principio de proporcionalidad*.

Previsión, en efecto, que debería suponer una *adaptación* de los procedimientos existentes sin necesidad quizá de introducir cambios relevantes en los mismos, de modo que se garantice el derecho de defensa del contribuyente mediante el acceso a la información así como el derecho a ser oído y a presentar alegaciones ante la autoridad judicial correspondiente⁹¹. Además,

⁸⁸ Vid. AGUADO SALAMANCA, E., “El respeto a la vida privada y a la protección de datos personales en el contexto de la vigilancia masiva de comunicaciones”, cit., p. 12, quien alude con las palabras del texto a las declaraciones del Tribunal de Luxemburgo, vertidas en la Sentencia de 29 de junio de 2006, Asunto *Weber and Sarabia c. Alemania*.

⁸⁹ Vid., en este sentido, OLIVARES, OLIVARES, B.D., “La protección de los datos personales en el ámbito tributario a la luz de la Directiva 2011/16/UE. Situación actual y perspectivas de futuro”, cit., p. 128.

⁹⁰ Sentido en que señala MANCHACOSÉS GARCÍA, E., “La transposición de la Directiva 2011/16/UE en la Ley General Tributaria. En particular, el intercambio de información previa solicitud”, cit., p. 261, que la Directiva 2011/16/UE, en su art. 16.5, “establece la equiparación del valor probatorio de la información obtenida de otros órganos internos del Estado requirente con la obtenida de la autoridad requerida en el marco de la Directiva”. Y ello, al margen de admitir que algunas situaciones pueden poner en cuestión dicho valor probatorio de los datos obtenidos.

⁹¹ BAKER, P. y PISTONE, P., “BEPS Action 16: “The Taxpayers’ Right to an Effective Legal

y junto a ello, se ha apuntado la posibilidad de aplicar diferentes reglas en materia de intercambio de información dependiendo de la *clase* o tipo de intercambio, con la finalidad de adaptarlo a la protección de los derechos del contribuyente en cada contexto.

En este sentido, y en referencia al intercambio de información rogado o previa solicitud, se ha indicado que el Estado requerido debería informar al contribuyente *tan pronto como* se recibe el requerimiento de información debiéndole comunicar incluso cuál es la información requerida. Por otro lado, y en lo que se refiere a la transmisión automática de información, se ha afirmado que es posible también una protección *ex ante* del contribuyente, dado que dichos procedimientos normalmente no requieren que se produzcan en tiempo real sino a través de una transmisión periódica de información. De este modo, periódicamente, se podría dejar a los obligados tributarios que presenten alegaciones a la información que va a ser transmitida⁹². Y, todo ello, dentro de un “contexto de transparencia sin restricciones”, que posibilite “el establecimiento de una relación clara entre la necesidad de la información y su adecuación al fin legítimo perseguido”⁹³.

En definitiva, en un escenario de potenciación de la coordinación fiscal, pensamos que la misma no será conseguida en toda su “medida”, en tanto en cuanto no vaya acompañada de la adecuada protección de los derechos del contribuyente. Por consiguiente, cabría señalar que, si se están dando pasos hacia una coordinación en materia fiscal, ésta debería acompañarse de una *coordinación paralela* en relación con la protección del sujeto afectado por la misma⁹⁴ y que, de alguna manera, se ve “acentuada” debido al incremento e importancia adquiridos por el mecanismo de intercambio de información tributaria. Idea a la que, por lo demás, se refiere en cierto modo la Comunicación de la Comisión sobre el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, de 6 de diciembre de 2012, (COM (2012) 722 final), al incluir entre sus propuestas la elaboración de un Código del contribuyente europeo a fin de “incrementar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (...), garantizar una mayor transparencia sobre

Remedy Under European Law in Cross-Border Situation”, cit., p. 343.

⁹² BAKER, P. y PISTONE, P., op. cit., p. 344.

⁹³ OLIVARES, OLIVARES, B.D., “La protección de los datos personales en el ámbito tributario a la luz de la Directiva 2011/16/UE. Situación actual y perspectivas de futuro”, cit., p. 128.

⁹⁴ Vid. BAKER, P. y PISTONE, P., “BEPS Action 16: “The Taxpayers’ Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situation”, cit., p. 339.

los derechos y las obligaciones de los contribuyentes y mejorar las relaciones entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias”.

Dicho en términos sencillos, la eficacia de la lucha contra el fraude fiscal, objetivo a que fundamentalmente se dirige el mecanismo de asistencia mutua regulado en las Directivas examinadas y, por ende, la realización de las libertades comunitarias, en el ámbito concreto de la Unión Europea, *depende*, en buena medida, de la protección que se otorgue al obligado tributario afectado por las mismas⁹⁵ dado que no se puede ignorar que la materia económica “interacciona constantemente” tanto con los derechos civiles y políticos como con los de carácter social⁹⁶. La cuestión, por tanto, que late tras la situación expuesta es la consecución del *equilibrio* entre la lucha contra el fraude y la evasión fiscal y la protección del contribuyente, cuya complejidad corre paralela a la de un contexto cada vez más globalizado.

⁹⁵ Línea en que han indicado BAKER, P. Y PISTONE, P., op. cit., p. 345, la necesidad de asegurar que el ejercicio legítimo a la imposición y a la protección de la soberanía se ejercita en el marco que permite a los contribuyentes gozar de garantías respeto a aquellas acciones que afecten a su esfera personal.

⁹⁶ Vid. FERNANDEZ MARIN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información*, cit., p. 102.