

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-14-022-4

**INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y MEDIDAS FISCALES
DE EFECTO EQUIVALENTE
(JORNADA PREPARATORIA DEL CONGRESO DE LA EATLP)**

Coordinadores: *Isidoro Martín Décano*
Pedro M. Herrera Molina

Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)

DOC. n.º 8/2014



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

**Jornada Preparatoria del Congreso de la EATLP
Intercambio de Información y Medidas Fiscales de Efecto Equivalente**

26 de febrero de 2014

10:00 - 14:00 h

Facultad de Derecho de la UNED

Salón de Grados A

Organizan:

Sección Española de la EATLP
Departamento de Derecho de la Empresa
de la Universidad Nacional de Educación a Distancia
Universidad de Castilla-La Mancha
Universidad de Alicante
CUNEF



Con el Patrocinio de Landwell PricewaterhouseCoopers
y del Instituto de Estudios Fiscales



Programa:

10:00 - Presentación de la Jornada

- **Prof. Dr. D. José Manuel Tejerizo López**, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UNED

**10:15 - Informe de los relatores españoles al Congreso de la EATLP:
intercambio de información y medidas de efecto equivalente**

- **Luis Alfonso Martínez Giner**, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Alicante.
- **Saturnina Moreno González**, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, UCLM
- **Patricia Lampreave Márquez**, Profesora acreditada titular de derecho financiero y tributario (CUNEF)

11:30 Pausa-Café

11:45 Presentación de Comunicaciones

- **Juan Calvo Vérguez**, Profesor Titular, Universidad de Extremadura, *La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras: marco internacional y proyección sobre nuestro ordenamiento interno (arts. 93 a 95 LGT).*
- **Elizabeth Gil García**, Universidad de Alicante, *Reflexiones sobre la normativa española en materia de intercambio de información con ocasión de la Sentencia Sabou.*
- **Alberto Gil Soriano**, Abogado, *Diez desafíos del intercambio automático de información.*
- **Rocío Lasarte López**, Profesora Colaboradora, Universidad de Sevilla, *El papel de las normas comunitarias sobre cooperación administrativa en el ámbito de la imposición directa en la jurisprudencia del TJUE*
- **Ester Machancoses García**, Profesora Contratada Doctora, Universidad de Valencia, *Las razones de la aprobación de la Directiva 2011/16/UE y de la Propuesta de modificación de la misma en 2013.*
- **Jorge Milla Ibáñez**, Profesor Agregado de la Universidad Católica de Valencia, *El intercambio de información y la consideración de paraíso fiscal de un estado miembro. Los casos de las repúblicas de Malta y Chipre.*
- **Soraya Rodríguez Losada**, Profesora Ayudante Doctora, Universidad de Vigo, *El intercambio de información fiscal como pieza clave en una nueva era de cooperación fiscal internacional*
- **Marina Serrat Romani**, Becaria de Investigación, Universidad de de Barcelona, *La subjetividad tributaria del agente retenedor en los modelos de intercambio de información: ¿sustituto o colaborador?*
- **Bernardo Olivares Olivares**, Universidad Miguel Hernández, *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.*

13:00 Conferencia de clausura: Intercambio de Información y Derechos de los Contribuyentes

- **Prof. D. Miguel Cruz Amorós**, Abogado e Inspector de Hacienda excedente.

Comité organizador

José Manuel Tejerizo López
Miguel Cruz Amorós
María Teresa Soler Roch
Miguel Ángel Collado Yurrita
Adolfo Martín Jiménez
Pedro M. Herrera Molina
Isidoro Martín Dégano
María José López Sánchez

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^(*)

BERNARDO D. OLIVARES OLIVARES

(Universidad Miguel Hernández de Elche)

1. INTRODUCCIÓN

La actual crisis económica está afectando a los pilares esenciales del modelo de desarrollo europeo. Ante la disminución paulatina que produce en los ingresos de los Estados¹, éstos están tratando de replantear sus modelos tributarios aumentando el flujo de información fiscal como medio de cooperación para perseguir el fraude y la evasión fiscal². De hecho, en el actual contexto, la Comisión Europea estimó recientemente que cada año se dejan de recaudar en la Unión Europea (en adelante, UE) alrededor de un billón de euros, debido al fraude, la evasión, la elusión y la planificación fiscal agresiva³.

Como es sabido, estas prácticas han agravado la sostenibilidad del sistema presupuestario y la protección de la economía social de mercado. Además, suponen una merma en la equidad de los sistemas tributarios y un detrimento social que conduce a una creciente desigualdad que, a su vez, aumenta la desaprensión de los ciudadanos en las instituciones democráticas⁴.

Como consecuencia, y en consonancia con las orientaciones de la Comisión Europea, el 21 de mayo de 2013 la ponente Mojca Kleva Kekuš, del Comité para los Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento Europeo, expuso en su resolución parlamentaria que: *"necesitamos un sistema común para intercambiar información fiscal en los próximos años y sistemas fiscales que estimulen el crecimiento. No queremos más impuestos, sino que más personas y empresas los paguen"*⁵.

Frente a este estado de cosas, son numerosas las iniciativas que en los últimos años se están emprendiendo en el contexto europeo y todas tienen en común, en mayor o menor medida, su incidencia en el tratamiento de la información de los contribuyentes. Podemos convenir, que la información de los obligados tributarios no sólo es necesaria, sino que a día de hoy se convierte en un activo esencial para las distintas administraciones tributarias ya que, en el marco de su organización, la administración puede contar con funcionarios preparados y estar dotada, incluso, de medios materiales suficientes, pero esa organización, sin una adecuada base de información de éstos que le sirva de soporte no será verdaderamente eficaz⁶.

En suma, este impulso reformador incide tanto en el aumento del intercambio de información como en el control de los deberes fiscales de los obligados tributarios ante las distintas jurisdicciones naciona-

(*) Comunicación sometida a la aprobación de evaluadores externos por el método doble ciego.

¹ A este respecto véase el considerando 27 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.

² Véase la European Commission press release, *"Fighting tax evasion: Commission proposes widest scope of automatic exchange of information within the EU"*, Bruselas, 12 de junio de 2013, IP/13/530.

³ Los datos pueden consultarse en el siguiente enlace: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/a_huge_problem/index_en.htm (visitada el 11.12.2013).

⁴ Estas son algunas de las conclusiones a las que se llega en la COM (2012)0351 final, de medidas concretas para combatir el fraude fiscal y la evasión y en el informe A7-0162/2013 de la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y las Opiniones de la Comisión de Presupuestos y de Control Presupuestario.

⁵ Este comentario ha sido extraído de la iniciativa parlamentaria sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales 2013/2060(INI), puede consultarse en: [http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=2013/2060\(INI\)&l=en](http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=2013/2060(INI)&l=en) (enlace visitado el 11.12.2013).

⁶ Véase HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE MONTEROS, Juan M.: *"Intimidación, tributos y protección de datos personales"*, In Dret Revista para el análisis del derecho, Barcelona, abril 2007; COLLADO YURRITA, Miguel Á. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.): *"Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria"*, Altetier, Barcelona, 2012, pág. 302.

les⁷. Esto afecta de manera directa al tratamiento de los datos y plantea novedosos debates en torno al derecho a la protección de los datos personales, en cuyo origen se hayan preguntas tales como si puede o no el obligado tributario controlar su propia información personal en el contexto tributario o, respecto de los instrumentos internacionales de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, si realmente tienen virtualidad los distintos principios, derechos y deberes jurídicos que impone el desarrollo legislativo del derecho a la protección de los datos personales en la UE.

Estas son algunas de las cuestiones que nos planteamos en la presente comunicación respecto de la Directiva 2011/16/UE y su propuesta de reforma⁸. Sin duda, estos interrogantes no tienen una respuesta sencilla y exenta de debate⁹. Aun así, todas ellas apuntan a que en los próximos años será necesaria la búsqueda del equilibrio entre la protección de la información personal de los obligados tributarios y la libre circulación de los datos en la UE entre cuyos objetivos figura el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

2. EL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE LOS DATOS PERSONALES EN LA UNIÓN EUROPEA. ESPECIAL REFERENCIA A SU LIMITACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Con carácter previo al planteamiento de los problemas respecto a la privacidad¹⁰ que puede llegar a plantear el instrumento objeto de análisis de esta comunicación, creemos que es capital, en primer lugar, exponer la situación actual del derecho a la protección de los datos personales explicando, de manera breve, en qué consiste y cuál es su alcance, con especial hincapié en las restricciones que pueden establecerse en el ámbito tributario.

El derecho a la protección de datos personales es un derecho relativamente reciente en la UE¹¹. Actualmente, está regulado en el artículo 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE de 14 de diciembre de 2007 (en adelante, CDFUE)¹², que tras la aprobación del Tratado de Lisboa¹³ de 17 de diciembre de 2007, goza de carácter vinculante y pasa a formar parte del derecho originario¹⁴ de la Unión, con algunos matices, pues hay Estados que no se someten a ésta plenamente¹⁵. Queremos destacar que esta ubicación implica que el derecho fundamental debe gozar de un reconocimiento pleno en el seno de los Estados.

La incorporación de este *prius*¹⁶ al acervo jurídico comunitario otorga la facultad a su titular de conocer quién, por qué, para qué y cómo se están tratando sus datos personales¹⁷. Además, exige, salvo

⁷ Véase el considerando número 1 de la Directiva 2011/16/UE.

⁸ Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad publicada en Bruselas, 12 de junio de 2013, COM (2013) 348 final, 2013/0188 (CNS).

⁹ No pretendemos con esta comunicación realizar un examen exhaustivo de la interacción del derecho a la protección de los datos personales en el ámbito tributario, sino únicamente analizar los principales problemas que indican las autoridades europeas sobre la Directiva de cooperación administrativa en materia de fiscalidad.

¹⁰ Es importante conocer que privacidad e intimidad son conceptos distintos y que ambos forman parte del derecho a la vida privada en la UE. Véase con objeto de profundizar en esta concepción a REBOLLO DELGADO, L.: *Vida privada y protección de datos en la Unión Europea*, Dykinson S.L., Madrid, 2008.

¹¹ Acerca de la evolución del derecho a la protección de datos personales y su actual concepción, son esenciales las obras de: ARENAS RAMIRO, M.: "La protección de datos personales en los países de la Unión Europea", *Revista jurídica de Castilla y León*, n.º 16/2008, pp. 113-168; MURILLO DE LA CUEVA, Pablo L. y PIÑAR MAÑAS, José L.: *El Derecho a la Autodeterminación Informativa*, Fundación coloquio jurídico europeo, Madrid, 2009. Pp.89-109; TRONCOSO REIGADA, A.: *La Protección de Datos Personales. En Busca del Equilibrio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 45-95, entre otros.

¹² El nuevo texto de la CDFUE se publicó en el DOUE C 303, de 14 de diciembre de 2007 y en cuanto a su contenido es el mismo que se proclamó en Niza en el año 2000.

¹³ El Tratado de Lisboa se publicó en el DOUE C 306, de 17 de diciembre de 2007.

¹⁴ Véase el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea: "1. La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados".

¹⁵ Estos países son Reino Unido y Polonia.

¹⁶ El artículo 8 de la CDFUE establece literalmente que: "1. Toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernan. 2. Estos datos se tratarán 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 le conciernan y a obtener su rectificación. 3. El respeto de estas normas estará sujeto al control de una autoridad independiente".

en determinados casos tasados, el consentimiento como elemento imprescindible para su recogida, siendo obligatorio para el responsable de los datos, informar al titular de los mismos tanto de sus derechos como del lugar dónde poder ejercerlos para controlar su tratamiento¹⁸.

Junto a la configuración del derecho como una serie de facultades que permiten controlar, con ciertos límites la información personal, éste también proyecta hacia las administraciones tributarias una serie de deberes que emanan de los principios que el propio fundamento del derecho exige. Éstas deben mantener la calidad de los datos, lo que implica, entre otras cosas, que los datos tributarios deben de ser sometidos a un tratamiento leal y lícito, que únicamente pueden recogerse con fines determinados, explícitos y legítimos, y no ser tratados posteriormente de manera incompatible con éstos¹⁹. Además, las administraciones deberán garantizar el deber de secreto de la información personal, ser transparentes en su gestión y consignar una protección reforzada de determinadas categorías de información²⁰.

Como podemos observar, el derecho a la protección de los datos personales está presente, por su propia naturaleza, en todo ámbito de cooperación administrativa que implique intercambio de información en la UE. Puesto que tanto de manera directa, esto es, a través de la persona física, o indirecta, mediante la información proporcionada por las personas jurídicas²¹, las administraciones europeas en el marco de la Directiva de cooperación van a acabar intercambiando información referente a la fiscalidad de los rentas obtenidas por personas naturales en el seno Unión y, por tanto, estos intercambios deberán ser acordes al marco legal europeo de protección de datos²².

Ahora bien, a pesar de este elenco de facultades que pertenecen al contribuyente en cuanto persona física y titular de los datos, en el ámbito tributario, este derecho no es absoluto y puede restringirse a la luz del artículo 13.1. (e) de la Directiva 95/46/CE de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos. Este precepto establece que los Estados pueden limitar²³ el alcance de los derechos y las obligaciones cuando tal limitación constituya una medida necesaria para la salvaguardia de un interés financiero importante de un Estado miembro, incluidos los asuntos presupuestarios y fiscales²⁴. Aun así, debe tenerse presente que en el ámbito tributario las limitaciones deben respetar, en todo caso, el contenido esencial del derecho a la protección de datos personales, y únicamente podrán establecerse si están recogidas en la norma, son proporcionadas, estrictamente necesarias y responden efectivamente a objetivos de interés general²⁵.

¹⁷ El dato personal es toda información concerniente a una persona física identificada o identificable, según lo dispuesto artículo 2.a) de la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de octubre de 1995 relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

¹⁸ Estos derechos están contemplados en la normativa de desarrollo del derecho, concretamente en los artículos 10, 11, 12 y 14 de la Directiva 95/46/CE. También se regulan en los artículos 13 y ss. del Reglamento n.º 45/2001.

¹⁹ Véanse los artículos 6 y ss. de la Directiva 95/46/CE.

²⁰ Véase el artículo 16 de la Directiva 95/46/CE.

²¹ Véase FONTANA, R.: "Opinion on proposal for a Council Directive on administrative cooperation in the field of taxation. European Data Protection Supervisor", *Highlights and Insights on European Taxation*, Year 3, n.º 7, pp. 46-53.

²² El marco legal de protección de datos europeo está compuesto por una pluralidad de normas comunitarias que pueden consultarse a través de: http://ec.europa.eu/justice/data-protection/law/index_en.htm (visitada el 11.12.2013). Respecto a su marco jurídico general, que será el que tratemos en el presente trabajo, está compuesto por la Directiva 95/46/CE y el Reglamento n.º 45/2001.

²³ La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico publicó recientemente la "Recommendation of the Council concerning Guidelines governing the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data (2013)" en la que indica, dentro del modelo que propone, a los Estados en su artículo 4 que las excepciones y limitaciones relativas a la soberanía nacional, la seguridad y el interés general debería de ser las menos posibles y ser conocidas de antemano por sus destinatarios.

²⁴ A este respecto la Agencia Europea por los Derechos Fundamentales en su informe: "Data Protection in the European Union: the role of National Data Protection Authorities. Strengthening the fundamental rights architecture in the EU II", Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2010, pp. 44-45, ya indica el peligro que supondría utilizar indiscriminadamente la limitación de este derecho fundamental: "Article 13(1) of the Data Protection Directive provides for broad exemptions and restrictions concerning to... the economic well-being of the State when the processing. There is lack of clarity regarding the extent of these exemptions and restrictions. In various Member States, these areas are altogether excluded from the protection of data protection law. This leaves a considerably large area unregulated with potentially serious consequences for fundamental rights protection. According to Article 52 of the Charter, any limitation of the rights and freedoms recognised by the Charter must be provided by law and respect the essence of those rights and freedoms".

²⁵ Véase el artículo 52 de la CDFUE.

3. ESTADO ACTUAL DE LA PROTECCIÓN DE LOS DATOS PERSONALES EN LA DIRECTIVA 2011/16/UE E IMPLICACIONES DE SU RECIENTE PROPUESTA DE MODIFICACIÓN

Como ya anunciábamos en la introducción, la aprobación de la Directiva 2011/16/UE surge ante la necesidad de dar respuesta al incremento de la movilidad de los contribuyentes en el ámbito de la UE. De esta manera, este instrumento jurídico se configura como una norma de mínimos²⁶ en el marco de colaboración entre las distintas administraciones de la UE con el objetivo de combatir el fraude y la evasión, tratando de garantizar, fundamentalmente, la generación de ingresos públicos. Esta realidad conlleva la consolidación del principio de asistencia mutua entre las administraciones encargadas de la gestión de los sistemas tributarios²⁷.

A su vez, esta colaboración aumenta los contextos en los que se produce el intercambio transfronterizo de datos personales en el seno de la UE. Estos intercambios merecen especial consideración ya que generan un aumento del tratamiento²⁸ de datos que conlleva mayores riesgos para los derechos y los intereses de las personas físicas. La razón es sencilla: el hecho de que los mismos datos personales se procesen en más de una jurisdicción implica una pluralidad de legislaciones aplicables a un mismo supuesto de hecho. Esto exige, por parte de las autoridades, la voluntad de implementar normas claras que respeten el marco de protección de datos ante una situación que puede generar inseguridad jurídica a los interesados, sus titulares²⁹.

Nuestro objetivo, por tanto, consistirá en explicar en las próximas páginas el estado actual de la protección de los datos personales exponiendo: (i) las disposiciones que hacen referencia a la materia en este instrumento, (ii) las implicaciones jurídicas actuales que tiene el Dictamen sobre la anterior propuesta de Directiva del año 2009 por parte del Supervisor de Datos Europeo³⁰ (en adelante, SEPD) y (iii) su reciente comentario sobre la propuesta de modificación del Consejo, de 12 de junio de 2013, sobre la actual Directiva de cooperación en el ámbito de la fiscalidad.

3.1. Referencias a la protección de datos personales en la Directiva 2011/16/UE

El considerando número 27 de la Directiva 2011/16/UE establece que todos los intercambios de información de personas físicas se regirán, tanto por las disposiciones de la Directiva 95/46/CE, como por el Reglamento n.º 45/2001, de 18 de diciembre de 2000, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por las instituciones y los organismos comunitarios y a la libre circulación de estos datos. Asimismo, ya se advierte que: *“...las limitaciones que implica esta norma son necesarias y proporcionadas con vistas a la pérdida potencial de ingresos de los Estados miembros y a la crucial importancia de la información contemplada en la presente Directiva para la eficacia de la lucha contra el fraude”*³¹.

²⁶ Véase el artículo 1.3 de la Directiva 2011/16/UE.

²⁷ Véase TOVILLAS MORÁN, José M.: “La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi* n.º 10/2013, pág.1, (consultada en www.westlaw.es el 10/12/2013, referencia BIB 2013\1002).

²⁸ Según el artículo 2.b) de la Directiva 95/45/CE: *“El tratamiento de los datos personales consiste en cualquier operación o conjunto de operaciones, efectuadas o no mediante procedimientos automatizados, y aplicadas a datos personales, como la recogida, registro, organización, conservación, elaboración o modificación, extracción, consulta, utilización, comunicación por transmisión, difusión o cualquier otra forma que facilite el acceso a los mismos, cotejo o interconexión, así como su bloqueo, supresión o destrucción”*.

²⁹ Véase en este sentido el fundamento número 5 del Dictamen del Supervisor Europeo de Protección de Datos sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (2010/C 101/01).

³⁰ El Supervisor Europeo de Protección Datos es una autoridad independiente cuyo principal objetivo es asegurar que las instituciones de la UE respetan el derecho a la privacidad cuando procesan la información personal o implantan nuevas políticas. Su creación se contempla expresamente en el artículo 8.3 de la CDFUE.

³¹ Este considerando fue introducido tras la crítica por parte del Supervisor Europeo de Protección de Datos en el apartado 33 de su Dictamen sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (2010/C 101/01). El propio Supervisor, en el apartado 7, de su Dictamen ya criticó severamente la falta de normas relativas a la protección de datos en la propuesta: *“la propuesta actual es un claro ejemplo de la falta de conocimiento en materia de protección de datos, ya que esta cuestión se ha soslayado casi por completo. Por lo tanto, la propuesta contiene varios elementos que no respetan las obligaciones aplicables en materia de protección de datos”*.

Junto a este considerando, el artículo 25³² de la citada Directiva indica que todo intercambio de información debe ser efectuado con arreglo a las normas de la Directiva 95/46/CE. Además considera que los Estados, en el marco del intercambio de información de la Directiva de cooperación, pueden limitar los derechos y obligaciones recogidos por la Directiva 95/46/CE³³.

— *La obligación de informar al interesado de los datos recabados*³⁴. Esta restricción implica que tanto el responsable del tratamiento de los datos tributarios³⁵, como su representante, pueden no tener que comunicar a la persona de quien se recaben los datos los siguientes extremos: la identidad del responsable del tratamiento de los datos tributarios, la finalidad de los datos objeto de tratamiento, ni siquiera la existencia de los derechos de acceso y rectificación que conciernen a su titular.

— *La obligación de informar al interesado cuando los datos no han sido recabados de este*³⁶. Esta limitación, en esencia, es igual que la que acabamos de analizar, sólo que en este supuesto, la información tributaria no se obtendría directamente del interesado, sino por un tercero, bien a través de otra autoridad, organismo o persona. Tampoco en este caso existiría la necesidad de informar a su titular de la situación de sus datos, ni de los derechos ejercitables.

— *El derecho de acceso de los interesados a sus datos personales cuando se hallan en poder de la autoridad competente*³⁷. El derecho de acceso ha sido definido por Murillo de la Cueva³⁸ como aquel que concede al interesado la posibilidad de comprobar si se dispone de información sobre uno mismo y conocer el origen del que procede. Éste se consagra como uno de los cuatro pilares esenciales que permiten al particular conocer el tratamiento de su información, junto a los derechos de rectificación, cancelación y oposición³⁹. Todos, salvo el derecho oposición, están recogidos en el mismo artículo objeto de limitación.

Tanto el derecho de rectificación, como el de cancelación, son consecuencia del ejercicio del derecho de acceso. El primero permite garantizar el principio de calidad de los datos personales, rectificando aquéllos erróneos e incompletos. El segundo posibilita cancelar los datos personales del fichero⁴⁰ y su ejercicio se justifica ante la posible falta de relevancia que los datos pudieran tener para los fines para los que fueron captados.

Por tanto, en el marco del intercambio de información fiscal de la Directiva 2011/16/UE, los Estados pueden limitar a los interesados el derecho a obtener del responsable del tratamiento los siguientes aspectos: la certificación de la existencia o inexistencia del tratamiento de datos que le conciernen, la información respecto a los fines de su tratamiento, la comunicación del origen de los datos tratados, así como la posibilidad de rectificar, suprimir o bloquearla información cuyo tratamiento no se ajuste a las disposiciones de la Directiva y, en particular, como consecuencia del carácter incompleto o inexacto de esta información.

³² Esta fue otra de las modificaciones que se introdujeron, también contemplada en el apartado 33 del Dictamen sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (2010/C 101/01) del Supervisor Europeo sobre Protección de Datos.

³³ No es nuestra intención en este trabajo ahondar en cada uno de los derechos y obligaciones. Baste con aclarar que las implicaciones de restringir estos derechos en la práctica van más allá de las nociones que aquí exponemos, ya que nos limitamos a reproducir sus implicaciones de manera breve y sólo en base a la Directiva. Aun así, nos preguntamos el alcance de esta disposición, puesto que la Directiva 95/46/CE y sus transposiciones nacionales ya contemplan la posibilidad de restringir cualquier derecho y obligación cuando se trata de intereses económicos y financieros importantes de un Estado miembro en la UE, incluidos los asuntos monetarios, presupuestarios y fiscales. Sin embargo, esta Directiva de cooperación en materia de fiscalidad concreta que derechos y obligaciones pueden llegar a limitarse durante este tipo de intercambios.

³⁴ Esta obligación se encuentra regulada en el artículo 10 de la Directiva 95/46/CE y se considera un exponente del principio de calidad que garantiza la transparencia del proceso durante el tratamiento de la información.

³⁵ Actualmente no se sabe quién es el responsable del tratamiento de los datos, puesto que en la Directiva el principio de transparencia está limitado, como más adelante analizaremos a la luz de las opiniones del SEPD. En el caso de España, entendemos que el responsable del fichero de datos sería la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la luz de la lista que se publicó sobre las autoridades competentes para el intercambio de información a las que se hace referencia en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo (2011/C 177/05).

³⁶ Esta obligación está regulada en el artículo 11 de la Directiva 95/46/CE.

³⁷ El desarrollo de este derecho se encuentra en el artículo 12 de la Directiva 95/46/CE.

³⁸ MURILLO DE LA CUEVA, Pablo L. y PIÑAR MAÑAS, José L.: *El Derecho a la Autodeterminación Informativa*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2009, pág. 38.

³⁹ Estos derechos también se encuentran regulados en el artículo 12 de la Directiva 95/46/CE.

⁴⁰ El fichero es todo conjunto estructurado de datos personales, accesibles con arreglo a criterios determinados, ya sea centralizado, descentralizado o repartido de forma funcional o geográfica, según el art.2.c) de la Directiva 95/45/CE.

— *La obligación de publicitar los tratamientos*⁴¹. Por último, la restricción de este artículo implica que los Estados miembros podrán no tener que adoptar las medidas necesarias para asegurar la publicidad en el tratamiento de los datos tributarios. Además, también podrán limitar los registros por parte de las autoridades de control. Asimismo, dentro de este registro podrían llegar a modificar el contenido mínimo que, según la Directiva de protección de datos debería contener, al menos, el nombre, la dirección del responsable y las transferencias de datos previstas a terceros países.

Todas estas medidas restrictivas que acabamos de tratar se aplicarán por los Estados miembros siempre y cuando sean necesarias para salvaguardar los intereses económicos, fiscales y presupuestarios a los que se refiere el artículo 13, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre protección de datos personales. Sin embargo, sería cuanto menos debatible, si se diera el caso de que a través de la transposición se produjera una limitación absoluta de estos derechos y obligaciones, puesto que algunos se han consagrado como parte del contenido esencial del derecho fundamental a la protección de los datos personales en algunos países⁴².

3.2. Posición del Supervisor Europeo de Protección de Datos respecto al tratamiento de los datos de los obligados tributarios en la Directiva 2011/16/UE y su reciente propuesta de modificación

Una vez tratadas las disposiciones sobre protección de datos y las limitaciones que podrían llegar a establecer los Estados miembros a los derechos y las obligaciones que emanan de la Directiva, vamos a incorporar la opinión del SEPD acerca de la aplicación de los principios jurídicos de protección que dimanen del tratamiento de los datos personales en el ámbito tributario.

Las principales críticas del Dictamen del SEPD se basan en la limitación del principio de finalidad y la falta de justificación suficiente acerca de la necesidad de estas limitaciones en cada uno de los tipos de intercambio de información. Asimismo, también se reprocha la ausencia del principio de transparencia y la limitación de los derechos del interesado tanto en la propuesta de la Directiva⁴³ del año 2009 (algunas de los cuáles se han mantenido y están presentes en la Directiva 2011/16/UE⁴⁴, que serán las que tratemos), como en su reciente propuesta de modificación⁴⁵ de 12 de junio de 2013.

3.2.1. El principio de calidad de los datos: la limitación de la finalidad y la necesidad de los datos recabados

Los datos de carácter personal sólo pueden tratarse de acuerdo con las finalidades concretas, explícitas y legítimas para las que se hubieran obtenido. El estudio en todo tratamiento de la finalidad de los datos es primordial, ya que debe existir una relación directa entre la finalidad que justifica el fichero y los datos personales que se recaban y afectan a los derechos de la persona. Este principio de finalidad exige tres elementos: legitimidad, determinación y explicitud⁴⁶.

⁴¹ Esta obligación está regulada en el artículo 21 de la Directiva 95/46/CE.

⁴² En el caso de España, véase la STC 292/2000, de 30 de noviembre, en cuyo FJ núm. 7 se indica: "...la protección de datos consiste en un poder de disposición y de control sobre los datos personales que faculta a la persona para decidir cuáles de esos datos proporcionar a un tercero, sea el Estado o un particular, o cuáles puede este tercero recabar, y que también permite al individuo saber quién posee esos datos personales y para qué, pudiendo oponerse a esa posesión o uso. Estos poderes de disposición y control sobre los datos personales, que constituyen parte del contenido del Derecho fundamental a la protección de datos se concretan jurídicamente en la facultad de consentir la recogida, la obtención y el acceso a los datos personales, su posterior almacenamiento y tratamiento, así como su uso o usos posibles, por un tercero, sea el Estado o un particular...".

⁴³ Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, COM (2009) 29 final, 2009/0004 (CNS).

⁴⁴ Directiva 2011/16/UE, 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.

⁴⁵ Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad COM (2013) 348 final 2013/0188 (CNS). Véase el documento del Supervisor Europeo de Protección de Datos: "Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation", de 5 de noviembre de 2013 y disponible en: https://secure.edps.europa.eu/EDPSWEB/webdav/site/mySite/shared/Documents/Consultation/Comments/2013/13-11-05_taxation_cooperation_EN.pdf (consultado el 12.12.2013).

⁴⁶ Art. 6.1. b) de la Directiva 95/45/CE.

La legitimidad de la finalidad permite justificar que se puedan recoger y tratar los datos personales. Para que ésta sea considerada legítima debe estar ajustada a la norma. Además de ser legítima es necesario dicha finalidad sea determinada y explícita⁴⁷. La determinación de la finalidad prohíbe los tratamientos para finalidades vagas o inconcretas. No valdrían finalidades generales que admitieran cualquier propósito⁴⁸ aunque éste fuera legítimo⁴⁹.

Por otra parte, los datos utilizados en cada uno de los intercambios de información para lograr los fines deben ser necesarios, adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con los mismos. Por tanto, como indica el propio SEPD⁵⁰, el principio de calidad es un requisito básico de la Directiva de protección de datos personales y debe ser examinado en cada modalidad de intercambio de información personal de la Directiva de cooperación administrativa.

Tras un primer capítulo que contiene varias disposiciones generales⁵¹, el capítulo segundo de la Directiva 2011/16/UE regula el intercambio de información que se lleva a cabo a través de las oficinas de enlace de las autoridades competentes, designadas por cada Estado miembro para su aplicación. Esta información puede ser objeto de intercambio de tres formas: previa solicitud, de forma automática o espontáneamente.

3.2.2. Intercambio de información previa solicitud

Según los artículos 3.8) y 5 de la mencionada Directiva, el intercambio previa solicitud se produce cuando: *“A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida comunica a la autoridad requirente toda información mencionada en el artículo 1, apartado 1, que obre en su poder o que obtenga a raíz de investigaciones administrativas”*.

A su vez, el artículo 1.1 indica que: *“La presente Directiva establece las normas y los procedimientos con arreglo a los cuales los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2”*⁵².

Respecto al principio de finalidad, el SEPD mantiene que el artículo 5 de la Directiva no precisa la necesidad de evaluar en ningún momento si el intercambio de información es o no necesario. Además, no se especifica el tipo de datos que se pueden intercambiar⁵³ y tampoco se pone límite alguno a este tipo de intercambios. Esto se debe a que la norma hace referencia a toda información *“que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2”*.

Según el SEPD, el uso de conceptos amplios, en el citado artículo 5, fomenta un tratamiento de datos personales escasamente proporcionado en relación con fines poco claros y, por lo tanto, no resulta acorde con el principio de calidad de los datos.

⁴⁷ Respecto a la limitación de la finalidad, el Grupo de trabajo del Artículo 29, emitió recientemente un interesante Dictamen: *“Opinión 03/2013 on purpose limitation”*, adoptado el 2 de abril de 2013, que en la pág. 38 concluye respecto a las posibles limitaciones del artículo 13 de la Directiva sobre protección de datos lo siguiente: *“In practice, it is not sufficient for such a law to only mention the final objectives of the legislative measure and designate the controller of the processing. It should, at least, also specifically describe the objectives of the relevant data processing, the categories of personal data to be processed, the specific purposes and means of processing, the categories of persons authorised to process the data, the procedure to be followed for the processing, and the safeguards against any arbitrary interference by public authorities”*.

⁴⁸ Véase el artículo 6, letra b) de la Directiva 95/46/CE y el artículo 4, párrafo 1, letra b, del Reglamento n.º 45/2001.

⁴⁹ TRONCOSO REIGADA, A.: *La Protección de Datos Personales. En Busca del Equilibrio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp.192-212.

⁵⁰ Esta información puede consultarse en el considerando 20 del Dictamen del Supervisor Europeo de Protección de Datos sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

⁵¹ Arts.1-4 de la Directiva 2011/16/UE.

⁵² El artículo 2, a su vez, indica que se aplicará a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro. Pero que no se aplicará en ningún caso al impuesto sobre el valor añadido ni a los aranceles, ni a los impuestos especiales; ni tampoco a las cotizaciones obligatorias a la seguridad social, tasas, como las de los certificados y demás documentos expedidos por las autoridades públicas ni derechos de carácter contractual.

⁵³ Recuérdese que hay determinadas categorías de datos personales que gozan de un tratamiento distinto, que les garantiza mayor protección. Nos referimos al tratamiento de categorías especiales de datos contemplada en el artículo 8 de la Directiva 95/45/CE y que son todos aquellos que tengan que ver con el origen racial o étnico, las opiniones políticas, las convicciones religiosas o filosóficas, la pertenencia a sindicatos, así como el tratamiento de los datos relativos a la salud o a la sexualidad.

3.2.3. Intercambio automático de información

Otra modalidad es el intercambio automático de información, contemplada en los artículos 3.9) y 8.1 de la Directiva. Dichos preceptos indican que el intercambio automático es la comunicación sistemática de toda información preestablecida relativa a las personas con domicilio en cualquiera de los Estados miembros, entre las autoridades competentes, sobre una serie de categorías de renta y patrimonio reguladas en el citado artículo 8.1⁵⁴.

3.2.3.1. Opinión del Supervisor Europeo de Protección de Datos sobre la propuesta de la Directiva de cooperación administrativa en 2009 y estado actual de la protección de datos en la Directiva 2011/16/EU

Este modo de intercambio de información ha sido uno de los que han sufrido una mayor modificación desde la propuesta de la Directiva del año 2009. Considerando su anterior redacción⁵⁵, el SEPD afirmó que: “...el artículo 8 de la propuesta hace posible cumplir con las normas mencionadas en el requisito de la limitación de la finalidad, la necesidad del intercambio y la calidad de los datos”. Sin embargo, observamos que en la actual redacción se ha optado por suprimir toda mención específica a la necesidad concreta de intercambio de los datos, así como a las situaciones específicas de cesión que permitían cumplir en la anterior propuesta con el principio de finalidad.

Por tanto, siguiendo el criterio del SEPD, debería reintroducirse en el contenido de dicha norma la evaluación de la necesidad del intercambio información y los supuestos tasados bajo los que se realizaba el intercambio de información.

3.2.3.2. Comentario del Supervisor Europeo de Protección de Datos sobre la propuesta del Consejo de modificación de la Directiva 2011/16/EU por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad

Según el SEPD⁵⁶, el objetivo de la propuesta de modificación consiste en mejorar el intercambio automático de información con la finalidad de reducir el fraude fiscal y la evasión, más allá de lo que permiten los actuales niveles de cooperación de la Directiva. La propuesta de reforma se basa principalmente en dos cuestiones: (i) ampliar el ámbito de aplicación de las rentas que son objeto de intercambio a: dividendos, ganancias de capital, otros ingresos financieros y saldos de cuenta, y (ii) eliminar la restricción que posibilitaba a los Estados no recibir información tributaria con base al artículo 8.3.

En este contexto, el SEPD subraya que este tipo de información puede llegar a concernir en la mayoría de los casos a personas físicas. Asimismo, vuelve a enfatizar que los datos usados para alcanzar los objetivos propuestos deben ser necesarios y adecuados, además de relevantes para dicho propósito y no excesivos en relación con la finalidad. De esta manera invita las instituciones europeas a asegurar que tanto el principio de necesidad como el de proporcionalidad sean respetados, puesto que no se introduce ninguna novedad respecto a la protección de los datos personales de los obligados tributarios.

⁵⁴ El actual artículo 8.1 establece que serán objeto de intercambio automático de información las siguientes categorías de renta y patrimonio: los rendimientos del trabajo dependiente, los honorarios de director, los productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, sobre el intercambio de información y otras medidas similares, las pensiones, y la propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios.

⁵⁵ El antiguo artículo 8.2 de la propuesta de Directiva de 2010 establecía que: “La Comisión adoptará, con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 24, apartado 2, en los dos años siguientes a la entrada en vigor de la presente Directiva: a) las categorías de renta y de patrimonio que deben quedar cubiertas; b) el tipo de información que debe intercambiarse; c) cualquier condición específica o restricción en el marco de las categorías mencionadas en la letra a); d) la frecuencia de los intercambios; e) las modalidades prácticas del intercambio de información”. A su vez el antiguo artículo 8.3 indicaba que: “mediante el procedimiento de intercambio automático, la información necesaria para la correcta determinación de los impuestos mencionados en el artículo 2 en cualquiera de los siguientes supuestos: a) cuando se considere que la imposición ha de tener lugar en el Estado miembro de destino de la información, y la eficacia del mecanismo de control pueda verse facilitada gracias a la información proporcionada por el Estado miembro de origen; b) cuando un Estado miembro tenga motivos para pensar que en el otro Estado miembro se ha incumplido o puede haberse incumplido la legislación fiscal...”.

⁵⁶ Véanse European Data Protection Supervisor: “Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation”, ob. cit., pág.1.

Por otro lado, el SEPD requiere de nuevo que se especifiquen los tipos de datos personales que pueden llegar a ser intercambiados a la luz de la Directiva, así como a implantar las medidas de transparencia necesarias que serán analizadas más adelante en este texto⁵⁷.

3.2.4. *Intercambio espontáneo de información*

Según los artículos 3.10) y 9.1 de la actual Directiva 2011/16/UE, el intercambio espontáneo consiste en la transmisión no sistemática de información que: “...la autoridad competente de cada Estado miembro deberá comunicar a la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro afectado...contemplada en el artículo 1, apartado 1”, en cualquier momento y sin solicitud previa cuando se den una serie de supuestos tasados en la citada Directiva.

Estos preceptos también fueron modificados tras el Dictamen del SEPD; en su anterior redacción establecía que los Estados podían remitir cualquier información que tuviera que ver con la adecuada imposición de los tributos. Es decir, siempre que pudiera facilitar los mecanismos de control tributario en el país de destino.

El SEPD criticaba el uso de conceptos amplios y la ausencia total de una limitación concreta, dado que las normas no contemplaban ningún supuesto de cesión específico que justificara el intercambio espontáneo.

En la actualidad, acertadamente desde de nuestro punto de vista se introducen los supuestos que anteriormente formaban parte del intercambio automático de información. A título ilustrativo, la Directiva recoge que podrá utilizarse el intercambio espontáneo de información cuando: “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”; “cuando 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”; “cuando 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”, etc.

En consecuencia, entendemos la redacción del actual artículo cumple con el principio de calidad puesto que justifica adecuadamente tanto la finalidad como la necesidad de la información, en cualquier tipo de intercambio espontáneo.

3.2.5. *El principio de transparencia en el intercambio de datos personales de los obligados tributarios*

El artículo 6.1 a) de la Directiva sobre protección de datos establece que todos los datos deben ser tratados de manera leal y lícita. Precisamente, los artículos 10 y 11 de esta norma son considerados elaboraciones del principio de transparencia que es parte del proceso justo al que debe someterse todo tratamiento de datos personales⁵⁸. Éstos sirven al propósito de informar a los sujetos propietarios de la información acerca de la identidad del controlador y el propósito del procesamiento de los datos. Además, estos artículos indican que los titulares deben conocer cuáles son los ficheros de datos sobre los que pueden ejercer sus derechos de acceso y rectificación. Todo ello con el objetivo de que el propietario pueda identificar en qué contexto está teniendo lugar el tratamiento de su información.

Como ya tratamos cuando analizamos el estado actual de la protección de los datos personales en la Directiva sobre cooperación administrativa, los artículos 10 y 11 de la Directiva de protección de datos personales son expresamente limitables por los Estados en detrimento del principio de transparencia.

El 5 de noviembre de 2013, el SEPD en su comentario acerca de la propuesta de reforma del artículo 8 de la Directiva de cooperación administrativa, en materia de fiscalidad, ya advirtió que ni la actual Directiva, ni siquiera la nueva propuesta de reforma contienen previsiones que establezcan cómo debe articularse el principio de transparencia en la práctica; por ejemplo, cómo se comunicará el intercambio de información a los interesados a largo plazo o cómo los sujetos titulares serán informa-

⁵⁷ Ad. *Infra*. pág. 12.

⁵⁸ Véase European Data Protection Supervisor: “Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation”, *ob. cit.*, pág.2.

dos sobre el tratamiento al que serán sometidos sus datos. Por estos motivos, el SEPD a pesar de que conoce las restricciones contempladas en el artículo 25, urge a que se contemplen las medidas necesarias para introducir el principio de transparencia en la citada Directiva.

4. PERSPECTIVAS DE FUTURO DE LA PROTECCIÓN DE LOS DATOS PERSONALES A LA LUZ DE LA DIRECTIVA 2011/16/UE

La problemática planteada en las páginas precedentes nos permite, en estos momentos, exponer futuras líneas de trabajo a considerar:

(a) El SEPD requiere que se especifiquen los tipos de datos personales que pueden llegar a ser intercambiados a la luz de la Directiva, puesto que existen datos especialmente protegidos que gozan de un mayor grado de tutela que el resto de la información y hasta la fecha se desconoce el impacto que puede tener su procesamiento durante el intercambio entre las autoridades competentes. Por esa razón convendría estudiar en el futuro la implantación de un precepto donde se contemplase el régimen particular de intercambio de las distintas categorías de datos personales.

(b) El órgano que se encarga de velar por la adecuada implantación de la protección de datos en las normas de la UE, el 5 de noviembre de 2013, en su último comentario acerca de la modificación de la propuesta sobre el intercambio de información, expuso que todavía deben definirse mejor los fines para los que van a utilizarse los datos personales y el contexto a través del que éstos pueden ser intercambiados debiendo asegurarse que los principios de necesidad y proporcionalidad son respetados. Por tanto, consideramos que deberían incluirse en la Directiva disposiciones que clarificaran las finalidades concretas para la utilización de los datos personales, tanto en los intercambios previa solicitud, como en los intercambios automáticos de información.

(c) En el contexto internacional de intercambio de información tributaria las responsabilidades de los distintos actores deben ser adecuadamente establecidas para facilitar la supervisión, tanto por las autoridades competentes, como por el control judicial en los diferentes contextos. Entendemos que habría de incorporarse algún precepto en la Directiva que clarificara la responsabilidad concreta de cada una de las distintas administraciones que intercambian los datos en virtud del principio de transparencia de la Directiva de protección de datos.

(d) Las autoridades europeas en materia de protección de datos aconsejan que debe evitarse el empleo de conceptos amplios y poco concretos, puesto que fomentan un intercambio de datos que podría llegar a ser excesivo en relación con los fines y, por tanto, contrario al principio de calidad de los datos. En consecuencia, la Directiva debería de evitar el uso de conceptos genéricos y poco claros como la remisión del artículo 5 al artículo 1.1.

(e) La restricción absoluta de los derechos de acceso, rectificación y cancelación puede llegar a afectar al contenido esencial del derecho a la protección de datos. La Directiva debería concretar mejor el alcance de las distintas limitaciones en relación con los derechos de acceso, rectificación y cancelación, en aras de una adecuada armonización de su regulación en los distintos Estados miembros.

(f) Puesto que la Directiva no contempla la limitación del derecho de oposición en el tratamiento de los datos personales, esta situación puede dar lugar a que el obligado tributario desconozca dónde, y ante quién puede ejercer este derecho. En este sentido, cabría incluirlo en el artículo 25 de la Directiva 2011/16/UE concretando el alcance de su limitación.

(g) Como indica el Grupo de Trabajo del Artículo 29 en las cartas⁵⁹ escritas al Director general de aduanas y fiscalidad de la UE sobre intercambio de información fiscal en el contexto internacional, el interés público como excepción a la aplicación del derecho a la protección de datos personales debe ser proporcionado. De acuerdo con lo expresado, creemos que convendría exigir la aplicación del principio de transparencia sin restricciones, posibilitando el establecimiento de una relación clara entre la necesidad de la información y su adecuación al fin legítimo.

⁵⁹ El SEPD indica que sus comentarios del 5 de noviembre de 2013, debenserinterpretados al hilo de las siguientes cartas: "Letter from the Article 29 Working Party addressed to Mr. Zourek, Director General of Taxation and Customs Union, regarding Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) and Model II agreements", del 1 de octubre de 2012 y "Letter from the Article 29 Working Party addressed to Mr. Zourek, Director General of Taxation and Customs Union regarding Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)", del 21 de junio de 2012.