

# Hacia un nuevo marco de transparencia durante los intercambios transnacionales de datos tributarios de carácter personal: el deber de informar\*

Bernardo D. Olivares Olivares

**Sumario:** 1. Las incertidumbres respecto de la protección de los datos personales durante su transmisión entre las Administraciones Tributarias de la Unión Europea. 2. El deber de informar. 2.1. Una aproximación a su concepto. 2.2. Las exenciones al deber de informar en el Reglamento General de Protección de Datos. 2.2.1. Alcance y tipos. 2.2.2. Cuando el interesado ya dispone de la información. 2.2.3. El artículo 23 del Reglamento General de Protección de Datos. 2.2.4. El tratamiento que expresamente se encuentra regulado en una norma nacional o de la Unión Europea. 2.2.5. Cuando la información al interesado resulte imposible o exija esfuerzos desproporcionados. 2.2.6. Los tratamientos realizados en el marco de investigaciones concretas. 3. Estado actual de la situación en las principales normas tributarias a la luz de la doctrina del Supervisor Europeo de Protección de Datos. 4. Entre la ficción y la realidad: propuestas de mejora para un sistema de protección coherente en las Administraciones Públicas. 5. Bibliografía.

## 1. Las incertidumbres respecto de la protección de los datos personales durante su transmisión entre las Administraciones Tributarias de la Unión Europea

La integración económica y social resultante del funcionamiento del mercado interior en la UE(1) ha aumentado sustancialmente los flujos transfronterizos de datos personales(2). En este contexto, de libre circu-

---

\* Este trabajo se ha desarrollado en el marco del proyecto de investigación: «La seguridad jurídica en el sistema tributario español», número DER2015-68072-P del Ministerio de Economía, Industria y competitividad y dirigido por los profesores Dr. Begoña Pérez Bernabéu y Dr. Jorge Martín López.

(1) Unión Europea.

(2) Exposición de motivos del RGPD parágrafos 5-7.

lación de la información, las circunstancias sociales y económicas actuales también han impulsado el desarrollo de un marco jurídico en su territorio que facilita el intercambio de los datos de los obligados tributarios(3).

Este hecho está permitiendo el tratamiento masivo de la información, por parte de las administraciones tributarias, a través de la incorporación de políticas de transparencia y de cooperación entre los Estados Miembros(4), siendo uno de sus nexos comunes el intercambio de información de carácter personal(5). Ello posibilita un modo de acceso a los datos de los obligados tributarios de otros Estados que no cuenta con precedentes ni en su magnitud, ni en el ámbito normativo.

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 nacionales(6). Esta situación plantea numerosas cuestiones en torno al derecho a la protección de los datos personales, en cuyo origen se hallan preguntas tales como: ¿Puede o no el obligado tributario controlar el tratamiento de la información personal tras las transferencias de datos en el contexto de la UE? o, respecto de los instrumentos de cooperación administrativa, ¿tienen realmente virtualidad en este modo de proceder los distintos principios, derechos y deberes que impone la legislación de protección de datos de carácter personal?(7)

(3) FERNÁNDEZ MARÍN, F., «El principio de leal cooperación entre las Administraciones tributarias de los Estados Miembros», en DI PIETRO, A. y TASSANI, T. (directores), *Los principios Europeos del Derecho Tributario*, Atelier, Barcelona, 2015, pág. 276.

(4) BRODZKA, A. y GARUFI, S., «The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters», en *European Taxation*, n.º 8, 2012, págs. 394-408; SERRAT ROMANÍ, M., «La subjetividad tributaria del agente retenedor en los modelos de intercambio de información: ¿sustituto o colaborador?», *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 8, 2014, págs. 107-118, y DUFFY, B. y DINEEN, M., «Europe moves towards a more transparent tax regime», en *Tax planning international: European tax service*, vol. 17, n.º 7, 2015, pág. 4.

(5) COCKFIELD, A. J., «Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights», en *U.B.C. Law Review*, vol. 42, n.º 2, 2010, págs. 419-422; OWENS, J.: «Tax Transparency: The Full Monty», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 9, 2014, pág. 512 y MORENO GONZÁLEZ, S., «The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances», en *EC Tax Review*, n.º 3, 2016, págs. 146-161.

El concepto de información personal es todo dato que permite identificar o hacer identificable a una persona física. Véase el artículo 4.1) del RGPD.

(6) Véase el considerando número 1 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.

(7) Considerandos 7 y 68 del RGPD; KOOPS, B. J., «The trouble with European data protection law», en *International Data Privacy Law*, vol. 4, n.º 4, 2014, pág. 251.

Recordemos que el derecho fundamental es reconocido en los artículos 16 del TFUE (8) y 8 de la CDFUE (9); gozando de un instrumento propio para su implementación en los distintos Estados, la Directiva 95/46/CE, que será sustituida en mayo de 2018, por una de las mayores novedades normativas en el ámbito de la UE: el RGPD. (10) Queremos destacar que esta ubicación y desarrollo normativo implica que, el derecho fundamental, debe tener un reconocimiento pleno en el seno de los Estados durante los intercambios de información en la UE (11).

En este sentido, dichos intercambios de datos pueden generar situaciones de incertidumbre respecto a la protección que el derecho fundamental brinda a los ciudadanos (12). Téngase en cuenta, en primer lugar, que el hecho de que se lleve a cabo una transferencia de datos puede implicar que la información personal de los ciudadanos se extravíe, se modifique o sea utilizada para fines diferentes para los que fue recogida. En segundo lugar, también existe la posibilidad de que los datos que se recopilen de otras administraciones provengan de lugares donde las garantías del derecho a la protección de los datos personales sean menores a las dispuestas en el ordenamiento jurídico interno del país

---

(8) Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2012) C 326/47.

(9) Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2016) C 202/389.

El carácter de derecho fundamental en el orden constitucional español se reconoce a partir del artículo 18.4 de nuestra Carta Magna. Véanse las SSTC 290/2000 y 292/2000, ambas de 30 de noviembre.

(10) Reglamento (UE) 2016/679 Del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos) L 119/1. Véase DE HERT, P., «Data Protection as Bundles of Principles, General Rights, Concrete Subjective Rights and Rules. Piercing the Veil of Stability Surrounding the Principles of Data Protection», en *European Data Protection Law Review*, n.º 2, 2017, págs. 173-179.

(11) LYNSKEY, O., «From Market-Making Tool to Fundamental Right: The Role of the Court of Justice in Data Protection's Identity Crisis», en GUTWIRTH, S., LEENES, R., DE HERT, P. y POULLET, Y. (editors): *European Data Protection: Coming of Age*, Springer, London, 2013, págs. 59-84, DIEPVENS, N. y FILIP DEBELVA, F., «The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure», en *EC Tax Review*, n.º 4, 2015, pág. 217 y ALLEVI, L. y CELESTI, C., «10th GREIT Annual Conference on EU BEPS; Fiscal Transparency, Protection of Taxpayer Rights and State Aid and 7th GREIT Summer Course on Tax Evasion, Tax Avoidance & Aggressive Tax Planning», en *INTERTAX*, vol. 44, n.º 1, 2016, pág. 81.

Además, recordemos que el RGPD debe gozar de un nivel de implementación homogéneo respecto a sus garantías. Esto permite su estudio en el contexto normativo de la UE, brindándonos la posibilidad de analizar, por su conexión y ámbito de aplicación, las implicaciones de la nueva regulación durante los intercambios de información tributaria entre los Estados Miembros.

(12) GUTMANN, D., «Taking Human Rights seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the UE», en KOFLER, G., POIARES, M. y PISTONE, P. (editors): *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2010, pág. 110; KOFLER G. y PISTONE P., «General Report», en KOFLER G., POIARES MADURO M. y PISTONE P. (cords.): *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2010.

cesionario (13). Por último, el hecho de que el flujo de datos tenga un alcance transnacional, aunque sea en el propio contexto de la UE, exige que la supervisión se sitúe fuera de las fronteras del Estado que transmite los datos. Esta situación dificulta que los interesados puedan controlar el tratamiento de su información (14).

La opacidad de los tratamientos en el contexto tributario es un problema que ha sido criticado reiteradamente por la doctrina científica y el SEPD (15) en diversos dictámenes. (16)

(13) Recuérdese que, a pesar de que el objetivo es armonizar complementemente las normas de protección de datos en la UE, el RGPD remite en muchos aspectos al desarrollo de la legislación interna. Ello puede implicar una protección, si se nos permite, a distintas velocidades en la transmisión de datos entre los Estados Miembros.

(14) SACCHETTO, C., «La colaboración internacional en materia tributaria», en *Boletín de Fiscalidad Internacional*, n.º 15, 1998, pág. 7; MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre estados*, Iustel, Madrid, 2008, pág.18, ABERASTURI GORRIÑO, U., «Movimiento internacional de datos. Especial referencia a la transferencia internacional de datos sanitarios», en *Revista de Administración Pública*, n.º 186, 2011, pág. 331.

La doctrina científica también ha señalado otros problemas relativos a los costes y las exigencias del principio de calidad de los datos durante los intercambios transnacionales de información personal. Véanse VAN BREDERODE, R. F., «The Impact of Science and Technology on Taxation», *INTERTAX*, vol. 41, n.º 12, 2013, pág. 634, MORENO GONZÁLEZ, S., «El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales», en *Quincena fiscal*, n.º 12, 2016, págs. 39-70, SOONE, A., «Exchange of Tax Information and Privacy in Estonia», *INTERTAX*, vol. 44, n.º 3, 2016, págs. 282-283 y MARTÍNEZ GINER, L. A., «El intercambio automático de información en materia tributaria: retos e incertidumbres jurídicas», en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, n.º 173, 2017, págs. 97-164.

Llama la atención que en el RGPD sólo se reconozca el riesgo potencial sobre los derechos de los interesados cuando la información se transmite fuera de la UE. Véase el considerando 116 de dicha norma.

(15) Supervisor Europeo de Protección de Datos.

(16) Véanse, entre otros, los Dictámenes del SEPD sobre la Propuesta Modificada de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la asistencia mutua administrativa a fin de proteger los intereses financieros de la Comunidad contra el fraude y cualquier otra actividad ilegal de 28 de abril de 2007; sobre la Iniciativa de la República Francesa relativa a la Decisión del Consejo sobre la utilización de la tecnología de la información a efectos aduaneros, de 23 de septiembre de 2009; sobre la propuesta de Reglamento del Consejo relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (refundición), de 17 de marzo de 2010; sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad de 20 de abril de 2010; sobre la propuesta de Reglamento del Consejo sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, de 13 de marzo de 2012; on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/UE on administrative cooperation in the field of taxation, de 12 de marzo de 2013; on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/UE on administrative cooperation in the field of taxation; y *Guidelines on data protection in UE financial services regulation*, de 25 de noviembre de 2014.

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 MARTÍN DÉGANO, I. y HERREIRA MOLINA, P.M., *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente*, Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, n.º 8, 2014, págs. 127 y ss., DEBELVA, F. y MOSQUERA, I.: «Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions», *INTERTAX*, vol. 45, n.º 5, 2017, págs. 380-381 y DE FLORA, M. G.: «Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure», *INTERTAX*, vol. 45, n.º 6-7, 2017, pág. 457.

En este ámbito, el deber de informar a los interesados sobre el tratamiento de sus datos de carácter personal constituye una proyección de la transparencia recogida en el RGPD (17). Su fundamento radica en el necesario conocimiento que los ciudadanos debemos tener sobre el uso de los datos, como medio para evitar el empleo ilícito o desviado de la información (18). Por lo tanto, durante las transmisiones de datos tributarios, los distintos responsables del tratamiento deben de cumplir con dicho deber, como regla general (19).

Ahora bien, esta faceta del derecho fundamental puede limitarse, no es absoluta. El propio artículo 52 de la CDFUE, así como la normativa tributaria que regula el intercambio de datos y la cooperación administrativa, prevé su restricción siempre que esté establecida por la ley, respete el contenido esencial de dichos derechos y las limitaciones que se impongan sean proporcionadas (20).

Dadas las peculiaridades del intercambio de información internacional, a nuestro juicio, no nos encontramos ante la discusión de si el responsable del tratamiento puede quedar liberado de su deber de informar. Pensamos que es necesario centrar el análisis de esta problemática en *cómo y hasta dónde* puede eximirse al responsable del tratamiento para

---

(17) Davies, S.: «The Data Protection Regulation: A Triumph of Pragmatism over Principle?», *European Data Protection Law Review*, n.º 3, 2016, págs. 290-291.

(18) Artículo 5.1 del RGPD.

(19) A pesar de ello, en el contexto nacional español, esta importante faceta del derecho fundamental es uno de los aspectos que menos se garantizan. Así lo ponen de relieve VALERO TORRIJOS, J. y LÓPEZ PELLICER, J. A., «Algunas consideraciones sobre el derecho a la protección de los datos personales en la actividad administrativa», *Revista Vasca de Administración Pública. Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria*, n.º 59, 2001, FERNÁNDEZ SALMERÓN, M.: «La Protección de los Datos Personales en las Administraciones Públicas», Aranzadi, Madrid, 2004, págs. 297-314 y GUIHOT REINA. Este último llega a concluir que «[n]o cabe finalizar sino constatando el incumplimiento casi sistemático del deber de información por parte de la Administración Pública que, en general, no advierte del tratamiento ni en los formularios o impresos a rellenar para el inicio de procedimientos de oficio. Sin que debiera entenderse que basta la disposición general de creación del fichero, dado que la LOPD regula el derecho de información como una garantía adicional...», en *Datos personales y Administración Pública*, Aranzadi, Navarra, 2005, pág. 393. En un sentido similar se pronuncia TRONCOSO REIGADA respecto a la Administración electrónica: «[s]in embargo, son todavía muchos los formularios on line de las Administraciones Públicas que no incluyen la leyenda informativa o no cumplen con exactitud el principio de información en la recogida de datos», en TRONCOSO REIGADA, A., «La información y el consentimiento para el tratamiento de datos personales en la administración electrónica», en VV.AA., *Administración electrónica y ciudadanos*, Civitas, 2011, documento bibliográfico digital westlaw-aranzadi BIB 2011\587. Véase también VALERO TORRIJOS, J., «Implicaciones de la protección de datos de carácter personal para la Administración electrónica», en VV.AA., *La protección de datos en la Administración electrónica*, Aranzadi, Cizur Menor, 2009, págs. 186-190.

(20) PIÑAR MAÑAS, J. L., «El derecho a la protección de datos de carácter personal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», en *Cuadernos de Derecho Público*, n.º 19-20, 2003, págs. 56-66; Marín Aís, J. R.: *La participación de la Unión Europea en tratados internacionales para la protección de los derechos humanos*, Tecnos, Madrid, 2014, págs. 165-173.

mantener un mínimo grado de transparencia. El RGPD contempla numerosos supuestos de dispensa de dicha obligación y establece, con un amplio margen interpretativo, la forma en la que deben llevarse a cabo cuando entran en juego intereses económicos y financieros importantes para los Estados Miembros.

Tras lo expuesto, los problemas planteados requieren un examen del marco jurídico del deber que establece el RGPD porque es necesario: (i) analizar y concretar el alcance de sus supuestos de exención, (ii) estudiar sus implicaciones en la legislación tributaria, y (iii) proponer mejoras que fomenten la transparencia de los tratamientos durante los intercambios de datos entre las distintas administraciones tributarias de la UE.

## 2. El deber de informar

### 2.1. Una aproximación a su concepto

Las operaciones técnicas de recopilación, utilización y cesión de los datos son el eje procedimental sobre el que se proyectan los principios, derechos y deberes de la legislación sobre protección de datos. Estas tres acciones integran la noción de «tratamiento», reflejando el proceso de uso de la información en poder de la Administración tributaria(21). En este sentido, técnicamente éste consiste en un conjunto de procesos vinculados unívocamente al dato personal, generándose a través de esta relación la «condición necesaria» para la aplicación de las normas sobre protección de datos personales(22).

En el contexto del intercambio de información transnacional, las administraciones tributarias o los órganos administrativos competentes de los Estados Miembros se configuran como responsables del tratamiento, recibiendo y transmitiendo la información hacia otros Estados, decidiendo, en definitiva, sobre el uso de los datos de carácter personal de los interesados, en base a las distintas normas de cooperación administrativa y su legislación interna(23). Son, por lo tanto, los encargados de velar por el

---

(21) El sujeto protegido que interviene en las operaciones de obtención o cesión de datos de otros países, siguiendo la terminología del artículo 4.1) del RGPD es el «afectado o interesado». Es decir, la persona física titular de los datos que son objeto de tratamiento por parte de la Administración tributaria, en nuestro caso, en el marco de la operación de obtención de datos de otro Estado para la aplicación de los tributos, la imposición de sanciones y la recaudación de recursos públicos que por ley tenga impuesta ésta.

(22) Artículo 4.2) del RGPD.

(23) Artículos 4.1) y 4.7) del RGPD. Véase SOMARE, M. y WÖHRER, V., «Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the Global Movement towards Transparency», *INTERTAX*, vol. 43, n.º 12, 2015, págs. 812-813.

efectivo cumplimiento de las obligaciones que les impone la legislación sobre protección de datos.

El deber de informar garantiza al ciudadano conocer aspectos esenciales del tratamiento (24). Para las personas físicas debe quedar totalmente claro que se están recogiendo, utilizando, consultando o tratando los datos personales que les conciernen, así como la medida en que dichos datos son o serán tratados (25). En España, por ejemplo, esta obligación forma parte del *derecho a saber* que ha sido considerado por nuestro Tribunal Constitucional como parte del contenido esencial del derecho fundamental (26).

Por lo tanto, debemos destacar que el deber no es un mero aspecto de carácter procedimental integrado generalmente en el acto de notificación tributaria. Es una obligación material del responsable íntimamente relacionada con la exigencia de un tratamiento leal y transparente, que posibilita valorar el uso de los datos y ejercer todos los derechos reconocidos en el RGPD (27). Por ello, debe convertirse en una garantía de control con aplicabilidad real durante los intercambios de información entre las distintas administraciones tributarias.

---

En el contexto español, el responsable del tratamiento es la Dirección General de la AEAT, el órgano responsable del tratamiento de la información durante la obtención de datos de otros países. Véanse, sin ánimo de ser exhaustivos, la Orden PRE 3581/2007, de 11 de diciembre de 2007 y Resolución de la Presidencia de la AEAT, de 13 de marzo de 2013.

Como indica LAMPREAVE MÁRQUEZ: «...esta potestad ha sido delegada en el Director de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT). La oficina central de enlace, ubicada en el seno de la AEAT, es el Equipo Central de Información (en adelante, ECI), integrado en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF), en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. El ECI es el órgano responsable de canalizar el intercambio de información con otras Administraciones públicas nacionales, así como con entidades supranacionales o extranjeras. Para ello, el ECI actúa como punto central de enlace en directa comunicación con órganos similares en otros países. En este sentido, según se desprende del artículo 205 del RGGI, cuando en virtud de la normativa sobre asistencia mutua una oficina territorial deba comunicar de forma automática determinada información a otro Estado o entidad internacional o supranacional, la misma se comunicará, en todo caso, al ECI que será el responsable de su remisión al otro Estado o entidad», en MARTÍNEZ GINER, L. A., MORENO GONZÁLEZ, S. y LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., «Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente Informe Nacional español para el Congreso de la European Association of Tax Law Professors, (EATLP) Istanbul 2014», en MARTÍN DÉGANO, I. y HERRERA MOLINA, P.M., Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente, *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 8, 2014, pág. 11. Véase también el documento: *List of competent authorities referred to in Article 4(1) of Council Directive 2011/16/EU*, 2011/C 177/05.

(24) GT 29: «Opinion 15/2011 on the definition of consent», pág. 8 y OCDE: «The OECD Privacy Framework», *op. cit.*, págs. 99-101.

(25) Considerando 39 del RGPD. Sobre el concepto de interesado o sujeto protegido véase BLUME, P.: «The Data Subject», *European Data Protection Law Review*, n.º 4, 2015, págs. 258-261.

(26) Véanse los fjs. 7 y 8 de la SSTC 290 y 292/2000 de 30 de noviembre.

(27) Artículos 5.1.a) y 16-21 del RGPD.

El RGPD fija en sus artículos 13 y 14 el régimen normativo del deber. La regla general es que debe informarse a los interesados en el momento en que los datos son obtenidos directamente del titular y, en el plazo máximo de 1 mes, cuando éstos son facilitados por terceros(28).

En consecuencia, la regulación distingue un trato diferente en función de si la información ha sido obtenida del propio interesado o si, por el contrario, se transmite por parte de terceros. Esto afecta notoriamente a las exenciones que pueden establecerse, como tendremos la ocasión de examinar en el siguiente epígrafe.

Sobre el contenido de la obligación, el RGPD establece una mayor transparencia sobre el uso de los datos que la Directiva 95/46/CE (29). Los responsables del tratamiento de las distintas administraciones tributarias deberán facilitar: información sobre su identidad y detalles de contacto; las finalidades del tratamiento para las que los datos van a emplearse, así como su base legal; las categorías de información obtenida; los sujetos o categorías de sujetos a los que se comunicarán los datos; la intención del responsable del tratamiento de transferir los datos personales a un tercer país u organización internacional; el periodo de tiempo que la información será almacenada o el criterio empleado para determinarlo; la existencia de los derechos de acceso, rectificación, cancelación, supresión y limitación del tratamiento; el derecho a presentar una queja ante la autoridad supervisora; la fuente de la que se obtuvieron los datos (en caso de que los proporcionaran terceros); y la existencia de decisiones automatizadas y de elaboración de perfiles(30).

Esto implica que, cuando la Administración obtiene los datos directamente del interesado debe de informarle de lo indicado en el párrafo anterior, incluida la intención de transmitir los datos a otros países. También conlleva que, cuando la Administración tributaria de otro Estado recibe la información (con las excepciones que trataremos más adelante), si el sujeto no ha sido informado previamente, ésta deberá de informar al interesado en el plazo de un mes con carácter general.

El RGPD no distingue si la obtención de datos es nacional o transnacional. El régimen específico que regula la cesión internacional en esta norma, se circunscribe únicamente a que los datos personales se transmitan fuera de la UE. Esta situación equipara jurídicamente una transmi-

---

(28) Artículos 13 y 14 RGPD. Artículos 14.3.a) y 14.3.c) del RGPD. Ahora bien, este régimen tiene excepciones, por ejemplo, cuando el tratamiento de la información tenga la finalidad de contactar con el interesado o transmitirlos a otro sujeto. En estos deberá informarse al interesado cuando se contacte con éste o la primera vez que se comuniquen al otro destinatario.

(29) Esto se debe a la presión del Parlamento Europeo durante el proceso de aprobación del Reglamento como puede observarse de las enmiendas interpuestas en la versión presentada por la Comisión Europea.

(30) Artículos 13.1, 13.2, 14.1 y 14.2 RGPD.

sión transnacional entre dos Administraciones Públicas sitas en la UE a una cesión de datos ordinaria, como si se realizara en el contexto del propio país(31).

A nuestro juicio, esta faceta del derecho a la protección de los datos personales es imprescindible, porque a través de los datos que se proporcionan se genera una situación jurídica de «certeza» sobre el estado, destino y uso real de la información. Este hecho es especialmente relevante en ausencia del principio de consentimiento, como sucede en el ámbito del tratamiento de los datos por parte de la Administración tributaria, donde, a nuestro juicio, es preciso reforzar los principios de transparencia y lealtad(32). En caso contrario, es decir, si no se informara a través de las distintas fórmulas que establece el RGPD de ninguno de estos extremos al obligado tributario, dicho sujeto sería incapaz de conocer, con un grado mínimo de certeza, la situación de su información personal, lo que podría impedir el ejercicio de la protección que brinda este derecho fundamental(33).

En cuanto a cómo se ha de ejercer este deber, el RGPD permite que se informe al interesado por escrito o por otros medios, inclusive a través de medios electrónicos. Por lo que predomina la libertad de forma.(34) Únicamente se exige que sea de manera concisa, transparente, inteligible y de fácil acceso, con un lenguaje claro y sencillo.(35) Además, recordemos que el responsable del tratamiento deberá probar que ha informado al interesado en virtud del principio de responsabilidad proactiva.(36)

---

(31) Artículos 44 y ss. del RGPD.

(32) Esta postura la comparten también otros autores, véase TRONCOSO REIGADA, A.: *La protección de datos personales. En busca del equilibrio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pág. 454: «...es importante también el cumplimiento del principio de información en el ámbito de las Administraciones Públicas, ya que éstas llevan a cabo tratamientos de datos personales sin consentimiento del interesado, dándose una situación de desigualdad. De esta forma, la ausencia del consentimiento del interesado en un derecho que también se denomina de autodeterminación informativa obliga a reforzar el resto de principios de protección de datos, sobre todo el principio de información y de calidad».

(33) CALDERÓN CARRERO, J. M., *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Netbiblo, La Coruña, 2009, pág. 75 y HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., «El difícil equilibrio entre prerrogativas de la Administración y garantías de los particulares: el tratamiento de datos personales de los extranjeros no comunitarios», en *Revista española de Derecho Administrativo*, n.º 151, 2011, documento bibliográfico digital westlaw-aranzadi BIB 2011\1069, págs. 15-19.

(34) La AEPD se ha pronunciado respecto de la libertad de forma para cumplir con el deber de información en los informes 305/2005, 0575/2008 y 0029/2011, admitiendo su observancia cuando a través de un cartel anunciador se garantiza el conocimiento de los extremos exigidos por la legislación sobre protección de datos. Véase también la guía sobre el deber de informar de la AEPD <https://www.agpd.es/portalwebAGPD/temas/reglamento/common/pdf/modeloclausulainformativa.pdf> (visitado el 1/09/2017).

(35) Artículo 12.1 RGPD.

(36) Artículo 5.2 RGPD.

La doctrina del GT 29 viene exigiendo dos requisitos para que se considere que se ha cumplido con el deber de información. Por un lado, la «calidad de la información» y por otro, su «accesibilidad y visibilidad». El primero está referido a la manera en la que se presenta la información (texto claro, sin jerga farragosa, comprensible y visible) y resulta vital para comprobar que la obtención de datos es «informada». El segundo implica que la información debe comunicarse directamente al interesado, es decir, no basta con que la información esté «disponible» en algún lugar (37).

Es preciso destacar que parte de esta posición del GT 29 se ha recogido en el artículo 12, apartados 1 y 7, del RGPD, de modo que durante la obtención, dicha información «...podrá transmitirse en combinación con iconos normalizados que permitan proporcionar de forma fácilmente visible, inteligible y claramente legible una adecuada visión de conjunto del tratamiento previsto...» (38).

Antes de continuar analizando las distintas exenciones que ofrece el RGPD y sus implicaciones en la legislación tributaria de la UE, es preciso esbozar de manera preliminar la operación de transmisión de los datos por parte de la Administración tributaria del Estado cesionario respecto al sujeto al que debe informar. Si nos atuviéramos a las reglas generales sin contemplar ninguna exención, el escenario internacional y la falta de una regulación específica para este tipo de operaciones complicaría enormemente el cumplimiento del deber hasta hacerlo impracticable (39).

Téngase en cuenta que pueden plantearse hasta tres escenarios distintos: (i) el obligado tributario titular del derecho fundamental puede estar situado en el país de la UE que envía la información (v. *gr.* Italia). Esto implicaría que en el caso de una transferencia de datos (Italia-España) el responsable de la obtención de la información en la Administración tributa-

(37) GT 29: «*Opinion 15/2011 on the definition of consent*», pág. 20.

(38) Un ejemplo de los iconos normalizados a los que aludimos se encuentra en el I Informe sobre la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo 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 (Reglamento general de protección de datos), (COM(2012)0011 —C7-0025/2012—2012/0011(COD)). Concretamente el Anexo 1.—Presentación de los detalles mencionados en el artículo 13 bis (nuevo), que establece cómo se han de facilitar dichos detalles.

En la actualidad, las plataformas webs de las distintas administraciones son un instrumento esencial, que podría servir para articular el cumplimiento de dicho deber a través del aviso por capas o mediante accesos personalizados que permitan al contribuyente conocer el destino y la base normativa que ha permitido la comunicación de su información a otra Administración tributaria.

(39) CASTRO ARANGO, J. M., «Los derechos humanos y fundamentales a la intimidad y la protección de datos como límites al intercambio de información», en COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coordinadores): *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, pág. 307.

ria cesionaria debería de informar al ciudadano italiano de los extremos establecidos en el artículo 15 RGPD, siempre que no hubiera sido informado previamente; (ii) el titular del derecho puede residir en el Estado cesionario de los datos tributarios, en cuyo caso la Administración tributaria no tendría ningún problema en comunicar la recepción de los datos personales; (iii) la persona física a la que se debe informar podría residir en un país fuera de la UE. En este último supuesto, es altamente probable que resulte muy difícil informar en los plazos establecidos en nuestra legislación al titular del derecho.

Además, es preciso considerar que durante los intercambios de información entre los distintos Estados Miembros, cada modalidad de comunicación de datos tiene distinta incidencia en la transparencia. Por ejemplo, el intercambio automático, debido a que está regulado con carácter previo y con detalle, goza de mayor previsión y precisión, lo que propicia una mayor transparencia. En cambio, los datos obtenidos a través de intercambios espontáneos de información o las peticiones de información a otras administraciones tributarias, tendrán que gozar de un mayor nivel de justificación. En estos últimos supuestos existe una mayor probabilidad de infringir el principio de transparencia y lealtad del RGPD ya que, además de ser trascendentes los datos, deben ser los mínimos necesarios para alcanzar la finalidad para la que son obtenidos.

Este panorama explicita la dificultad técnica y la necesidad de coordinación que requiere el deber de informar. Por ello, se deben de buscar alternativas para adaptar el ejercicio de esta obligación a la realidad práctica, superando la concepción clásica de la información facilitada directamente al interesado, y aprovechando los cambios normativos que introduce el RGPD para permitir un mínimo grado de control de los tratamientos en el escenario transnacional.

## **2.2. Las exenciones al deber de informar en el Reglamento General de Protección de Datos**

### **2.2.1. ALCANCE Y TIPOS**

Como hemos analizado, el ámbito transnacional plantea el reto de alcanzar soluciones que permitan proteger los intereses legítimos de los ciudadanos. Ante la dificultad para informar en determinados contextos, el RGPD contempla una serie de supuestos que eximen al responsable del tratamiento de cumplir con dicho deber, a la vez que trata de garantizar la transparencia en el uso de la información. Así, el deber de informar no será exigible cuando:

1. El interesado ya dispone de la información del tratamiento (40).
2. Se limita expresamente el derecho a ser informado (41).
3. La obtención o la comunicación esté expresamente establecida por el Derecho de la Unión o de los Estados Miembros (42).
4. La comunicación de la información resulta imposible, supone un esfuerzo desproporcionado o puede obstaculizar gravemente el logro de los objetivos de tal tratamiento (43).
5. Los datos personales deben seguir teniendo carácter confidencial sobre la base de una obligación de secreto profesional (44).
6. Se obtienen los datos para una investigación concreta (45).

Las distintas exenciones pueden ordenarse en función de la intensidad con la que afectan a la transparencia del tratamiento. Así, una posibilidad de jerarquizarlas es atendiendo al nivel informativo que garantizan. Este criterio permite su clasificación de mayor a menor nivel de transparencia como hemos tratado de reflejar en el orden expuesto.

El deber de información es la obligación del responsable del tratamiento que goza de un mayor número de exenciones, sobre todo, durante la obtención de información de los interesados que facilitan terceros. Todos los supuestos que hemos enumerado en este apartado, salvo los dos últimos, tienen en común que el RGPD exige a los responsables que establezcan medidas adecuadas para proteger los intereses legítimos del interesado. Por ello, no podemos perder de vista la idea que subyace a la mayoría de las exenciones que vamos a analizar: cuando se exceptúa el deber, se debe establecer un nivel mínimo de salvaguarda a través de medidas que garanticen la transparencia de los tratamientos.

Ahora bien, hemos de recordar que el Reglamento también garantiza un amplio margen de maniobra en la interpretación de «qué medidas tomar» cuando se exceptúa la obligación de informar, lo que podría permitir un nivel material de protección diferente en los distintos Estados (46). Para su análisis, hemos seleccionado aquellos supuestos de exención que tienen una mayor repercusión durante el intercambio de información transnacional entre los distintos Estados Miembros de la UE.

---

(40) Artículos 13.4 y 14.5.a) RGPD.

(41) Artículo 23 RGPD.

(42) Artículo 14.5.c) RGPD.

(43) Artículo 14.5.b) RGPD.

(44) Artículo 14.5.d) RGPD.

(45) Artículo 4.9 RGPD y considerando 31 de la Exposición de Motivos del RGPD.

(46) WAGNER, J. y BENECKE, A., «National Legislation within the Framework of the RGPD», *European Data Protection Law Review*, n.º 3, 2016.

### 2.2.2. CUANDO EL INTERESADO YA DISPONE DE LA INFORMACIÓN

La primera exención que la legislación regula está referida a que no será necesario informar cuando el interesado ya conoce el tratamiento (47). Este supuesto es especialmente relevante cuando terceros facilitan los datos a la Administración tributaria. Es decir, si el responsable del fichero del Estado cedente, encargado de obtener los datos, ya hubiera informado al ciudadano de que su información será transmitida a la Administración tributaria competente en virtud de los instrumentos de cooperación administrativa y, en los términos que exigen los artículos 14 y 15 RGPD, no sería necesario que el Estado cesionario tuviera que volver a informarle en el plazo de un mes. El razonamiento que integra esta exención del deber es lógico. Si ya fue informado el titular del derecho, no tendría sentido exigir al posterior responsable la comunicación de aspectos que ya conoce el interesado.

Para cumplir con dicha exención es necesaria la coordinación entre los Estados Miembros. Desde nuestro punto de vista, la legislación de la UE que regula el intercambio de información, es el instrumento más eficaz para alcanzar este propósito.

Es preciso indicar que esta exención debería interpretarse de manera restrictiva. Es decir, no alcanzaría a exégesis laxas, como concebir que el sujeto quedaría informado si se deduce claramente de la naturaleza de los datos personales que se solicitan o de las circunstancias en que se recaban. Es necesario que se traslade toda la información a la que se refieren los artículos 14 y 15 RGPD en sus apartados 1 y 2. El obligado tributario no tiene por qué conocer de antemano cuál es la dirección del responsable de la Administración tributaria de otro país a la que van a ser cedidos sus datos y ante la cuál puede ejercer los derechos de acceso, rectificación, supresión, oposición y limitación del tratamiento. Tampoco tiene porque estar al corriente de cuál es la Agencia de Protección de Datos competente para resolver cualquier reclamación que tenga a bien presentar.

Además, el RGPD exige el cumplimiento proactivo de las obligaciones que establece. La Administración tributaria que obtiene o cede la información deberá demostrar la observancia de dicho deber (48).

También es preciso subrayar que la información no puede ser inexacta o genérica. Por lo tanto, no sería suficiente con indicar que los datos podrán ser cedidos a otras administraciones tributarias. En ausencia de una previsión normativa específica, deben cumplirse todos los extremos in-

---

(47) Artículos 13.4 y 14.5.a) RGPD.

(48) Artículos 5.2 y 24 RGPD.

formativos que hemos indicado para garantizar el control efectivo del uso de los datos a través del conocimiento de quién trata exactamente la información, dónde está, ante quién se pueden ejercer los derechos de acceso, rectificación, supresión y oposición, etc. Por ello entendemos que las expresiones del RGPD «categorías de destinatarios» y «categorías de datos» no deberían dar lugar, en ningún caso, a una información que impidiera seguir el «rastreo» en el uso de los datos de carácter personal por parte de las distintas administraciones tributarias(49).

Sin embargo, en la actualidad, no se regula la competencia para ejercer este deber derivado de las exigencias comunitarias en los instrumentos de colaboración entre los países, salvo por lo que se refiere al intercambio automático de datos de la Directiva 2014/107/UE de 9 de diciembre, que modificó la Directiva 2011/16/UE de 15 de febrero.

Concretamente, en la mencionada reforma se introdujo el artículo 25 titulado «Protección de datos» de la Directiva 2011/16/UE indicando que «...cada Estado miembro garantizará que toda institución financiera obligada a *comunicar información bajo su jurisdicción comunique a toda persona física (...)* 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 [está] 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» (50).

Como podemos observar, se exige que las instituciones financieras informen al ciudadano, eximiendo a la Administración tributaria cesionaria de su deber de informar. Sin embargo, no se han articulado instrumentos de desarrollo para garantizar dicha obligación en este supuesto. Únicamente se ha plasmado la mera transposición literal del precepto (51). Ello conlleva que, en la práctica, la eficacia real de la obligación impuesta a las instituciones financieras sea susceptible de mejora.

(49) Sobre la categorización de datos personales, Craddock E., Stalla-Bourdillon S. y Millard D.: «Nobody puts data in a corner? Why a new approach to categorising personal data is required for the obligation to inform», en *Computer Law and Security Review*, n.º 33, 2017, pág.151.

(50) La cursiva es nuestra. Esta obligación ya ha sido analizada por la doctrina científica: Maryte Somare y Viktoria Wöhler: «Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the Global Movement towards Transparency», *INTERTAX*, Volume 43, Issue 12, 2015, págs. 811-813 y Martínez Giner, L. A., «La información automática de cuentas financieras: nuevos retos de la asistencia mutua en la Ley General Tributaria», en *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 13, 2016, págs. 145-154.

(51) Véase la Disposición adicional vigésimo segunda que se introdujo en la LGT por la reforma operada por la de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, como consecuencia de la entrada del nuevo estándar internacional de intercambio automático de información financiera.

En el resto de instrumentos de intercambio de información tributaria de la UE, como tendremos la ocasión de examinar, en el mejor de los casos se remiten a la legislación interna para el ejercicio de este deber. Advertimos que esta situación puede resultar problemática debido a la necesaria coordinación que exige entre los Estados Miembros la regulación sobre el cumplimiento de dicha obligación.

### 2.2.3. EL ARTÍCULO 23 DEL REGLAMENTO GENERAL DE PROTECCIÓN DE DATOS

El artículo 23.1 del RGPD contempla la posibilidad de establecer medidas legislativas que eximan de las obligaciones a los responsables, incluido el deber de informar para salvaguardar los intereses económicos en el ámbito fiscal de la UE o de un Estado Miembro (52).

Esta exención tendrá lugar cuando la normativa establezca directamente que el responsable no debe informar al interesado a través del desarrollo de normas con el contenido del artículo 23.2 del RGPD (53). El Reglamento indica que, para que los Estados eximan al responsable de su obligación, deberán emplearse medidas legislativas que contengan, como mínimo, disposiciones específicas relativas a: la finalidad del tratamiento o de las categorías de tratamiento; las categorías de datos personales de que se trate; el alcance de las limitaciones establecidas; las garantías para evitar accesos o transferencias ilícitos o abusivos; la determinación del responsable o de categorías de responsables; los plazos de conservación y las garantías aplicables habida cuenta de la naturaleza, el alcance y los objetivos o categorías del tratamiento; los riesgos para los derechos y libertades de los interesados y su derecho a ser informados sobre la limitación, salvo que pueda ser perjudicial para sus fines.

Recordemos que, a diferencia de los requisitos que se exigen para que el tratamiento sea legítimo, y donde el Reglamento en su artículo 6.2 urge de manera voluntaria a que los Estados Miembros regulen los detalles del tratamiento, en el caso de la exención del deber de informar, el artículo 23.2 no contiene una premisa de carácter voluntario sino de naturaleza imperativa, que debe ser establecida en los términos de contenido mínimo que hemos indicado. Si se cumple dicho mandato, el responsable del tratamiento en la Administración tributaria quedará exento de su deber, puesto que el interesado ya se encuentra informado de las condiciones en las que podrán ser empleados sus datos con un mínimo grado de certeza.

---

(52) Véase el Considerando 73 del RGPD.

(53) Ello se debe a que el artículo 23.2.c) establece la obligación de indicar el alcance de las limitaciones establecidas.

Si bien estas medidas otorgarán una mayor flexibilidad al responsable del tratamiento, puesto que no deberá proporcionar a los ciudadanos información concreta acerca del uso de sus datos personales, ya que los tratamientos quedarán publicados con suficiente detalle, no es menos cierto que se corre el riesgo de no ofrecer información exacta acerca del tratamiento de los datos de los ciudadanos, imposibilitándoles que realicen un control del uso de su información *real*. Este tipo de normas ofrecen una *foto estática* sobre el tratamiento que es adecuada, desde nuestro punto de vista, para eximir del deber de informar. Pero recordemos que otras garantías, como el derecho de acceso, que permite el control externo al tratamiento y que ofrece información dinámica, en *tiempo real*, sobre el uso de los datos (qué datos conoce la administración, cuándo han sido transmitidos, a quién exactamente, etc.) podrían perder toda su efectividad.

El desarrollo de medidas de este tipo requerirá de una intensa actividad reguladora por parte de los Estados Miembros. Además, no será necesario que esta información esté recogida en una norma con rango de ley, el RGPD no exige un acto legislativo adoptado por un parlamento, sin perjuicio de los requisitos de conformidad con el ordenamiento constitucional del Estado miembro de que se trate (54). No obstante, dicha base jurídica o medida legislativa debe ser clara y precisa, y su aplicación previsible para los interesados de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE y del TEDH (55).

En la actualidad, no hemos encontrado ninguna disposición que cumpla con dichos requisitos en el contexto del intercambio de información tributaria. Entendemos que dada la complejidad de los tratamientos lo ideal sería que, independientemente de su desarrollo nacional, la base de estas medidas estuviera regulada en la normativa de la UE.

#### 2.2.4. EL TRATAMIENTO QUE EXPRESAMENTE SE ENCUENTRA REGULADO EN UNA NORMA NACIONAL O DE LA UNIÓN EUROPEA

El RGPD, siguiendo la regulación de la Directiva 95/46/CE, permite liberar al responsable del tratamiento cuando la obtención o la comunicación de los datos estén expresamente establecidas por el Derecho (56). Sin embargo, a diferencia de la Directiva, introduce dos novedades: no

---

(54) Por ejemplo, en España los tribunales y la Agencia Española de Protección de Datos vienen exigiendo que la exención de la obligación se encuentre expresamente en una norma con rango de ley.

(55) Considerando 41 del RGPD.

(56) Artículos 14.5.c) del RGPD y 11.2 de la Directiva 95/46/CE.

hace referencia al término ley en sentido estricto e indica que, además, será necesario tomar medidas para proteger los intereses legítimos del sujeto protegido.

Desde nuestro punto de vista, esta es una de las exenciones que será más empleada durante las transmisiones de los datos tributarios de carácter personal entre los distintos países de la UE. Las Administraciones podrán ampararse en la legislación que ya existe para evitar informar a los interesados, ya que la ley, como analizaremos posteriormente, contempla la operación de obtención o comunicación de los datos en todos los casos.

Dicha exención plantea tres aspectos problemáticos que hemos de analizar: uno formal (qué norma ampara la publicación de la cesión u obtención), otro material, respecto al alcance del término «expresamente» (qué contenido se debe regular) y, por último, aquel relacionado con el equilibrio que se trata de mantener (qué medidas alternativas pueden proteger los intereses legítimos de los ciudadanos ante la exención).

Respecto al aspecto formal, esto es, qué tipo de norma atiende a la expresión «cuando la obtención o la comunicación esté expresamente establecida por el Derecho de la Unión o de los Estados miembros». La AEPD(57), sobre la interpretación de la proyección nacional de la exención de la Directiva 95/46/CE, ha venido manteniendo un criterio uniforme. La exigencia de forma se refiere a que la habilitación debe estar prevista por una norma con rango de ley, sin que quepa su legitimación a través de normas de «valor» inferior (58).

Sin embargo, parece que el RGPD implementa un cambio de paradigma respecto de la interpretación del aspecto formal, flexibilizándolo notablemente, quizás, en parte, para adaptar el ejercicio del deber a la realidad práctica que supone que taxativamente todas las obligaciones de información y transmisiones de datos en el contexto tributario debieran estar *expresamente* establecidas por una norma con rango de ley, sin dejar, en principio, cabida a una norma de carácter reglamentario que, gozando de la misma publicidad que una ley, podría cumplir mejor con los requisitos materiales.

Desde nuestro punto de vista, el RGPD sigue un criterio material y no formal; criterio sugerido en diversas ocasiones por los Abogados Genera-

---

(57) Agencia Española de Protección de Datos.

(58) Recordemos que la Directiva indicaba en su artículo 11.2 que dicha exención se aplicaba cuando «...el registro o la comunicación a un tercero estén expresamente prescritos por ley». Véanse los siguientes informes de la AEPD: 0060/2004, pág. 2: «...recogido expresamente en una norma con rango de Ley»; 0397/2008, pág. 3: «...expresamente previsto en una norma con rango de Ley»; 0271/2012, pág. 4: «...sin que quepa la habilitación por normas de valor inferior a la ley».

les en sus opiniones, véanse, por ejemplo, las Conclusiones de Pedro Cruz Villalón, presentadas el 14 de abril de 2011, en el Asunto C-70/10, *Scarlet Extended SA contra Société belge des auteurs compositeurs et éditeurs (Sabam)* (59) y de Henrik Saugmandsgaard Øe, presentadas el 19 de julio de 2016, en los asuntos acumulados C-203/15 y C-698/15, *Tele2 Sverige AB contra Post- och telestyrelsen* (60).

El artículo 14.5.c) del RGPD indica que no será necesario informar a los ciudadanos «[cuando] la obtención o la comunicación esté expresamente establecida por el Derecho de la Unión o de los Estados Miembros». Como podemos observar, ya no se hace referencia al término ley de la Directiva 95/46/CE que indicaba que «...el registro o la comunicación a un tercero [debían estar] expresamente prescritos por ley» (61), sino a «Derecho de la Unión o de los Estados Miembros». Además, como hemos analizado en el apartado anterior, el considerando 41 del RGPD establece que la medida legislativa no implica necesariamente un acto legislativo adoptado por un parlamento. Los únicos requisitos que debe cumplir la medida legislativa es que sea clara, precisa y su aplicación previsible para los interesados.

Como anticipábamos, desde el punto de vista material debemos reflexionar sobre qué contenido debe tener la norma para cumplir con la expresión «... cuando la comunicación esté *expresamente* establecida por el Derecho de la Unión o de los Estados Miembros» (62). Nos encontramos ante el reto de determinar los requisitos que debe cumplir la disposición legislativa para que pueda considerarse que la operación de tratamiento está prevista *expresamente*.

Es preciso tener en consideración que esta previsión normativa no se concibe como una limitación del derecho fundamental, sino como una exención del deber en la que se establece un nivel distinto de publicidad sobre el tratamiento en la norma que habilita «expresamente» la comunicación de los datos. Si los preceptos que anunciamos fueran concebidos como limitaciones al derecho a la protección de datos, entonces debería tenerse en cuenta el contenido informativo establecido en el artículo 23.2 del RGPD.

Ahora bien, puede llamar la atención que una limitación del derecho implique la aprobación de una norma que goce de mayor contenido material que el supuesto de liberación al responsable del deber de informar. En estos casos de exención, el interesado gozaría de menos ele-

---

(59) Apartados 94-100.

(60) Apartados 137-154.

(61) El texto entre corchetes es nuestro.

(62) La cursiva del término es nuestra.

mentos informativos sobre el tratamiento de sus datos que cuando nos encontramos ante la limitación del derecho prevista en el artículo 23 del RGPD.

En España, el Gabinete Jurídico de la AEPD ha tratado de dar una solución a estos problemas. De sus informes puede extraerse que, para eximir del deber de informar al responsable del tratamiento, bastaría con que la norma contemplase la operación de tratamiento, una relación de los sujetos que podrán obtener, acceder o ceder la información personal, el motivo y los datos concretos que se obtienen o transmiten (63).

Entendemos que, en el ámbito tributario, la exoneración del deber de informar del responsable requiere que la norma sea transparente y precisa, contemplando los aspectos nucleares que permiten informar al interesado sobre la situación de sus datos personales.

Este grado de certeza, esa previsión taxativa y expresa del supuesto que libera del deber de informar, tendría que contemplar como mínimo los datos tratados, los fines del tratamiento y sus destinatarios. En consecuencia, podrá legitimarse materialmente la exención cuando, cumpliendo estos requisitos materiales de publicidad y transparencia, la información personal no provenga del interesado.

El GT 29 ya indicó que, cuando más complejo es el tratamiento, más difícil le es al ciudadano entenderlo. Ello requiere un mayor esfuerzo por parte del responsable del tratamiento para demostrar que el ciudadano puede comprenderlo. El intercambio de información transnacional requiere, por tanto, un mayor esfuerzo para alcanzar la transparencia y que los ciudadanos puedan controlar el tratamiento de sus datos (64).

En este contexto, es especialmente relevante la STJUE de 1 de octubre de 2015, C-201/14, *Smaranda Bara y otros*, puesto que hasta la fecha de la realización de la presente investigación es la única que ha resuelto una cuestión prejudicial relacionada con el deber de información entre administraciones públicas. Recordemos que la comunicación de datos entre las distintas administraciones tributarias de la UE se rige por las mismas reglas que una cesión entre administraciones sitas en el mismo Estado. Por lo tanto, este pronunciamiento, aunque sea de carácter puramente nacional, nos permite arrojar algo de luz a la interpretación de los requisitos materiales que permiten eximir al responsable del deber de informar desde el punto de vista del TJUE.

Dicho lo anterior, la STJUE, de 1 de octubre de 2015, asunto C-201/14, trata un supuesto de transmisión de datos tributarios de carácter personal entre administraciones públicas, en el que se examina, en detalle, la

---

(63) Véanse los informes 0060/2004, 83/2006, 125/2006, 0039/2007, 0221/2008, 0397/2008, 0468/2010 y 0271/2012.

(64) Extraído de GT 29: «*Opinion 15/2011 on the definition of consent*», pág. 20.

adecuación del presupuesto de hecho que contempla la ley para limitar el principio de información, de acuerdo con lo exigido en la Directiva 95/46/CE. Esta cuestión es de sumo interés, puesto que el TJUE se pronuncia sobre un caso de intercambio de información entre administraciones públicas evaluando las exigencias materiales y formales de la operación de tratamiento, para eximir al responsable de su deber de informar (65).

La STJUE de 1 de octubre de 2015, C-201/14, tuvo lugar a raíz de una cuestión prejudicial planteada por la Corte de apelación de Rumanía (Curtea de Apel Cluj). La controversia sobre la que versa el litigio principal se originó tras la obtención, por parte de la Agencia Nacional de la Administración Tributaria, de información tributaria de carácter personal relativa a los ingresos de unos trabajadores por cuenta ajena que, posteriormente, se transmitió a la luz del artículo 315 de la Ley n.º 95/2006 sobre la reforma del sector sanitario, a la Caja Nacional del Seguro de Enfermedad (66).

Dicho tratamiento de datos tenía como finalidad que la Administración cesionaria pudiera calcular las liquidaciones de las cotizaciones pendientes de ingreso de los trabajadores por cuenta ajena, en base al artículo 35 de la Orden n.º 617/2007 del Presidente de la Caja Nacional del Seguro de Enfermedad, de 13 de agosto de 2007 (67).

Los recurrentes en el litigio principal impugnaron, ante la Corte de Apelación de Rumanía que posteriormente planteo la cuestión prejudicial ante el TJUE, los diferentes actos administrativos en virtud de los cuales la Administración tributaria transmitió a la Caja Nacional del Seguro de Enfermedad, la información personal necesaria para la elaboración de esas liquidaciones. Para ello invocaron que la obtención y posterior cesión de sus datos personales se había realizado incumpliendo lo dispuesto en la Directiva 95/46/CE. Según los recurrentes, no habían dado su consentimiento expreso y tampoco habían sido informados por ninguna de las dos administraciones intervinientes en el tratamiento de sus datos personales (68).

Entre la información enviada, se transmitieron datos con trascendencia tributaria de carácter personal como las clases de ingreso que habían

---

(65) Sobre la notoriedad de este pronunciamiento, véase el dictamen del GT 29, de 16 de diciembre de 2015: «Guidelines for Member States on the criteria to ensure compliance with data protection requirements in the context of the automatic exchange of personal data for tax purposes», pág. 4, la Nota sobre el cumplimiento del deber de información en las comunicaciones entre administraciones públicas, de la Agencia Catalana de Protección de Datos, publicada el 30 de marzo de 2016, a raíz de la STJUE que analizamos y el Dictamen de esta misma Agencia, CNS 20/2016.

(66) Véase el Apartado 11 de dicha Sentencia.

(67) Extraído del Apartado 12 de la Sentencia y el Apartado 10 de las Conclusiones del Abogado General Pedro Cruz Villalón presentadas el 9 de julio de 2015.

(68) Véase el Apartado 12 de las Conclusiones y el Apartado 15 de la STJUE.

obtenido los trabajadores, los tributos pagados, la categoría de contribuyente que ostentaban y los apellidos y nombre.

El TJUE se basó en dos argumentos para justificar que la habilitación legal, que proporciona el citado artículo 315, no podía sustituir al deber de información: por una parte, dicho precepto no se consideró una «información previa y suficiente» (69), puesto que el presupuesto de hecho de la norma rumana no contemplaba siquiera los datos relativos a los ingresos como requisito para adquirir la condición de asegurado (70); por otra parte, tampoco podrían aplicarse a este caso los artículos 11.2 y 13 de la Directiva 95/46/CE, que permiten limitar el derecho de los interesados «cuando prevalezca un interés económico y financiero importante de un Estado miembro (...), incluidos los asuntos (...) fiscales» o «una función de control, de inspección...» (71), puesto que el TJUE indicó que, para que pudieran emplearse estos presupuestos habría sido necesario que las operaciones de tratamiento se hubieran adoptado mediante medidas legales claras que contemplaran, entre otros aspectos, la definición de los datos que podían transmitirse y las disposiciones de aplicación durante su transmisión. En este caso, dichos aspectos estaban regulados en el Protocolo de 2007, que no es público y carece de rango normativo suficiente (72).

Lo dicho hasta aquí supone que, el hecho de que la transmisión de los datos se produzca entre instituciones públicas, que actúan en cumplimiento de las obligaciones generales de colaboración establecidas por las disposiciones de la Ley rumana n.º 95/2006, con el desarrollo específico del Protocolo de 26 de octubre de 2007, no puede eximir a las instituciones de tratar de manera transparente y leal los datos personales informando de dicho tratamiento a los interesados (73).

El argumento señalado, que comparten en esta resolución el TJUE y el Abogado General, es significativo porque configura *ex profeso* al objeto de intercambio (la definición de los datos) como un elemento que debe estar regulado en el presupuesto de la norma. Es decir, si la ley que ampara la operación de tratamiento no es clara y expresamente no se menciona el tipo de información tributaria que se intercambia, debería cumplirse con el deber que analizamos cuando se obtienen o se transmiten

---

(69) Los artículos 10.1 y 11.1, de la Directiva 95/46/CE establecen que no se deberá informar al interesado cuando los datos se captan directamente del interesado siempre que «...ya hubiera sido informada de ello».

(70) Apartados 37 y 38 de la STJUE.

(71) Véase el artículo 13.1, letras e) y f), de la Directiva 95/46/CE.

(72) Véase el Apartado 40 de la STJUE y el Apartado 39 de las Conclusiones.

(73) Véanse los apartados 39 a 41 de la STJUE. En el mismo sentido, Apartado 83 de las Conclusiones del Abogado General sobre dicho asunto.

los datos personales. Además, la remisión a una norma de carácter inferior a la ley, que ni siquiera goza de publicidad para establecer los elementos esenciales de la operación de tratamiento, tampoco es acorde a lo exigido en la Directiva 95/46/CE según el TJUE (74).

El argumento que emplea el TJUE va en la línea de lo que expresamos en este apartado, reafirmando nuestra posición acerca de la exención del deber de información. La habilitación normativa debería constituir «una información previa [suficiente] (75) que pueda dispensar al responsable del tratamiento de su obligación de informar a las personas de quienes recaba los datos relativos a sus ingresos sobre los destinatarios de dichos datos» (76).

Dicho lo anterior, una interpretación *a sensu contrario* de las consideraciones vertidas por el TJUE en la Sentencia de 1 de octubre de 2015, permitiría considerar que la limitación del deber de información hubiera cumplido con las exigencias de la Directiva 95/46/CE, si los aspectos claves contenidos en el artículo 4 del Protocolo rumano de 2007 que desarrolla el intercambio y contempla los datos comunicados hubieran estado en una base legal accesible y previsible, en conjunción con lo ya establecido en el precepto 315 de la Ley rumana n.º 95/2006.

Como hemos tenido ocasión de examinar, el presupuesto legal que configura la operación de cesión entre las distintas administraciones en dicha norma, establece los sujetos que intervienen y la finalidad del intercambio, pero no amparaba la definición de los datos que se transmitieron.

Por ello, estos son los aspectos esenciales que, a nuestro juicio, deben integrar las normas tributarias que regulen el intercambio de información internacional para eximir al responsable del tratamiento de su deber de informar.

Como adelantábamos, junto al aspecto formal y material, es necesario que el responsable del tratamiento adopte medidas apropiadas para proteger los intereses de los sujetos protegidos (77). Sin embargo, el RGPD no establece en ningún caso qué debe entenderse respecto al concepto de «medidas adecuadas», sólo se indica que deberán regularse en el Derecho de la Unión o de los Estados Miembros.

Desde nuestro punto de vista, hubiera sido deseable que, un aspecto tan esencial, se concretara o definiera, estableciendo un mínimo contenido, como sucede, por ejemplo, con la elaboración de perfiles que re-

---

(74) SCHENDEL, S.: «Determining the Scope of Exemptions from Data Subjects' Rights to Process Tax Data», *European Data Protection Law Review*, n.º 2, 2016, pág. 257.

(75) La inclusión de este inciso en la cita del TJUE es nuestra.

(76) Véase el apartado 38.

(77) Artículo 14.5.c) del RGPD.

gula el propio RGPD (78). La posibilidad de admitir «cualquier medida que proteja los intereses del sujeto protegido» dará lugar a un nivel distinto de protección en cada uno de los Estados y, posiblemente, a un mayor conflicto, dejando en manos de las autoridades de protección de datos y tribunales competentes la interpretación sobre el alcance de dicha expresión. A nuestro juicio, una medida eficaz sería publicar el registro de las actividades de los tratamientos en las plataformas web de las distintas autoridades fiscales (79). Junto a estos datos deberían facilitarse fórmulas que permitieran a los interesados ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación, oposición y limitación del tratamiento ante los responsables de las distintas administraciones tributarias (80). Ello garantizaría la transparencia y el control del uso de los datos.

#### 2.2.5. CUANDO LA INFORMACIÓN AL INTERESADO RESULTE IMPOSIBLE O EXIJA ESFUERZOS DESPROPORCIONADOS

El siguiente supuesto de exención del deber tiene lugar cuando la comunicación de dicha información «exija esfuerzos desproporcionados o resulte imposible cumplir» (81). En particular, el Reglamento, siguiendo la exención que ya se regulaba en la Directiva 95/46/CE (82) se refiere a las situaciones en las que el tratamiento se realice con fines de archivo en interés público, fines de investigación científica o histórica o fines estadísticos; pero no se excluye su aplicabilidad también a otros supuestos (83). Por lo tanto, es preciso estudiar si las operaciones de tratamiento de datos, cuando se comunica información entre los distintos Estados Miembros, podría encajar en esta modalidad de exención.

Es preciso destacar con carácter previo que, en tales casos de exención, el responsable debe adoptar medidas adecuadas para proteger los derechos, libertades e intereses legítimos del interesado, inclusive, como reconoce el RGPD, haciendo pública la información. Es importante desta-

---

(78) Artículo 22.3 del RGPD: «...el responsable del tratamiento adoptará las medidas adecuadas para salvaguardar los derechos y libertades y los intereses legítimos del interesado, como mínimo el derecho a obtener intervención humana por parte del responsable, a expresar su punto de vista y a impugnar la decisión».

(79) La información a la que nos referimos podría ser la exigida para cumplir con el registro de actividades del tratamiento que contempla el artículo 30 del RGPD.

(80) L'HOIRY, X. D. y NORRIS, C.: «The honest data protection officer's guide to enable citizens to exercise their subject access rights: lessons from a ten-country European study», *International Data Privacy Law*, n.º 5, 2015, pág. 196.

(81) Véase el artículo 15.1.b) del RGPD.

(82) Artículo 11.2 de dicha norma.

(83) Véase el considerando 62 del RGPD.

car que, en este caso, no se remite a que las medidas protectoras se incorporen en la norma, como sucedía en el presupuesto de exención que hemos estudiado en el epígrafe anterior, sino que es el responsable del tratamiento quien debe adoptarlas.

Por lo tanto, el responsable del fichero podrá quedar liberado cuando, como consecuencia del «número de interesados», «de la antigüedad de los datos», y las «garantías adoptadas», el deber de informar «resulte imposible» o exija «esfuerzos desproporcionados» en conjunción con la valoración de la utilización de otras «medidas compensatorias que debe adoptar el responsable» (84).

De nuevo, el RGPD no concreta quién debe determinar cuándo el deber de informar «resulta imposible o exige esfuerzos desproporcionados» y se remite indirectamente al desarrollo de normativa nacional para que el legislador articule, en cada caso, los procedimientos pertinentes para concretarlo.

En España, la normativa de desarrollo de la Directiva 95/46/CE (85) encomienda dicha calificación en base a la valoración positiva de la AEPD, una vez que el responsable ha realizado la petición que debe contener una relación exhaustiva de datos entre los que han de hallarse los relativos a: «a) Identificar claramente el tratamiento de datos al que pretende aplicarse la exención del deber de informar; b) Motivar expresamente las causas en que fundamenta la imposibilidad o el carácter desproporcionado del esfuerzo que implicaría el cumplimiento del deber de informar; c) Exponer detalladamente las medidas compensatorias que propone realizar en caso de exoneración del cumplimiento del deber de informar; d) Aportar una cláusula informativa que, mediante su difusión, en los términos que se indiquen en la solicitud, permita compensar la exención del deber de informar» (86).

---

(84) Véase el considerando 62 del RGPD y, en el contexto nacional, confróntese la postura de GUICHOT REINA, E., *Datos personales y Administración Pública*, op. cit., pág. 389 respecto a las medidas compensatorias: «[e]sta última está llamada, a nuestro juicio, a tener gran aplicación en los procedimientos administrativos en masa (así, piénsese en las informaciones en materia tributaria o de seguridad social transmitidas por los respectivos empleadores), bien que, para recurrir a ella, es necesario un acto administrativo dictado por la APD o la correspondiente agencia autonómica que lo autorice, tramitando el correspondiente procedimiento que, sin embargo, no parece deba notificarse a los afectados, pese a que su derecho a ser informado esté en juego...».

(85) Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Recordemos que dicha norma está en proceso de ser derogada por la nueva legislación de protección de datos que deberá aprobarse antes de mayo de 2018 por la aplicabilidad del RGPD.

(86) Véanse los artículos 153-156 del Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal. Véanse los informes de la AEPD 0000/2002 y 685/2008 sobre el procedimiento para obtener la exención sobre el deber de informar.

Debemos insistir en que este supuesto de exención del deber de información es una medida excepcional (87). Hasta la fecha, ninguna Administración tributaria en el ámbito nacional se ha acogido a ella. Aun así, dada la complejidad de los intercambios de información transnacionales, entendemos que el caso podría darse, siempre que se tomen medidas adecuadas para proteger los intereses de los sujetos protegidos de manera efectiva garantizando el tratamiento transparente de sus datos.

#### 2.2.6. LOS TRATAMIENTOS REALIZADOS EN EL MARCO DE INVESTIGACIONES CONCRETAS

El artículo 4.9) del RGPD introduce una importante excepción respecto a la cesión de los datos, al considerar que el término «destinatario» no alcanza a las autoridades públicas que puedan recibir la información personal en el marco de una investigación tributaria concreta (88). Este precepto afecta especialmente a la modalidad de obtención de datos previa solicitud que regulan las distintas normas de cooperación administrativa e intercambio de información.

La «ficción jurídica» que contempla este supuesto implica que la Administración tributaria, cuando obtiene los datos del Estado cedente no es un nuevo destinatario. Ello tiene consecuencias respecto de los presupuestos legitimadores del tratamiento y el deber de información.

Es decir, al no considerarse cesión por no existir destinatario, sino una aparente «reutilización de los datos para fines compatibles», no se considera necesario un nuevo presupuesto legitimador. En este contexto tampoco lo sería una norma que «expresamente» contemple la operación de comunicación, permitiendo al responsable de la Administración tributaria cesionaria quedar exento del deber de informar. Ello conlleva una reducción de las garantías que impone el derecho a la protección de datos en aras a la protección del interés general y a una mayor flexibilidad durante investigaciones concretas.

Como hemos indicado, en el ámbito tributario, este precepto tiene consecuencias respecto de los requerimientos rogados o individualizados de información a otros países en supuestos de comprobación e investigación de las actividades los obligados tributarios, que no llegarían a considerarse comunicaciones de datos.

---

(87) En este mismo sentido apunta la jurisprudencia, en particular la STS, de 3 de octubre de 2014, recurso de casación 6153/2011, fjs. 3 y 5. Así se desprende a la vista del escaso número de autorizaciones que la AEPD otorga cada año. Véanse las siguientes resoluciones: R/00241/2015, R/02101/2014, R/01264/2014, R/01870/2012, R/01302/2011, R/01143/2010, R/01225/2010, R/01144/2010, R/00979/2010; y los expedientes: A5-00004-2013, A5-00003-2013, A5-00002-2013, A5-00001-2013, A5/00005/2009, A5-00001-2009, PR-00001-2007, PR-00001-2006, PS-00103-2005, PS-00172-2005.

(88) Considerando 31 de la Exposición de Motivos del RGPD.

Sin embargo, como una interpretación amplia podría llevar a no aplicar las garantías esenciales de la legislación que examinamos, en la exposición de motivos del RGPD se establecen las pautas que deben cumplir las solicitudes presentadas por las autoridades públicas para este fin, las cuales siempre deben presentarse por escrito, de forma motivada y con carácter ocasional. Además, tales solicitudes no deben referirse a la totalidad de un fichero, ni dar lugar a la interconexión de varios, los datos que se recaban deben ser concretos (89).

Esta excepción también está condicionada a que el tratamiento de datos personales por dichas autoridades debe respetar escrupulosamente los principios relativos a la finalidad del tratamiento. Es decir, en estos casos adquiere especial relevancia el artículo 5.c) del RGPD sobre la «limitación de la finalidad», que exige que los datos recogidos sean empleados con fines determinados, explícitos y legítimos, y prohíbe ulteriores usos con fines incompatibles.

En este sentido, durante la modalidad de obtención de datos, previa solicitud, en todas las normas de la UE que regulan la cooperación administrativa y el intercambio de información, son numerosas las que incluyen la expresión «podrá incorporar un informe motivado» (90). A nuestro juicio, en dicha expresión sería recomendable sustituir el término *podrá* por *deberá* de aportarlo en cualquier caso. Ello eximiría a la Administración tributaria de cumplir siempre con las exigencias del RGPD respecto deber de informar y respetaría, en mayor medida, el principio de calidad de los datos. Además, sería conveniente que se incorporara una mención expresa al carácter ocasional de la solicitud y que, en todo caso, debe regir el principio de limitación de la finalidad del RGPD. Así se garantizaría una mayor seguridad jurídica permitiendo no considerar al Estado cesionario como destinatario y, por lo tanto, aplicar adecuadamente la excepción del artículo 4.9) del RGPD.

### **3. Estado actual de la situación en las principales normas tributarias a la luz de la doctrina del Supervisor Europeo de Protección de Datos**

En actualidad disponemos de un amplio sistema normativo que permite el intercambio de datos personales a través de los diversos reglamentos y directivas de la UE. Hemos seleccionado una muestra represen-

---

(89) Hubiera sido deseable que las instrucciones que se contienen en el considerando 31 de la Exposición de Motivos del RGPD se hubieran incorporado al artículo 4 (9).

(90) Véanse los artículos 7.4 del Reglamento 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, 6.2 de la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011 y 8.3 del Reglamento 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012.

tativa de dichas normas para su análisis, que incluye: (i) el Reglamento 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; (ii) la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad de los impuestos directos, así como a los impuestos indirectos aún no cubiertos por la legislación de la UE;<sup>(91)</sup> (iii) y el Reglamento 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) 2073/2004.

Todos estos instrumentos contemplan la transmisión de información personal como examinamos en otro trabajo<sup>(92)</sup>. Tras haber estudiado el régimen normativo que impone el deber de informar, en este momento, nuestro objetivo es señalar las particularidades que establece la normativa mencionada respecto al deber de informar y la posición del SEPD.

En el seno de la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, el Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, establece la posibilidad de que los Estados Miembros limiten los distintos derechos y obligaciones que establece la legislación sobre protección de datos personales en base la Directiva 95/46/CE.

Ahora bien, esta norma hace una alusión general en la que no se indican ni los supuestos específicos de exención del deber, ni tampoco de la limitación del resto de los derechos y obligaciones. En relación con el derecho a ser informado, la regulación no contempla ninguna particularidad acerca de cómo ha de informarse a los obligados tributarios. La única referencia a la normativa sobre protección de datos, al margen de la limitación de carácter general que prevé su considerando 26, se produce en los artículos 16 (información de retorno) y 31 (información sobre los sujetos pasivos). En ambos casos se remite a las reglas nacionales que cada país hubiera desarrollado sobre los datos que se intercambian.

---

(91) La Directiva ha sido modificada en numerosas ocasiones, véase Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation; Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation; Regulation (EU) 2015/2378 of 15 December 2015 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Implementing Regulation (EU) No 1156/2012; Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation; y Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements.

(92) OLIVARES OLIVARES, B.D., *La protección de los datos personales de los obligados tributarios durante su captación en el contexto nacional y de la Unión Europea*, Tesis doctoral inédita, Universidad Miguel Hernández, 2016, págs. 419-429.

El propio SEPD criticó duramente la ausencia del desarrollo del ejercicio del deber de información y expresó que: «[l]os artículos 10 y 11 de la Directiva 95/46/CE contienen la obligación de que el responsable del tratamiento informe al interesado antes de la obtención de los datos, o, cuando los datos no han sido recabados del propio interesado, en el momento del registro de los datos. Puede considerarse que estas disposiciones desarrollan el principio general de transparencia, que forma parte de la lealtad del tratamiento exigida en el artículo 6, apartado 1, letra a) de la Directiva 95/46/CE. El SEPD ha comprobado que la propuesta no contiene otras disposiciones que se remitan al principio de transparencia, por ejemplo sobre el modo en que el sistema se pone en conocimiento del público en general o la manera en que se informará a los interesados acerca del tratamiento de sus datos. Por consiguiente, el SEPD insta al legislador a que adopte una disposición en la que se aborde la cuestión de la transparencia de la cooperación y de los sistemas de apoyo» (93).

La opinión de dicha autoridad no fue tenida en cuenta, por lo que en la actualidad sigue sin coordinarse en dicho instrumento la aplicación del deber de información. Ante la ausencia de una regulación específica, cuando el responsable del tratamiento obtiene información de los obligados tributarios proporcionada por terceros, debería de informarse a los interesados, salvo que ya hubieran sido informados durante la obtención de sus datos por el país cedente o que la operación de tratamiento pudiera enmarcarse en alguna de las exenciones que ya hemos examinado.

En el ámbito de los impuestos especiales, el Reglamento (UE) 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa, reconoce expresamente en el artículo 28.4 que durante el tratamiento de la información personal se atenderá a las disposiciones que hubieran desarrollado «...los Estados Miembros en aplicación de la Directiva 95/46/CE». Por lo tanto, existe una delegación expresa en esta materia a los Estados Miembros limiten, en aras de la correcta aplicación de la norma, el alcance de las obligaciones y derechos previstos en el artículo 10 y el artículo 11, apartado 1, de la Directiva 95/46/CE, entre otros. Es decir, se prevé la posibilidad de liberar al responsable del tratamiento del deber de informar a los obligados tributarios durante la obtención de los datos. Hasta la fecha en nuestra legislación no se ha establecido ninguna norma que ampare expresamente la exención de esta obligación o la restricción directa del derecho fundamental.

---

(93) Dictamen sobre la propuesta de Reglamento del Consejo relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido de 13 de marzo de 2010, apartado 54 del documento.

Al igual que sucedió con el Reglamento 904/2010 de cooperación administrativa, en el ámbito del IVA, el SEPD también criticó la inclusión de esta limitación el 3 de marzo de 2012, en su Dictamen sobre la propuesta de Reglamento del Consejo sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales. En este indica que dicha limitación es desproporcionada y que deben especificarse las situaciones específicas en que será necesaria(94). Por lo tanto, la ausencia de regulación específica en el Reglamento y en la normativa interna de desarrollo, nos debe conducir a la misma conclusión que alcanzamos en el anterior apartado: la Administración tributaria tendrá que aplicar las reglas generales en esta materia. Es decir, salvo que pueda aplicarse algún supuesto de exención del deber, deberá de informar a los obligados tributarios del contenido del artículo 15.1 RGPD.

Por último, la Directiva 2011/16/UE establece en el considerando número 27 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» (95). Como podemos observar, la Directiva continúa con la tónica general de la normativa europea en el contexto tributario, contemplando las posibles limitaciones al derecho fundamental.

Junto a este considerando, su artículo 25 indica que puede limitarse la obligación de informar al interesado de los datos que no han sido recabados de éste. Este supuesto implica que el responsable de la Administración tributaria cesionaria podría no tener que informar a los interesados(96). Ahora bien, la legislación española no ha contemplado una limitación expresa en estos casos como ya hemos analizado. De producirse en el futuro debería de cumplir con el mandato del artículo 23.2 del RGPD.

Recordemos que tanto el artículo 6.1 a) de la Directiva 95/46/CE como el precepto 5 del RGPD establecen que todos los datos deben ser tratados de manera transparente. Precisamente, la regulación del derecho a ser in-

(94) Véase el apartado 19 de dicho dictamen.

(95) 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».

(96) 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.

formado es considerada una proyección de este principio. Ésta sirve al fin de informar a los sujetos propietarios de la información acerca de la identidad del responsable y el propósito del tratamiento de sus 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 titular del derecho pueda identificar en qué contexto está teniendo lugar el tratamiento de su información (97).

El 5 de noviembre de 2013, el SEPD, en su comentario acerca de la propuesta de reforma del artículo 8 de la citada Directiva de cooperación administrativa, ya advirtió que ni la actual Directiva, ni siquiera la nueva propuesta de reforma contenía previsiones que indicaran cómo debe articularse el principio de transparencia en la práctica; por ejemplo, cómo se debe comunicar el intercambio de información a los interesados a largo plazo o cómo los sujetos titulares podrán ser informados sobre el tratamiento al que serán sometidos sus datos. (98)

Tras este comentario, el legislador modificó el artículo 25 de la Directiva de cooperación administrativa a través la modificación operada por la Directiva 2014/107/UE de 9 de diciembre, que introdujo como principal novedad la obligatoriedad del intercambio automático de información como ya hemos estudiado anteriormente.

En este sentido, siempre que la entidad financiera informe al interesado en los términos que indicamos cuando analizamos el contenido material del deber de información, la Administración tributaria cesionaria quedará exenta de su deber de informar.

Como podemos observar, la Directiva incorpora la única norma de coordinación del deber y únicamente para la modalidad de intercambio automático de información. En el resto de supuestos, la normativa tributaria se remite en el mejor de los casos al desarrollo nacional para eximir a los responsables (99). Como ya hemos tenido la ocasión de analizar, a nuestro juicio y en estos casos, la exención predominante será la regulada en el artículo 14.5.c) del RGPD: «...obtención o la comunicación esté expresamente establecida por el Derecho de la Unión o de los Estados Miembros que se aplique al responsable del tratamiento y que establezca medidas adecuadas para proteger los intereses legítimos del interesado».

---

(97) Véase European Data Protection Supervisor: «*Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/UE on administrative cooperation in the field of taxation*», ob. cit., pág. 2.

(98) Véase en: [https://edps.UEuropa.UE/sites/edp/files/publication/13-11-05\\_taxation\\_cooperation\\_en.pdf](https://edps.UEuropa.UE/sites/edp/files/publication/13-11-05_taxation_cooperation_en.pdf) (visitado el 15/05/2017).

(99) DOURADO, A. P.: «Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies», RSCAS 2013/11, *Robert Schuman Centre for Advanced Studies*, 2013, pág. 6.

Es necesario que se respete tanto el contenido material como que se adopten medidas como las indicadas en el apartado anterior para que se garantice el tratamiento transparente de los datos personales de los obligados tributarios.

#### **4. Entre la ficción y la realidad: propuestas de mejora para un sistema de protección coherente en las Administraciones Públicas**

Tal y como hemos podido constatar, con carácter general, las normas que regulan el intercambio de información tributaria no contemplan medidas específicas encaminadas a garantizar el cumplimiento del deber de informar. Además, la normativa tampoco prevé la coordinación entre los distintos sujetos responsables del tratamiento que intervienen durante la comunicación de los datos. Ello se debe a que no existe un marco jurídico común y específico que establezca en el ámbito tributario cómo, en qué momento y quién ha de informar a los obligados tributarios sobre los elementos esenciales que configuran el tratamiento de la información. La remisión al desarrollo de normativa nacional no logra garantizar el efectivo cumplimiento del deber.

Tras detectar los problemas que tienen lugar, apuntamos dos posibles soluciones: (i) introducir en las normas de asistencia mutua e intercambio de información una regulación sobre la protección de datos de carácter personal, que respete los estándares del RGPD y que permita coordinar el deber de informar en cada intercambio; (ii) eximir de manera expresa y proporcionada de este deber al responsable del tratamiento, incluyendo en cada instrumento medidas adecuadas para proteger los intereses legítimos de los interesados y que permitan al titular prever el tratamiento de su información ante los posibles intercambios.

En el último caso y dependiendo del tipo de exención o limitación, estas medidas podrían contener los aspectos exigidos en el artículo 23.2 del RGPD o publicitar el registro de las actividades del tratamiento del artículo 30 del RGPD. En todo caso, dicha información debería ser fácilmente accesible a través de medios telemáticos, posibilitando el ejercicio de los distintos derechos que prevé el RGPD.

Téngase en cuenta, en relación con la primera propuesta, que si se coordina el cumplimiento del deber de información, como sucedió con la modificación del artículo 25 de la Directiva 2011/16/UE, ello permitiría a las administraciones y a los operadores privados que suministran los datos delimitar sus responsabilidades e informar efectivamente a los interesados. En cambio, la segunda opción, destaca por la simplificación de la carga administrativa y permitiría, sin tener que modificar excesivamente el actual marco legislativo, respetar la transparencia del tratamiento.

La modalidad de intercambio de información que mayor potencialidad lesiva representa para el derecho fundamental es la obtención de datos previa solicitud para investigaciones tributarias. El RGPD otorga en este caso una mayor discrecionalidad al responsable del tratamiento, adquiriendo especial relevancia el principio de limitación de la finalidad. Para otorgar una mayor seguridad jurídica recomendamos un cambio en la terminología sustituyendo el término *podrá* por *deberá* solicitarse a través de un informe motivado.

En aras a una mayor transparencia también sería deseable que el legislador concretase el significado de expresiones como «medidas adecuadas para proteger los intereses legítimos del interesado», que se encuentran en las diversas modalidades de exención del deber en el RGPD.

El cambio legislativo que propicia el Reglamento es el momento idóneo para asumir el reto que supone adaptar el deber de informar a la realidad en la que se proyecta, enfrentando las dificultades y tomando ventaja. La norma nos brinda la posibilidad de dejar de abrazar la ficción y construir un sistema de control coherente con el contexto tributario. Ello permitirá alcanzar un equilibrio justo y facilitar el conocimiento de los tratamientos de manera efectiva. A nuestro juicio, dicha meta debe lograrse a través de la flexibilidad del deber y su necesaria adaptación a la realidad que brinda el escenario transnacional. Estas dos premisas han de guiar a los distintos Estados en su misión de otorgar la información necesaria.

## 5. Bibliografía

- ABERASTURI GORRIÑO, U.: «Movimiento internacional de datos. Especial referencia a la transferencia internacional de datos sanitarios», *Revista de Administración Pública*, n.º 186, 2011.
- ALLEVI, L. y CELESTI, C.: «10th GREIT Annual Conference on EU BEPS; Fiscal Transparency, Protection of Taxpayer Rights and State Aid and 7th GREIT Summer Course on Tax Evasion, Tax Avoidance & Aggressive Tax Planning», *INTERTAX*, vol. 44, n.º 1, 2016.
- BLUME, P.: «The Data Subject», *European Data Protection Law Review*, n.º 4, 2015.
- BRODZKA, A. y GARUFI, S.: «The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters», *European Taxation*, n.º 8, 2012.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Netbiblo, La Coruña, 2009.
- CASTRO ARANGO, J. M.: «Los derechos humanos y fundamentales a la intimidad y la protección de datos como límites al intercambio de información», en COLLADOYURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coor-

- dinadores): *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012.
- COCKFIELD, A. J.: «Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights», *U.B.C. Law Review*, vol. 42, n.º 2, 2010.
- CRADOCK E., Stalla-Bourdillon S. y Millard D.: «Nobody puts data in a corner? Why a new approach to categorising personal data is required for the obligation to inform», *Computer Law and Security Review*, n.º 33, 2017.
- DAVIES, S.: «The Data Protection Regulation: A Triumph of Pragmatism over Principle?», *European Data Protection Law Review*, n.º 3, 2016.
- DE FLORA, M. G.: «Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure», *INTERTAX*, vol. 45, n.º 6-7, 2017.
- DE HERT, P.: «Data Protection as Bundles of Principles, General Rights, Concrete Subjective Rights and Rules. Piercing the Veil of Stability Surrounding the Principles of Data Protection», *European Data Protection Law Review*, n.º 2, 2017.
- DEBELVA, F. y MOSQUERA, I.: «Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions», *INTERTAX*, vol. 45, n.º 5, 2017.
- DIÉPVENS, N. y FILIP DEBELVA, F.: «The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure», *EC Tax Review*, n.º 4, 2015.
- DOURADO, A. P.: «Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies», RSCAS 2013/11, *Robert Schuman Centre for Advanced Studies*, 2013.
- DUFFY, B. y DINEEN, M.: «Europe moves towards a more transparent tax regime», *Tax planning international: European tax service*, vol. 17, n.º 7, 2015.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F.: «El principio de leal cooperación entre las Administraciones tributarias de los Estados Miembros», en DI PIETRO, A. y TASSANI, T. (directores): *Los principios Europeos del Derecho Tributario*, Atelier, Barcelona, 2015.
- FERNÁNDEZ SALMERÓN, M.: «La Protección de los Datos Personales en las Administraciones Públicas», Aranzadi, Madrid, 2004.
- GUICHOT REINA, E.: *Datos personales y Administración Pública*, Aranzadi, Navarra, 2005.
- GUTMANN, D.: «Taking Human Rights seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the UE», en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (editors): *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2010.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: «El difícil equilibrio entre prerrogativas de la Administración y garantías de los particulares: el tratamiento de datos

- personales de los extranjeros no comunitarios», *Revista española de Derecho Administrativo*, n.º151, 2011, documento bibliográfico digital westlaw-aranzadi BIB 2011\1069.
- KOFLER G. y PISTONE P.: «General Report», en KOFLER G., POIARES MADURO M. y PISTONE P. (cords.): *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2010.
- KOOPS, B. J.: «The trouble with European data protection law», *International Data Privacy Law*, Vol. 4, n.º 4, 2014.
- L'HOIRY, X. D. y NORRIS, C.: «The honest data protection officer's guide to enable citizens to exercise their subject access rights: lessons from a ten-country European study», *International Data Privacy Law*, n.º 5, 2015.
- LYNSKEY, O.: «From Market-Making Tool to Fundamental Right: The Role of the Court of Justice in Data Protection's Identity Crisis», en GUTWIRTH, S., LEENES, R., DE HERT, P. y POULLET, Y. (editors): *European Data Protection: Coming of Age*, Springer, London, 2013.
- MARÍN AÍS, J. R.: *La participación de la Unión Europea en tratados internacionales para la protección de los derechos humanos*, Tecnos, Madrid, 2014.
- MARTÍNEZ GINER, L. A.: *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, lustel, Madrid, 2008.
- «La información automática de cuentas financieras: nuevos retos de la asistencia mutua en la Ley General Tributaria», *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 13, 2016.
- «El intercambio automático de información en materia tributaria: retos e incertidumbres jurídicas», *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, n.º 173, 2017.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., MORENO GONZÁLEZ, S. y LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente Informe Nacional español para el Congreso de la European Association of Tax Law Professors, (EATLP) Istanbul 2014», en MARTÍN DÉGANO, I. y HERRERA MOLINA, P.M., Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente, *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 8, 2014.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: «El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales», *Quincena fiscal*, n.º 12, 2016.
- «The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances», *ECTax Review*, n.º 3, 2016.
- 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 MARTÍN DÉGANO, I. y HERRERA MOLINA,

- P.M., Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente, *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 8, 2014.
- OWENS, J.: «Tax Transparency: The Full Monty», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 9, 2014.
- PIÑAR MAÑAS, J. L.: «El derecho a la protección de datos de carácter personal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Cuadernos de Derecho Público*, n.º 19-20, 2003.
- SOMARE, M. y WÖHRER, V.: «Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the Global Movement towards Transparency», *INTERTAX*, Vol. 43, n.º 12, 2015.
- SCHENDEL, S.: «Determining the Scope of Exemptions from Data Subjects' Rights to Process Tax Data», *European Data Protection Law Review*, n.º 2, 2016.
- SACCHETTO, C.: «La colaboración internacional en materia tributaria», *Boletín de Fiscalidad Internacional*, n.º 15, 1998.
- SERRAT ROMANÍ, M.: «La subjetividad tributaria del agente retenedor en los modelos de intercambio de información: ¿sustituto o colaborador?», *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 8, 2014.
- SOONE, A.: «Exchange of Tax Information and Privacy in Estonia», *INTERTAX*, vol. 44, n.º 3, 2016.
- TRONCOSO REIGADA, A.: *La protección de datos personales. En busca del equilibrio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.
- «La información y el consentimiento para el tratamiento de datos personales en la administración electrónica», en VV.AA.: *Administración electrónica y ciudadanos*, Civitas, 2011, documento bibliográfico digital westlaw-aranzadi BIB 2011\5878.
- VALERO TORRIJOS, J. y LÓPEZ PELLICER, J. A.: «Algunas consideraciones sobre el derecho a la protección de los datos personales en la actividad administrativa», *Revista Vasca de Administración Pública. Herri-Ardurazako Euskal Aldizkaria*, n.º 59, 2001.
- VALEROTORRIJOS, J.: «Implicaciones de la protección de datos de carácter personal para la Administración electrónica», en VV.AA.: *La protección de datos en la Administración electrónica*, Aranzadi, Cizur Menor, 2009.
- VAN BREDERODE, R. F.: «The Impact of Science and Technology on Taxation», *INTERTAX*, Vol. 41, n.º 12, 2013.
- WAGNER J. y BENECKE A.: «National Legislation within the Framework of the RGPD», *European Data Protection Law Review*, n.º 3, 2016.

Trabajo recibido el 24 de octubre de 2017

Aceptado por el Consejo de Redacción el 16 de febrero de 2018

**LABURPENA:** Europar Batasuneko Datuak Babesteko Erregelamendu Orokorrak informazioa modu zilegi, zintzo eta gardenean tratatzea eskatzen du. Hain zuzen ere, azken printzipio horrek garrantzi handia dauka herritarren datuak eremu publikoan eskuratzeko, erabiltzeko eta lagatzeko orduan. Lan honek kritikoki jorratzen du printzipio horren proiektioetako baten analisisa: informatzeko betebeharrarena, alegia. Horretarako, esparru juridikoa aztertu dugu, arreta berezia jarriz erregelamendutik salbuesteko kasuek dakartzaten askotariko arazoei; izan ere, kasu horiek bere betebeharretik askatzen dute datuak tratatzeko arduraduna. Hainbat arazo hauteman ditugu, eta, horiek konpontzeko, arau berriak garatu eta interesdunaren bidezko interesak babesteko neurri egokiak ezarri beharko dira. Gutxieneko gardentasun-maila agertu behar da tratamenduetan, zergapekoek beren datuen erabilera kontrolatu dezaten EBko beste administrazio batzuekin informazioa trukatu ondoren.

**GAKO HITZAK:** Datuak Babesteko Erregelamendu Orokorra Informatzeko betebeharra. Informazio pertsonala. Zerga-datuak. Administrazio-lankidetzak.

**RESUMEN:** El Reglamento General de Protección de Datos de la Unión Europea exige el tratamiento lícito, leal y transparente de la información. Precisamente, este último principio goza de especial relevancia durante la obtención, uso y cesión de los datos de los ciudadanos en el ámbito público. El presente trabajo aborda críticamente el análisis de una de sus proyecciones: el deber de información. Para ello examinamos su marco jurídico, prestando especial atención a los distintos problemas que plantean los supuestos de exención del Reglamento que permitirán liberar, al responsable del tratamiento, de su obligación. Hemos detectado diferentes problemas que necesitarían para su solución del desarrollo de nuevas normas y de la implantación de medidas adecuadas para proteger los intereses legítimos del interesado. Es preciso facilitar un mínimo grado de transparencia sobre los tratamientos con el objetivo de que los administrados controlen el uso de sus datos tras los intercambios de información con otras Administraciones de la UE.

**PALABRAS CLAVE:** Reglamento General de Protección de Datos. Deber de informar. Información personal. Datos tributarios. Cooperación administrativa.

**ABSTRACT:** The General Data Protection Regulation requires that the personal data must be processed lawfully, fairly and in a transparent manner. Precisely, this last principle is of special relevance during the collection, use, and transfer of the citizens' data. This paper critically addresses the analysis of one of its projections: the duty to inform. To do this, we examine its legal framework, paying particular attention to the various problems arising from its exemptions, which will allow the data controller to be exempt from his or her obligation. We have identified different problems that would need to be solved by the development of new regulations and from the implementation of appropriate measures in order to protect the legitimate interests of the data subjects. It is mandatory to provide

a minimum degree of transparency during the processing to allow the citizens to control the use of their data after exchanges of information with other EU administrations.

**KEYWORDS:** General data protection regulation. Duty to inform. Personal information. Tax-related data. Administrative cooperation.