

Transparencia y secreto tributario: reflexiones a propósito de las resoluciones del Consejo de Transparencia de Andalucía sobre información de datos tributarios (IBI)

Dr. Rafael Jesús Vera Torrecillas

Secretario General de la Excma. Diputación Provincial de Huelva
y del Servicio Provincial de Gestión tributaria

Profesor de la Universidad de Huelva

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN: LA DIFÍCIL PROBLEMÁTICA DE LA CONCILIACIÓN ENTRE EL DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN Y LA PROTECCIÓN DE LOS DATOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA. II. EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA PROTECCIÓN DE LOS DATOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA. 1. El principio de confidencialidad y el secreto tributario. 2. La protección de los datos tributarios de las personas jurídicas. 3. EL consentimiento del interesado como principio de protección de los datos personales de naturaleza tributaria. III. EL CONFLICTO ENTRE EL DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN Y EL CARÁCTER RESERVADO DE LOS DATOS TRIBUTARIO: LA CLAUSULA DE SUPLETORIEDAD DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA LTAG. IV. EL CRITERIO INTERPRETATIVO DEL CONSEJO DE TRANSPARENCIA DE ANDALUCÍA EN RELACIÓN AL ACCESO A LA INFORMACIÓN DE NATURALEZA TRIBUTARIA. V. EL RÉGIMEN DE PROTECCIÓN DE LOS DATOS TRIBUTARIOS EN LEY DE CATASTRO INMOBILIARIO. VI. CONFIDENCIALIDAD, SECRETO TRIBUTARIO Y TRANSPARENCIA: NECESIDAD DE UNA INTERPRETACIÓN INTEGRADORA. EL CRITERIO INTERPRETATIVO DEL CTBG EXPRESADO EN LA RESOLUCIÓN DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2015. VII. CONCLUSIONES. VIII. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN: Si hay un sector del Ordenamiento jurídico especialmente problemático a la hora de conciliar el derecho de acceso a la información y el derecho a

Recibido: 15/05/2019

Aceptado: 05/06/2019

la protección de los datos de carácter personal es, sin lugar a dudas, el tributario. El trabajo reflexiona sobre la tensión existente entre el derecho a la intimidad, fundamento en última instancia de la normativa sobre protección de datos, y el derecho de acceso a la información administrativa a la luz de las actuales leyes de transparencia, centrándonos en el ámbito tributario, pues ambos sectores del ordenamiento jurídico parten de principios contrapuestos, lo que constituye una fuente de inseguridad jurídica para quienes tienen la función de aplicar estas normas. Por otro lado, cuando se trata de personas jurídicas, expresamente excluidas del ámbito de aplicación de la LOPDGDD, tanto la normativa tributaria como catastral extienden expresamente a estas su régimen de protección de datos, situándolas en el mismo plano que a las personas físicas; por tanto, es la normativa sectorial la que configura el estatuto de protección de datos de las personas jurídicas.

PALABRAS CLAVE: Secreto tributario. Transparencia. Principio de confidencialidad tributaria. Régimen de protección de datos tributarios de las personas jurídicas.

ABSTRACT. If there is an issue within the Legal System especially problematic when it comes to reconciling the right of access to information and the right to the protection of personal data is, without any doubt, the tax question. This work reflects on the existing tension between the right to privacy, the ultimate foundation of the regulations on data protection, and the right of access to administrative information in light of the current transparency laws, focusing on the tax area, since both sectors of the legal system start from opposing principles, which constitutes a source of legal insecurity for those who must apply these norms. On the other hand, when dealing with legal entities, specifically excluded from the scope of application of the GDPR, their data protection regulation is expressly extended to them by both the tax and cadastral regulations, placing them on the same level as that of natural persons; therefore, it is the sectorial norm the one that configures the statute of data protection for legal entities.

KEYWORDS: Tax secret. Transparency. Principle of tax confidentiality. Regulation on tax data protection for legal entities.

I. INTRODUCCIÓN: LA DIFÍCIL PROBLEMÁTICA DE LA CONCILIACIÓN ENTRE EL DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN Y LA PROTECCIÓN DE LOS DATOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA

En los últimos años se ha evidenciado un extraordinario avance en la regulación del derecho a la protección de datos, al tiempo que se ha ampliado consi-

derablemente el derecho de acceso a la información pública y a la transparencia, configurando este último como auténtico principio rector de la actividad de nuestras Administraciones públicas. Esta doble tendencia genera una verdadera evolución paralela de dos derechos de difícil conciliación en muchos casos. Se produce, de esta forma, una tensión entre el derecho a la intimidad de los ciudadanos y el principio democrático que se manifiesta en el derecho a conocer los procesos de toma de decisiones públicas y la documentación que obra en poder de la Administración. La colisión entre ambos derechos es evidente. No toda información puede ser objeto de divulgación, ya que existen una serie de límites que se dirigen a la salvaguarda de otros valores y principios, entre ellos se encuentra, sin lugar a dudas, el de la protección de los datos de carácter personal¹.

Si hay un sector de Ordenamiento jurídico especialmente problemático a la hora de conciliar el derecho de acceso a la información y el derecho a la protección de los datos de carácter personal es el tributario. En efecto, la Administración tributaria tiene en su poder datos sensibles de personas físicas y jurídicas que se relacionan con ellas como destinatarias del ejercicio de potestades públicas. Estos datos se traducen en *información* que puede llegar a ser conocida por terceros, quienes al amparo de los derechos reconocidos en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno (LTABG) y en la Ley 1/2014, de 24 de junio, de Transparencia Pública de Andalucía (LTA) tienen la posibilidad de solicitar su acceso a fin de conocer desde un planteamiento abstracto la concreta aplicación de la norma jurídica que la Administración ha venido realizado en un supuesto concreto².

Tal es el caso de las solicitudes de información que se han planteado recientemente en algunos Ayuntamientos andaluces sobre la relación de bienes, domicilios, cuantía y causa legal de la exención del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI), información solicitada en relación a los bienes de las personas jurídicas, probablemente por haber valorado con carácter previo la dificultad que presenta la obtención de los datos referentes a las personas físicas, respecto de los cuales entran en juego no solo

¹ BARRERO RODRIGUEZ, C. “Las causas de inadmisión de las solicitudes de acceso a la información; en particular la doctrina de las autoridades independientes de transparencia”, en *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 46, 2017.

² Como han señalado FERNÁNDEZ RAMOS y PÉREZ MONGUIÓ, “(...) el derecho de acceso a la documentación pública puede ser ejercido, y de ordinario así sucede con una finalidad instrumental, para fines variados : desde finalidades altruistas como la protección de intereses públicos (...), a intereses estrictamente particulares (...), incluidos tanto los legítimos intereses patrimoniales y comerciales. Pero lo fundamental es que no deben invertirse los planos: es decir, la Administración no debe entrar a prejuzgar los eventuales fines del sujeto interesado para condicionar su acceso (...)”. FERNANDEZ RAMOS, S., y PÉREZ MONGUIÓ, J.M., *El Derecho al Acceso a la Información Pública en España*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2017, p. 118.

las limitaciones establecidas en la legislación tributaria y catastral sino, también, las derivadas de la legislación de protección de datos de carácter personal, que restringe considerablemente el acceso a la información de estos datos que obran en poder de la Administración tributaria³.

La legislación tributaria parte del principio general de que el derecho a la información tributaria no es absoluto. Algo completamente lógico, aunque sería preciso subrayar que tampoco lo es el derecho a la intimidad del art. 18.1 de la Constitución española (CE), ni los derechos reconocidos en las leyes de transparencia. La problemática radica pues en cómo interpretar la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) a la luz de las leyes de transparencia y, en concreto, las exigencias que derivan del principio general de supletoriedad de la Disposición adicional primera de la LTABG y de la cuarta de la LTA⁴.

La búsqueda de un equilibrio que permita conciliar ambos derechos no es tarea fácil, pues exige un juicio de valor por parte del funcionario encargado de aplicar la norma. El principio general, establecido por las leyes de transparencia y la propia legislación tributaria, parte de que el derecho de protección de datos ha de interpretarse a la luz de otros bienes jurídicos protegidos y de otros derechos constitucionalmente reconocidos⁵. En efecto, no podemos olvidar que nuestra Constitución en su art. 31.1 reconoce el principio de igualdad tributaria, íntimamente vinculado al de capacidad económica, o el de justicia tributaria, sin olvidar que el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos comporta la atribución de potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento. También debemos recordar que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos⁶. Sin embargo, el principio general

³ Entre otros, los Ayuntamientos de El Ejido, Roquetas de Mar, Cuevas del Almanzora, Motril, Baza, Guadix, Ogíjares ; Almonte, Lepe, Valverde del Camino, Palma del Condado, Palos de la Frontera, Estepona, Fuengirola, Cártama, Álora, Córdoba, Fuente Palmera, Jaén, Úbeda, Mengíbar, Dos Hermanas, Bormujos, Écija, Osuna, Sevilla , San Roque, Villamartín y Chipiona.

⁴ Sobre el contenido y alcance de la disposición adicional 1.3 de la LTABG, BARRERO RODRIGUEZ, C., “La disposición adicional 1.3ª del Proyecto de Ley de Transparencia, acceso a la información y buen gobierno y sus negativos efectos en el ámbito de aplicación del derecho de acceso a la información”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 158, 2013.

⁵ Se habla del derecho de protección de datos como “supraconcepto”, sin vincular su alcance a la LOPDGDD y, por tanto, sin discernir en este momento su alcance respecto de las personas físicas y de las personas jurídicas, puesto que estas últimas, aunque no resulten protegidas por la LOPDGDD, son titulares también de un derecho a la protección de datos cuya medida viene dada por distintas leyes sectoriales.

⁶ Como ha señalado GUICHOT: “La circulación y contraste de la información sobre la organización, la actividad y el gasto público es necesaria para la creación de una opinión pública que pueda decidir su propio destino como sociedad, controlando la actuación del poder y participando activamente en su ejercicio” GUICHOT REINA, E., “La aplicación de la ley de Transparencia en las Entidades Locales”, en VILLORIA MENDIETA, M. (dir.) y FORCADELL ESTELLER, X., (coord.), *Buen gobierno, transparencia*

que opera en materia tributaria es el carácter reservado de la información con trascendencia tributaria y su confidencialidad.

En efecto, la LGT parte del principio básico de la calidad de los datos en el sentido de que la Administración sólo puede usar la información obtenida para funciones o finalidades que no sean incompatibles con aquellas para las que fueron obtenidos. Resulta, por tanto, evidente que si se establecen límites en la ley para la propia Administración, estos mismos límites operen con mayor rigor para el acceso a dicha información por parte de los particulares. El propio art. 95 LGT dispone al respecto que “Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros (...)”, estableciéndose a continuación una serie de excepciones a este principio general.

Por otro lado, hay que señalar que el régimen de protección que se establece en la LGT es de aplicación tanto a las personas físicas como a las jurídicas, a diferencia del régimen establecido en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales (LOPDGDD) que, como ya hemos tenido ocasión de anticipar, sólo resulta aplicable a las primeras. Por otro lado, también su contenido es mucho más amplio que el establecido en la normativa de protección de datos, pues se extiende mucho más allá de lo que se entiende por datos de carácter personal. Llegados a este punto no podemos obviar que la normativa sobre transparencia es posterior a esta norma y parte de unos planteamientos diferentes en relación al tratamiento de la información.

La inaplicación de la LOPDGDD a las personas jurídicas complica, aun más si cabe, la labor del operador jurídico si se pone en relación la normativa tributaria con los principios de transparencia contemplados en las leyes de transparencia. El uso de fondos públicos se encuentra precisamente en el eje de las obligaciones de transparencia previstas en la norma y constituye uno de los elementos fundamentales para la rendición de cuentas que forma parte de los objetivos de las leyes de transparencia como ha tenido ocasión de señalar nuestra jurisprudencia⁷.

Así las cosas, merece la pena detenernos en lo que consideramos la piedra angular sobre la que se levanta el derecho de transparencia: el acceso a la informa-

e integridad institucional en el Gobierno Local, Tecnos y Diputación de Barcelona, 2017, p. 105. En este sentido, no debemos perder de vista que el mejor mecanismo de control de ejercicio del poder es aquel que realiza una sociedad informada de los procesos de toma de decisiones de las instituciones públicas.

⁷ Sentencia de la Audiencia Nacional, sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 7ª, de 17 de julio de 2017 (rec. 40/2017).

ción administrativa (en este caso, tributaria) y a los datos de naturaleza fiscal por los particulares, es decir, la denominada “transparencia pasiva”. Es la situación en la que un interesado solicita a la Administración, ejerciendo un derecho reconocido en la LTABG el acceso a datos o expedientes administrativos concretos con trascendencia tributaria. Son, pues, tres actores los que entran en juego: quien solicita la información, ya sea una persona física o jurídica; la Administración en cuyo poder se encuentra la información solicitada; y, finalmente, la persona física o jurídica titular de los datos de carácter personal y de la información de naturaleza tributaria⁸. Por tanto, no podemos reducir esta cuestión a una simple relación entre la Administración y el solicitante de la información, pues aquella sólo es depositaria de unos datos y de una información cuya titularidad corresponde a un tercero. Este aspecto debe ser tenido en cuenta a la hora de resolver la problemática que genera el acceso a este tipo de información.

De esta forma, la importancia de conocer bien los límites al principio de transparencia en el ámbito de la Administración tributaria justifica un análisis de las relaciones entre los derechos reconocidos en la legislación sobre acceso a la información pública y el carácter reservado de los datos tributarios, y como la legislación tributaria, partiendo de un criterio distinto al establecido en la LOPDGDD, establece un régimen de protección sin distinción entre las personas físicas y jurídicas, aspecto este que conviene recalcar pues es la legislación sectorial la que establece la protección de los datos de las personas jurídicas, sobre la base de la confidencialidad de los datos de naturaleza tributaria como principio general y el carácter subsidiario de las leyes generales sobre acceso a la información administrativa.

II. EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA PROTECCIÓN DE LOS DATOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA

1. El principio de confidencialidad y el secreto tributario

En materia de transparencia en el ámbito tributario ha de atenderse de modo preferente a su regulación específica y más en concreto a lo dispuesto en el art. 95 de la LGT según la cual “los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Adminis-

⁸ Hay que señalar que en el ámbito tributario los derechos de los contribuyentes se recogen fundamentalmente en la LGT, sin perjuicio de la aplicabilidad de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) y en concreto de los arts. 13 y 53. Centrándonos en el derecho de acceso a la información pública, podríamos distinguir claramente entre un derecho de acceso a la información administrativa, asociado al principio de transparencia y que tiene como finalidad el conocimiento de la actuación administrativa por el ciudadano, y un derecho más concreto de acceso a la información administrativa vinculada a la condición de interesados en un procedimiento concreto. Conviene deslindar ambos, pues el régimen jurídico aplicable es distinto.

tración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, y la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos excepcionales que la misma norma contempla”. En este precepto se consagra el principio general que rige el acceso a la información en materia tributaria, en la que se parte de carácter reservado de dicha información, estableciéndose una serie de excepciones a este principio que como tales deben ser interpretadas de forma restrictiva. En efecto, fuera de estos supuestos, nuestro planteamiento parte de la consideración de que no es posible facilitar ningún dato o información tributaria a personas distintas del obligado tributario ya que supondría la vulneración del principio general establecido en el art. 95 LGT, aunque hay que reconocer que la doctrina no es unánime al respecto. En efecto, señalan FERNANDEZ RAMOS y PÉREZ MONGUIÓ que de admitir la doctrina jurisprudencial que mantiene la vigencia del carácter reservado de los datos tributarios⁹ no permitiría una exclusión de plano e indiscriminada que lleve a conceder “al carácter de los datos tributarios un valor absoluto, ajeno a toda ponderación, con independencia del contenido de las informaciones, tratando los datos tributarios en su totalidad al mismo nivel que los datos personales especialmente protegidos”¹⁰.

Sin embargo, debemos reconocer que nuestra legislación tributaria se fundamenta en el principio de confidencialidad de los datos tributarios, estableciendo un sistema de acceso a la información pública antagónico al que se establece en la legislación de transparencia¹¹. Hay que tener presente, además, que la garantía de la confidencialidad constituye uno de los límites al derecho de acceso a la información administrativa reseñados en la propia LTABG, constituyendo un principio general del Derecho que ha venido siendo reconocido tanto por la jurisprudencia española como por la de la Unión Europea¹². Precisamente, en la Exposición de Motivos del Reglamento 773/2004 de la Comisión de 7 de abril de 2004, se señala de forma expresa que:

“Al dar acceso al expediente, la Comisión debe velar por la protección de los secretos comerciales y otro tipo de información confidencial. La categoría de «otro tipo de información confidencial» abarca la información que no constituye secreto comercial pero que puede considerarse confidencial

⁹ Sentencia 145/2016, de 28 de octubre, del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo.

¹⁰ FERNANDEZ RAMOS, S., y PÉREZ MONGUIÓ, J.M. (2017: 81).

¹¹ LINARES GIL, M., “El acceso a la información tributaria”, en VALERO TORRIJOS, J., FERNANDEZ SALMERÓN M. (coord.), *Régimen jurídico de la transparencia del sector público. Del derecho de acceso a la reutilización de la información*, Aranzadi, Cizur Menor, 2014, p. 752.

¹² Sobre el derecho de transparencia y su regulación en el Derecho europeo, vid. GUICHOT E., *Transparencia y acceso a la información en el Derecho Europeo*, Derecho Global, Sevilla, 2011.

debido a que su divulgación dañaría de forma significativa a una empresa o persona. La Comisión ha de poder solicitar a las empresas o asociaciones de empresas que presenten o hayan presentado documentos o prestado declaración que señalen la información confidencial”¹³.

La Sentencia del TJUE (*Varec vs. Estado belga*) de 14 de febrero de 2008 tuvo la ocasión de pronunciarse sobre la difícil conciliación, en algunos casos, de los principios de acceso a la información y confidencialidad de los datos que obran en poder de las Administraciones públicas. En esta sentencia, en la que se enjuiciaba un supuesto de solicitud de acceso a datos de terceros en un expediente de contratación administrativa, se ponía de manifiesto los riesgos que podía entrañar una ponderación excesiva de otros principios frente a la confidencialidad. Por su parte, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Comunidad Autónoma de Aragón en su informe 15/2012, de 19 de septiembre, también alude al principio de confidencialidad como límite a un acceso indiscriminado a los datos de las ofertas presentados por licitadores en los procedimientos de contratación administrativa, señalando:

“Esta concurrencia de derechos no siempre puede resolverse de manera pacífica: ni la confidencialidad puede comprender la totalidad de la oferta realizada por el adjudicatario, ni la transparencia puede implicar el acceso incondicionado al expediente de contratación y a los documentos que contiene. En el conflicto entre el derecho de defensa de un licitador descartado, y el derecho de protección de los intereses comerciales del licitador adjudicatario, se ha de buscar el equilibrio adecuado, de forma que ninguno de ellos se vea perjudicado más allá de lo necesario.”¹⁴

En efecto, la confidencialidad va indisolublemente unida al principio que rige en el ámbito tributario en relación al acceso a la información de esta naturaleza. Así, el denominado secreto tributario, concepto de configuración doctrinal, se define como un auténtico derecho de los contribuyentes, que les otorga una especial protección y reserva de los datos y de la información de naturaleza tributaria obtenida por

¹³ Sobre los conceptos de secreto comercial y confidencialidad vid. RAZQUIN LIZAGARRA, M.M. *La confidencialidad de los datos empresariales en poder de las Administraciones Públicas (Unión Europea y España)*, Iustel, Madrid, 2013. Señala RAZQUIN LIZAGARRA que “La protección de datos empresariales constituye un derecho subjetivo de las empresas que éstas pueden hacer valer ante terceros, bien sean Administraciones Públicas, otras empresas o particulares. No es un derecho fundamental que cuente con la protección del amparo ante el tribunal constitucional, pero sí un derecho invocable directamente por sus titulares ante jueces y tribunales que deben darle la correspondiente protección jurídica (...)”. P. 70.

¹⁴ <https://www.aragon.es/-/informes#section8>

la Administración en el ejercicio de sus funciones¹⁵. Garantiza, en definitiva, la no revelación a terceros de esa información, así como el uso desviado de la misma, asegurando que toda la información tributaria que obra en poder de la Administración sólo sea usada para fines estrictamente tributarios¹⁶.

Por otro lado, la jurisprudencia constitucional sobre el tratamiento de los datos de naturaleza tributaria consideraba que el “secreto tributario” tenía un claro carácter instrumental en relación con la protección de los derechos fundamentales, y en esta línea se sitúa una primera línea jurisprudencial que se centró esencialmente en la tensión existente entre el derecho a la intimidad y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos¹⁷. Sin embargo, nos interesa particularmente analizar la segunda línea jurisprudencial de nuestro Tribunal Constitucional que a partir del año 2000 se va a ir consolidando, y que se centra fundamentalmente en la posición de la Administración tributaria en relación a la protección de la información y de los datos que obran en su poder.

Es significativa la STC 292/2000, de 30 de noviembre en cuyo F.J. 7 se establece claramente que el contenido del denominado “derecho fundamental a la protección de datos” consiste en un poder de disposición y de control sobre los datos personales que faculta a la persona para decidir cuáles de esos datos proporcionar a un tercero, sea el Estado o un particular, o cuáles puede este tercero recabar, y que también permite al individuo saber quién posee esos datos personales y para qué, pudiendo oponerse a esa posesión o uso. En este sentido, el poder de disposición y de control sobre los datos personales, como parte de ese derecho fundamental, se proyecta jurídicamente en la facultad de consentir la recogida, la obtención y el acceso a los datos personales, su posterior almacenamiento y tratamiento, así como su uso o usos posibles, por un tercero:

¹⁵ Sobre el concepto y fundamento constitucional del secreto tributario, CALDERÓN CARRERO, J. M. “El secreto tributario y su fundamentación constitucional”, en VV.AA. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

¹⁶ Sobre el fundamento del secreto tributario, ha señalado RICO-RICO RUIZ que “el fundamento jurídico de la confidencialidad fiscal procede de la salvaguarda del derecho a la protección de datos y respecto a la titular de este derecho fundamental resulta plenamente aplicable la Ley 19/2013, de Transparencia, en relación al predominio del interés público. Sin que el artículo 95 LGT pueda resistirse al principio de transparencia en la Administraciones y exceptuar el interés público. En caso contrario, por razones de coherencia jurídica y constitucional, el derecho fundamental a la protección de datos no puede derivar en una tutela desigual según la administración implicada cuando el bien jurídico protegido es idéntico (...)”. RICO-RICO RUIZ, C., *Tendencias legales hacia la calidad democrática del sistema constitucional*, Dykinson, Madrid, p. 57.

¹⁷ Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M. *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Netlibro sS.L., 2009, pp. 34 y ss.

“(…) En fin, son elementos característicos de la definición constitucional del derecho fundamental a la protección de datos personales los derechos del afectado a consentir sobre la recogida y uso de sus datos personales y a saber de los mismos. Y resultan indispensables para hacer efectivo ese contenido el reconocimiento del derecho a ser informado de quién posee sus datos personales y con qué fin, y el derecho a poder oponerse a esa posesión y uso requiriendo a quien corresponda que ponga fin a la posesión y empleo de los datos. Es decir, exigiendo del titular del fichero que le informe de qué datos posee sobre su persona, accediendo a sus oportunos registros y asientos, y qué destino han tenido, lo que alcanza también a posibles cesionarios; y, en su caso, requerirle para que los rectifique o los cancele”.

Esta sentencia ha marcado toda la línea jurisprudencial en relación al denominado “secreto tributario” y conforme a ella debe interpretarse el art. 95 LGT. Este principio parte de la prohibición general de revelación y uso de los datos tributarios para fines distintos de los estrictamente tributarios, con las excepciones que la propia ley señala. De esta forma, estas excepciones deben interpretarse de forma restrictiva y siempre a la luz de la doctrina constitucional¹⁸. En la Sentencia del TJUE de 9 de noviembre de 2010 (asunto *Volker*) se señala, no obstante, que el derecho a la protección de datos de carácter personal no constituye una prerrogativa absoluta, sino que debe ser considerado en relación con su función a la sociedad¹⁹; en el mismo sentido se sitúa la STC 17/2013, de 31 de enero en la que se señala que las limitaciones que puedan introducirse al contenido esencial de este derecho fundamental han de venir establecidas por una ley y estar justificadas en la protección de otro derecho o bien constitucional amén de ser proporcionadas al fin perseguido por el mismo:

“(…) es claro que la Ley Orgánica de protección de datos no permite la comunicación indiscriminada de datos personales entre Administraciones públicas dado que, además, estos datos están, en principio, afectos a finalidades concretas y predeterminadas que son las que motivaron su recogida y tratamiento. Por tanto, la cesión de datos entre Administraciones públicas sin consentimiento del afectado, cuando se cedan para el ejercicio de competencias distintas o que versen sobre materias distintas de aquellas que motivaron su recogida, únicamente será posible, fuera de los supuestos expresamente previstos por la propia Ley Orgánica de protección de datos, si existe previsión legal expresa para ello [art. 11.2 a) en relación con el

¹⁸ SSTC 292/2000, de 30 de noviembre (BOE núm. 4, de 04 de enero de 2001) y 203/2001, de 15 de octubre, (BOE núm. 279, de 21 de noviembre de 2001).

¹⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A62009CJ0092>

6.1 LOPD] ya que, a tenor de lo dispuesto en el art. 53.1 CE, los límites al derecho a consentir la cesión de los datos a fines distintos para los que fueron recabados están sometidos a reserva de ley. Reserva legal que, como es obvio, habrá de cumplir con los restantes requisitos derivados de nuestra doctrina —esencialmente, basarse en bienes de dimensión constitucional y respetar las exigencias del principio de proporcionalidad— para poder considerar conforme con la Constitución la circunstancia de que la norma legal en cuestión no contemple, por tanto, la necesidad de contar con el consentimiento del afectado para autorizar la cesión de datos”.

Si bien esta sentencia se centra en los supuestos de cesión de datos tributarios entre Administraciones públicas, entendemos que con mayor rigor cabe aplicarla a la información de naturaleza tributaria soliciten terceras personas. Por otra parte, como señala esta misma sentencia, nuestra legislación de protección de datos no permite la comunicación indiscriminada de datos personales entre Administraciones públicas dado que, además, estos datos están en principio afectos a finalidades concretas y predeterminadas que son las que motivaron su recogida y tratamiento.

Por tanto, el “secreto tributario” establece un régimen especial de garantía y protección respecto de la información de naturaleza tributaria reconocido de forma expresa en nuestra LGT en la que se parte del principio de “reserva”, restringiendo el uso y la cesión de datos e información tributaria tanto de personas físicas como jurídicas y constituye, a nuestro entender, una limitación legal con claro fundamento constitucional a los principios de publicidad y de transparencia. Este concepto jurídico impide que la información de naturaleza tributaria pueda ser revelada a terceros, e incluso a las propias Administraciones públicas sino es para el cumplimiento de finalidades estrictamente tributarias. De esta forma, nuestra legislación se ha situado entre aquellas que dotan al denominado secreto tributario de un régimen especial de tutela reforzada en la que prima la confidencialidad sobre la transparencia²⁰. De hecho, el propio legislador, en la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre de modificación parcial de la LGT señalaba que la finalidad del principio de reserva de los datos tributarios sobre el que se apoya el sistema de acceso a la

²⁰ Conviene recordar al respecto como la AEAT logró hacer valer este argumento en vía contencioso administrativa evitando la publicación de los beneficiarios de la amnistía que puso en marcha en 2012 el Ministerio de Hacienda. Precisamente, la Audiencia Nacional insistió en el argumento de que no existe un “derecho absoluto” a la Información y que el legislador ya tuvo la posibilidad de modificar el carácter reservado de los datos de los contribuyentes acogidos a la amnistía fiscal en 2015, cuando se modificó la LGT que permitió la publicación de la lista de grandes morosos con Hacienda y, sin embargo, no lo hizo. En este sentido, resultan claros los pronunciamientos jurisprudenciales en el sentido de que si resultan afectados datos de naturaleza tributaria, el acceso a dicha información debe regirse por la LGT y, en consecuencia, debe partirse del principio de que tal información es reservada.

información de naturaleza fiscal no es doble: Por un lado, la protección del derecho a la intimidad y, por otro, la eficacia de todo el sistema tributario.

2. La protección de los datos tributarios de las personas jurídicas

El régimen jurídico del derecho de protección de datos previsto en la LOPDG-DD excluye a las personas jurídicas de su ámbito de aplicación, lo que no supone que los datos de las mismas carezcan de protección en nuestro Ordenamiento jurídico, si bien dicha protección se dispensa en normas de carácter sectorial, como es el caso del art. 95 de la LGT o el art. 51 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (LCI). Ambos preceptos establecen un régimen de protección de los datos de naturaleza tributaria que obran en poder de las Administraciones pública que opera tanto para las personas físicas como para las jurídicas.

La AEPD tuvo la ocasión de exponer su criterio respecto a la protección de los datos de las personas jurídicas mediante la emisión distintos informes en los que sostenía, apoyándose tanto en la LOPD como en la Directiva 95/46/CE, que el régimen de protección de datos de las personas jurídicas no estaban sujetos al marco regulador establecido en la LOPD²¹. Es cierto que a pesar de la claridad con la que se pronuncia la norma a este respecto, la cuestión ha sido objeto de bastante litigiosidad. Los pronunciamientos jurisprudenciales siguen una misma línea al respecto y son concluyentes a la hora de sostener que el objeto protección del derecho fundamental a la protección de datos solo los ostentan las personas físicas, ya en última instancia se busca como fundamento de la protección el derecho constitucional reconocido en el art. 18 CE del que sólo pueden ser titulares las personas físicas²².

Me parecen acertados los argumentos sostenidos por PLAZA PENADÉS cuando considera que todo el régimen jurídico de la protección datos de carácter personal parte de la concepción errónea de que los datos de las empresas y, en general, de las personas jurídicas son públicos, sin tener en cuenta que también existe un derecho de las empresas y personas jurídicas a mantener en secreto y de forma

²¹ Entre los muchos pronunciamientos al respecto de la AEPD podríamos destacar por su claridad el Informe 20/2009, en el que partiendo de la claridad con la que se pronuncian los arts. 1 de la LOPD y 2 de su Reglamento, así como la Directiva 95/46/CE relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, concluía que las personas jurídicas no gozan de ninguna de las garantías establecidas en la legislación de protección de datos y que los ficheros que se refieran exclusivamente a personas jurídicas no se encontrarán sujetos al marco jurídico establecido por la LOPD.

²² Sentencia de la Audiencia Nacional, sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 1ª, de 19 de marzo de 2014 (rec. 503/2012).

reservada determinados datos que deben quedar bajo el control de la propia persona jurídica y que un tratamiento inadecuado por parte de quienes tienen en su poder los mismos puede generar daños de la misma magnitud que los que pudieran derivarse a las personas físicas. Por tanto, la pregunta inmediata que se nos plantea es si las personas jurídicas no deberían de gozar de los mismos derechos de acceso, rectificación y cancelación de los datos que las físicas²³.

En ámbito tributario, debemos reconocer que la LGT y la LCI van más allá del marco que establece la LOPDGDD, al proteger la información que “stricto sensu” no tiene carácter “personal” extendiéndola, en consecuencia, a las personas jurídicas, estableciendo un régimen más amplio que el recogido en la LOPDGDD y de aplicación directamente aplicable a aquellas sobre protección, confidencialidad y seguridad de datos e información tributaria, concretándose los casos en los que la información puede cederse a terceros²⁴.

Además, el principio de confidencialidad, verdadero eje en torno al cual se configura el régimen de protección de los datos de las personas jurídicas, puede encontrar un claro fundamento constitucional en el principio de libertad de empresa (art. 38CE) cuando estamos en presencia de datos de carácter empresarial. A este respecto señala RAZQUIN LIZAGARRA que la confidencialidad es la protección que nuestro Ordenamiento jurídico reconoce a los datos empresariales que se encuentran

²³ Vid. PLAZA PENADÉS, J., “El nuevo marco normativo de la protección de datos”, en *Actualidad civil*, núm. 5, 2018.

²⁴ En el ámbito de la contratación administrativa, la Corte Europea Derechos Humanos ha extendido y aplicado el art. 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos a las personas jurídicas. También el propio TJUE ha declarado expresamente que la protección de la confidencialidad de los secretos comerciales o empresariales está cubierta por el derecho a la intimidad, constituyendo un principio general de Derecho Comunitario: “El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 89/665/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1989, relativa a la coordinación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes a la aplicación de los procedimientos de recurso en materia de adjudicación de los contratos públicos de suministros y de obras, en su versión resultante de la Directiva 92/50/CEE del Consejo, de 18 de junio de 1992, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de servicios, en relación con el artículo 15, apartado 2, de la Directiva 93/36/CEE del Consejo, de 14 de junio de 1993, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de contratos públicos de suministro, en su versión modificada por la Directiva 97/52/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 1997, debe interpretarse en el sentido de que el organismo responsable de los procedimientos de recurso previstos en dicho artículo 1, apartado 1, debe garantizar la confidencialidad y el derecho a la protección de los secretos comerciales en relación con la información contenida en los expedientes que le comuniquen las partes en la causa, en particular, la entidad adjudicadora, sin perjuicio de que el propio organismo pueda conocer y tomar en consideración dicha información”. (Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 14 de febrero de 2008 (petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d’État — Bélgica)”. Por su parte, la Directiva 2014/24/UE vuelve a incidir, incluso con más fuerza, en la necesidad de proteger de forma efectiva la confidencialidad de las ofertas con la finalidad de preservar los intereses legítimos de las empresas u empresarios.

en poder de las Administraciones públicas, confidencialidad que se traduce en el deber de secreto de las autoridades y empleados públicos respecto de aquellos datos que conozcan con ocasión del ejercicio de sus funciones²⁵. Hay que tener en cuenta que los “datos empresariales” son datos referidos a las empresas en su actividad como tales y no deben confundirse con el concepto de datos de carácter personal, que reciben una protección concreta y específica en nuestro Ordenamiento jurídico. De esta forma, la legislación sectorial concreta el ámbito de la confidencialidad, basada en la libertad de empresa, que alcanza a los datos empresariales.

3. El consentimiento del interesado como principio de protección de los datos personales de naturaleza tributaria

La protección jurídica de los datos y, en general, de la información tributaria se dispensa no sólo a través de la LGT, sino también a través de la LOPDGDD. En la LOPDGDD vienen a establecerse, sobre una serie de principios generales, un conjunto de derechos cuya titularidad corresponde a las personas físicas y que es de aplicación a la relaciones jurídico-tributarias de los ciudadanos con las Administraciones públicas. Enlazando con lo anteriormente expuesto, estos derechos descansan en el principio general de la confidencialidad de los datos²⁶ y del tratamiento basado en el consentimiento del afectado²⁷.

Hay que tener presente que el Reglamento (EU) 2016/679 relativo a la protección de datos de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (RGPD) establece un sistema de

²⁵ RAZQUIN LIZAGARRA, M.M. (2013: 22).

²⁶ “Artículo 5. Deber de confidencialidad.

1. Los responsables y encargados del tratamiento de datos así como todas las personas que intervengan en cualquier fase de este estarán sujetas al deber de confidencialidad al que se refiere el artículo 5.1.f) del Reglamento (UE) 2016/679.

2. La obligación general señalada en el apartado anterior será complementaria de los deberes de secreto profesional de conformidad con su normativa aplicable.

3. Las obligaciones establecidas en los apartados anteriores se mantendrán aun cuando hubiese finalizado la relación del obligado con el responsable o encargado del tratamiento”.

²⁷ “Artículo 6. Tratamiento basado en el consentimiento del afectado.

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.11 del Reglamento (UE) 2016/679, se entiende por consentimiento del afectado toda manifestación de voluntad libre, específica, informada e inequívoca por la que este acepta, ya sea mediante una declaración o una clara acción afirmativa, el tratamiento de datos personales que le conciernen.

2. Cuando se pretenda fundar el tratamiento de los datos en el consentimiento del afectado para una pluralidad de finalidades será preciso que conste de manera específica e inequívoca que dicho consentimiento se otorga para todas ellas.

3. No podrá supeditarse la ejecución del contrato a que el afectado consienta el tratamiento de los datos personales para finalidades que no guarden relación con el mantenimiento, desarrollo o control de la relación contractual”.

legitimación para el tratamiento de los datos personales que se fundamenta en un conjunto de bases jurídicas entre las que podemos destacar, por su especial incidencia al ámbito tributario, dos: Por un lado, el tratamiento de los datos debe ser necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable (Administración tributaria) del tratamiento; y por otro lado, que el tratamiento sea necesario para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos atribuidos al responsable de dicho tratamiento. Hay que señalar que otro de los principios sobre los que se asienta la LOPDGDD es el de seguridad en el tratamiento y custodia de los datos (y en general, de la información). Este principio de seguridad es especialmente importante en el ámbito de la Administración tributaria y, de hecho, aparece regulado de forma expresa en el art. 95.3 de la LGT. Estos principios suponen una verdadera exclusión de un uso indirecto de la información tributaria por parte de la Administración para otras finalidades administrativas distintas de aquellas para la que fueron recabados constituyendo una garantía para el titular de los datos de que estos sólo podrán ser utilizados para las finalidades para las que fueron obtenidos. Pero hay que reconocer que el Consejo de Transparencia y Protección de Datos de Andalucía (CTA) parte de un planteamiento diferente, seguido también por otros consejos de transparencia de ámbito autonómico como es el caso de la Comissió de Garantia del Dret d'Accés a la Informació Pública (GAIP) que mantuvo en su Resolución 299/2018, de 25 de octubre, el siguiente criterio:

“Una interpretación necesariamente armónica del artículo 95 LGT y de la LTAIPBG lleva inexorablemente a considerar que lo que el artículo 95 establece es un límite al acceso (la confidencialidad y reserva de la información obtenida por la Administración para la imposición de tributos), que deberá ponderarse con el derecho de acceso a la información pública de acuerdo con su objeto y finalidad (artículo 22 LTAIPBG). La finalidad del deber de confidencialidad de la Administración no es proteger el interés público en la actuación fiscal, sino el derecho de los obligados tributarios a la reserva de la información que la Administración ha obtenido de ellos (art. 34.1 LGT) y por lo tanto debe aplicarse de forma directamente proporcional al daño que pueda hacerse en este derecho subjetivo y privado, de forma que perderá intensidad cuando la información no la haya proporcionado el obligado tributario con una expectativa de confidencialidad, y sobre todo, cuando no se dé asociada a su identidad, como en este caso. Considerando que los límites legales al acceso deben interpretarse de manera restrictiva en beneficio del derecho de acceso, y que no pueden ampliarse por analogía (art. 20.2 LTAIPBG), no es admisible ni ajustado a derecho, como pretende el Ayuntamiento, que la protección del artículo 51 TRLCI pueda extenderse -con una interpretación

análoga que restringe el derecho de acceso- hacia un dato que ni siquiera figura inscrito en el catastro, como la cuota tributaria del IBI²⁸.

Sin embargo, desde nuestro planteamiento los sujetos obligados tributarios encuentran su ámbito de protección en los arts. 34 y 95 de la LGT, así como en la LOPDGDD para las personas físicas. En ambas normas se consagra una regla general según la cual para acceder a los datos de carácter personal que obra en poder de la Administración Tributaria se requiere el consentimiento expreso del titular, a no ser que una norma con rango de ley expresamente lo autorice. Precisamente, esta excepción, prevista expresamente en la LOPDGDD, se traduce en el apartado 1 del art. 95, así como en el art. 95 bis de la LGT.

En cualquier caso, el carácter reservado de los datos fiscales que establece la LGT debe complementarse con el régimen establecido en la LOPDGDD que ha venido a reforzar la protección de los datos personales, cuyo fundamento constitucional lo encontramos en el derecho a la intimidad, derecho fundamental reconocido en nuestro texto constitucional (art. 18.1). La relación entre ambas normas, LGT y LOPDGDD, pone de manifiesto el establecimiento por nuestro legislador de un verdadero régimen de seguridad jurídica del contribuyente a la protección de sus datos personales a fin de que estos se utilicen exclusivamente para las finalidades previstas que motivaron su obtención, finalidades que han de ser legítimas y explícitas. Posteriormente la Administración no puede tratar esos datos de forma incompatible con esas finalidades, estableciéndose la obligación de garantizar adecuadamente la seguridad mediante la implementación de medidas técnicas y organizativas que garanticen la integridad y confidencialidad de los datos, y que eviten un tratamiento no autorizado de los mismos.

²⁸ Precisamente, la GAIP ha venido considerando la aplicación preferente del derecho de información regulado por el régimen específico si son más favorable al acceso y supletoriamente las disposiciones de la ley de transparencia. En este sentido, en relación al acceso de los concejales a la información municipal, la Resolución de 11 de febrero de 2016 señalaba con toda rotundidad que “(...) El apartado segundo de la disposición adicional primera de la LTAIPBG establece que el acceso a la información pública en las materias que tienen establecido un régimen especial de acceso se regula por su normativa específica y, con carácter supletorio, por dicha ley. Las solicitudes de información de los miembros de las corporaciones locales sobre materias de la administración respectiva constituyen un caso de aplicación de esta disposición, ya que tienen un régimen especial de acceso. (...) la garantía del derecho de acceso proporcionada por la reclamación ante esta Comisión es aplicable en defensa del derecho de los concejales y de las concejales a obtener información de su propio Ayuntamiento, con la condición de que para la resolución de estas reclamaciones la GAIP debe aplicar preferentemente el derecho a la información regulado por el artículo 164 LMRLC y por las demás disposiciones de la legislación de régimen local que sean de aplicación, especialmente si son más favorables al acceso, y sólo supletoriamente las disposiciones de la LTAIPBG (esto no quita que, si se diera el caso, en virtud de la especial relevancia que nuestro ordenamiento jurídico vigente da al derecho de acceso a la información pública, seguramente habría que aplicar las disposiciones de la LTAIPBG, que son posteriores, más favorables al acceso, con preferencia a las de la LMRLC)”.

En este sentido, la LOPDGDD no sólo ha venido a reforzar las garantías, sino que exige la interpretación del art. 95 LGT sobre la base de los principios generales que se establecen en la LOPDGDD. Estas garantías adicionales a las establecidas en la LGT parten de la protección de todos los datos de carácter personal, independientemente de su tratamiento informático o no, y se extiende más allá de lo que se consideran datos protegidos para abarcar a la totalidad de los mismos. De esta forma, el RGPD y, consiguientemente, la nueva LOPDGDD han venido a reforzar el control que los ciudadanos tienen sobre sus datos de carácter personal, muy especialmente en aquellos aspectos que constituyen las bases de su tratamiento (por ejemplo, en el consentimiento del titular)²⁹, hasta el punto de configurarse el consentimiento como el verdadero eje en torno al cual se posibilita la cesión de datos de carácter personal, consentimiento que debe ser libre, informado, específico e inequívoco, y explícito para el tratamiento de datos sensibles, es decir aquellos que permitan identificar inequívocamente a una persona.

III. EL CONFLICTO ENTRE EL DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN Y EL CARÁCTER RESERVADO DE LOS DATOS TRIBUTARIO: LA CLAUSULA DE SUPLETORIEDAD DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA LTABG

Como ha venido señalando reiteradamente la jurisprudencia, la LTABG obliga a realizar una adecuada ponderación de los distintos intereses en conflicto, lo cual en la mayoría de los casos no es fácil, por existir intereses contrapuestos y distintos bienes jurídicos protegidos en diferentes normas³⁰. En cualquier caso, la Disposición adicional primera de la LTABG parte del principio, reconocido también por la jurisprudencia de que el derecho de acceso a la información debe entenderse en sentido amplio, lo que supone que cualquier exclusión de la aplicación de la LTABG debe aplicarse de manera restrictiva, sin que las normas sectoriales agoten el conocimiento público de información que afecta a dichas materias³¹. En este sentido, como señala la Audiencia Nacional (secc. 7ª) en su Sentencia de 30 de octubre de 2018, debe interpretarse la cláusula de supletoriedad de la Disposición adicional primera de la LTABG. En relación a la Disposición adicional cuarta de la LTPA, FERNÁNDEZ

²⁹ QUESASA MONGE, D.F. *Transparencia administrativa, acceso a la información y protección de datos personales. Criterios para una conciliación de derechos desde la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno*. Tesis Doctoral, Madrid, 2017, p. 55.

³⁰ Sentencia de la Audiencia Nacional, sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 7ª, de 19 de abril de 2017 (rec. 60/2017).

³¹ Sentencia de la Audiencia Nacional, sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 7ª, de 30 de octubre de 2018 (rec. 61/2018).

RAMOS ha señalado que a diferencia de lo que establece la legislación sobre procedimiento administrativo común, donde se establece en relación al acceso a la información las materias excluidas del ámbito de aplicación de la ley y las que se rigen por su normativa específica, no desvela cuales es esta normativa específica que contiene un régimen jurídico propio de acceso a la información. Acertadamente señala que en cualquier caso se trata de normas que regulan de “forma adaptada a la realidad sobre la que se proyectan las condiciones de acceso a la información”, pero advierte que al no establecerse ni siquiera una reserva de ley sobre las mismas, lo cual supone que incluso por vía reglamentaria se establezcan un régimen propio de acceso a la información para determinadas materias del enorme potencial disgregador del régimen común establecido por la LTBG³².

Por otro lado, hay que señalar que, al margen de la necesaria ponderación de los distintos intereses, bienes jurídicos protegidos y, sobre todo, derechos (algunos fundamentales) afectados, la cuestión debe partir de una interpretación del sistema de jerarquía normativa. El sistema de jerarquía normativa lo encontramos consagrado en nuestro texto constitucional, concretamente en el art 9 CE, aparte de que en nuestro Ordenamiento jurídico se configure como un verdadero principio general del Derecho. No podemos dejar pasar por alto, por otro lado, los criterios de interpretación de las normas jurídicas que señala el art. 3 del CC, lo que nos lleva claramente a establecer un orden de prelación en el que la ley especial tiene preferencia en su aplicación sobre la ley general, y en este ámbito la ley especial vendría representada por la LGT, frente a la norma general establecida por la LTABG, que consagra el régimen general de transparencia en la actuación de la Administración.

Es necesario, además, considerar la necesidad de una interpretación sistemática de todo el Ordenamiento jurídico con lo que se complica el problema planteado, dada la existencia de normas enfrentadas y que tutelan derechos, a veces, contrapuestos. En primer lugar, debemos partir de que el derecho a la información constituye un derecho de configuración legal que se reconoce en el art. 105 be) CE, pero esto no debe llevarnos a la consideración de que este derecho ceda ante cualquier otro derecho fundamental afectado, pues en tal caso se estaría privando de contenido el mismo. En cualquier caso, estamos ante un derecho que precisa un desarrollo normativo con unos claros límites marcados por nuestro texto constitucional “la averiguación de delitos y la intimidad de las personas”, de forma que claramente estamos ante un derecho limitado constitucionalmente en su contenido. En este sentido es clara la posición de la Audiencia Nacional al señalar que “No puede afirmarse que el Derecho de Información se regula solamente por la Constitución y la ley 19/3013, y

³² FERNANDEZ RAMOS, S., “Capítulo I. Aspectos generales de la Ley”, en FERNANDEZ RAMOS, S., (coord.), *Estudio sobre la Ley de Transparencia Pública de Andalucía*, IAAP, 2015, p. 39.

que constituye el único derecho absoluto que debe reconocerse en nuestro Ordenamiento jurídico frente a cualquier otro derecho individual o colectivo, incluso frente a derechos fundamentales en la Constitución, que son objeto de una regulación y protección especial, no solamente para su defensa, art. 53 de la Constitución, como en su desarrollo, que deberá efectuarse mediante Ley Orgánica”.

De esta forma, en la LGT se establece un sistema de acceso a la información de naturaleza tributaria propio, estableciendo como sabemos en su art. 95 un régimen diferente al establecido con carácter general en la LTABG que parte del carácter reservado de la información que obra en poder de la Administración tributaria. Este carácter reservado es la regla general, y a tal efecto se establecen en la propia LGT todo un conjunto de garantías de salvaguarda del principio de reserva de la información tributaria entre las que destaca el deber de sigilo que se impone a la autoridades y funcionarios. En cualquier caso, esta regulación contenida en la LGT no es necesariamente incompatible con la establecida en la LTABG, aunque sobre la base de la supletoriedad de esta última norma que, en ningún caso, puede desplazar la aplicación de la LGT como ha señalado la Audiencia Nacional:

“Si el legislador, del año 2015, consideraba que debería haber derogado o cambiado este precepto, tuvo su oportunidad en la Ley 34/2015 que introdujo el artículo 95.bis en la Ley 58/2003, que precisamente establece una excepción a la regla general del carácter reservado de los datos fiscales, permitiendo su publicación con una finalidad determinada”³³.

Y añade

“Si el legislador, consideró que era necesario modificar el artículo 95 y acomodarlo a la Ley 19/2013, así lo hubiera hecho, y al no hacerlo, debe deducirse que su voluntad tácita era mantener su carácter reservado”.

Debe tenerse en cuenta que el art. 99.5 de la LGT limita a los obligados tributarios el acceso a registros y documentos que formen parte de expedientes concluidos. Esta previsión legal constituye otra manifestación del carácter reservado de la información tributaria. Por tanto, a modo de conclusión, debemos considerar que el derecho de acceso a la información pública, derecho del que son titulares todas las personas y que pueden ejercitar sin necesidad de motivación (LTABG), puede verse limitado en aquellos casos en que así lo exija la naturaleza de la información o por la entrada en conflicto con otros derechos protegidos³⁴. Cómo ha señalado la doctrina

³³ Sentencia de la Audiencia Nacional, sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 7ª, de 6 de febrero de 2017 (rec. 71/2016).

³⁴ Como destaca BARRERO RODRIGUEZ, el CTBG ha seguido una interpretación claramente restrictiva del régimen de inadmisión de las petición de información, incluso ha impuesto ha ido imponien-

los límites deben aplicarse atendiendo a un examen de del interés que se salvaguarda con el límite de acceso y del interés público en la divulgación de la información, atendiendo a un criterio de proporcionalidad³⁵.

En cualquier caso, la problemática que genera esta situación de conflicto entre normas no está resuelta de modo satisfactorio, aun cuando la interpretación que viene sosteniéndose es que cuando la información afecta directamente a la actividad u organización del órgano prevalecerá el acceso, aunque deben protegerse debidamente los datos que se consideren sensibles o especialmente protegidos, para cuyo acceso deberá mediar el consentimiento de su titular. El problema radica en el hecho de que no siempre es posible desglosar la información, por lo que entendemos que en tales casos prevalecerá siempre el derecho a la protección de datos, dado el carácter fundamental de este derecho. En este sentido, debemos recordar como ya hemos apuntado anteriormente que esta afirmación es clara para las personas físicas (art.18), aunque genera una mayor problemática jurídica cuando lo que tratamos es de aplicar el art. 18 CE a las personas jurídicas.

IV. EL CRITERIO INTERPRETATIVO DEL CONSEJO DE TRANSPARENCIA DE ANDALUCÍA EN RELACIÓN AL ACCESO A LA INFORMACIÓN DE NATURALEZA TRIBUTARIA

El criterio que hasta ahora hemos venido manteniendo no se corresponde con la interpretación que ha seguido el Consejo de Transparencia de Andalucía respecto a las peticiones de información de naturaleza tributaria en relación a la exención del IBI, sin duda dirigidas a conocer los bienes exentos de titularidad de la Iglesia Católica, que ha tenido que resolver³⁶. Esta interpretación se fundamenta, según ha señalado el propio Consejo de Transparencia de Andalucía en los argumentos sostenidos por la STS de 16 de octubre de 2017 (F.J. 6), según la cual:

do una interpretación claramente uniforme de los distintos motivos de inadmisión previstos en la norma caracterizada por su rigor a la hora de admitir la existencia de estas causas de inadmisión. De esta forma, las excepciones al derecho de acceso “han de ser interpretadas con carácter restrictivo y atendiendo al espíritu de la norma en la que se incardina”. BARRERO RODRIGUEZ, C., “El derecho de acceso a la información pública: algunas cuestiones claves en la aplicación de las leyes de transparencia”, en *Dilemata*, núm. 27, 2018, p. 231.

³⁵ Vid. GUICHOT, E., “Límites a la Transparencia y al acceso a la información”, en GUICHOT, E. (coord.) *Transparencia, Acceso a la Información y Buen Gobierno*, Tecnos, 2014, pp. 97 y ss.

³⁶ Resoluciones 144/2017, de 30 de noviembre, referida al Ayuntamiento de Sevilla; 152/2017, de 20 de noviembre (La Palma del Condado); 4/2018, de 3 de enero (Bormujos); 7/2018, de 3 de enero (Alcalá del Río); 10/2018, de 17 de enero (El Ejido); 24/2018, de 31 de enero (Peñarroya-Pueblo Nuevo); 31/2018, de 31 de enero (Jaén); 39/2018, de 31 de enero (Dos Hermanas); 46/2018, de 7 de febrero (Las Cabezas de San Juan); 48/2018, de 7 de febrero (Osuna); 63/2018, de 21 de febrero (Almería); y 188/2018, de 30 de mayo (Pilas).

“La formulación amplia en el reconocimiento y en la regulación legal del derecho de acceso a la información obliga a interpretar de forma estricta, cuando no restrictiva, tanto las limitaciones a ese derecho que se contemplan en el artículo 14.1 de la Ley 19/2013 como las causas de inadmisión de solicitudes de información que aparecen enumeradas en el artículo 18.1, sin que quepa aceptar limitaciones que supongan un menoscabo injustificado y desproporcionado del derecho de acceso a la información. [...] Asimismo, la posibilidad de limitar el derecho de acceso a la información no constituye una potestad discrecional de la Administración o entidad a la que se solicita información, pues aquél es un derecho reconocido de forma amplia y que sólo puede ser limitado en los casos y en los términos previstos en la Ley...”.

Y así, el CTA ha señalado que:

“[...] la instauración del deber de confidencialidad por parte de la Administración se orienta esencialmente a la preservación de los derechos e intereses de los obligados tributarios. Así se desprende del artículo 34.1 LGT, que, al enumerar los “Derechos y garantías de los obligados tributarios”, incluye el siguiente: “i) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes”, así “el art. 95 LGT se encarga de configurar y desarrollar el derecho al carácter reservado de los datos que ostentan los obligados tributarios (...)”³⁷.

La tensión entre el derecho de confidencialidad reconocido en la legislación tributaria y el deber de información pública se resuelve, para el CTA, a favor de este último. El principal problema que se le plantea al CTA es buscar un fundamento constitucional al derecho de acceso a la información pública de naturaleza tributaria que permita confrontarlo con el derecho fundamental reconocido en el art. 18.1 CE, que constituye el fundamento del carácter reservado de la información tributaria. El CTA lo encuentra no sólo en el art. 105 CE, que no tiene naturaleza de derecho fundamental, sino principalmente en el art. 20 CE donde se regula el derecho, este sí fundamental, a recibir información veraz³⁸.

³⁷ Resolución 39/2018, de 31 de enero, del Consejo de Transparencia y Protección de Datos de Andalucía (Reclamación núm. 264/2017).

³⁸ Sobre la fundamentación constitucional del derecho de acceso Vid. RAMS RAMOS, L., “La transformación del derecho de acceso en España. De derecho de configuración legal a derecho fundamental”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 106, 2013.

En su resolución 152/2017, de 20 de diciembre, una de las primeras dictadas sobre el tema que nos ocupa, el CTA argumenta que frente a ese deber de confidencialidad reconocido en el art. 95 de la LGT se sitúa el derecho de acceso a la información pública, que tiene una vinculación estrecha con el derecho a la libertad de información (art. 20 CE) tal y como se ha venido reconociendo en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos³⁹, y buena prueba de ello es a juicio del CTA la referencia expresa que se recoge en la Exposición de Motivos de la LTPA donde se señala entre la finalidades de la Ley “garantizar conforme al art. 20.1 d) de la Constitución española, el derecho a recibir libremente información veraz de los poderes (...)”, por consiguiente el sentido y el alcance del art. 95 LGT han de ser reinterpretados a la luz de las nuevas exigencias impuestas por la LTPA.

Hay que reconocer que una vertiente del derecho de información es el denominado derecho de información estatal, derecho que supone que el Estado tiene la obligación de dar a conocer los procesos de toma de decisiones, pero debemos recordar que los derechos y libertades reconocidos en el art. 20 están sometidos a unos límites constitucionalmente reconocidos, entre el que se encuentra el derecho al honor, a la intimidad y a la propia imagen. Independientemente de estos límites, en el caso que nos ocupa es ciertamente forzado a nuestro juicio encajar el derecho de acceso a la información pública en materia tributaria en el contenido del derecho fundamental regulado en el citado art. 20 CE⁴⁰, aunque hemos de reconocer la existencia de un intenso debate doctrinal sobre la naturaleza o no de derecho fundamental del acceso a la información de naturaleza pública. Sin embargo, debemos reconocer que jurisprudencia parece posicionarse a favor del carácter de derecho de configuración legal atendiendo a la ubicación sistemática del art. 105 CE, admitiendo su conexión con el art. 20.1 b) CE⁴¹. Frente a esta posición jurisprudencial, parte de la doctrina lo ha considerado como verdadero derecho fundamental integrado en el art. 20 d) CE interpretado conforme a los Tratados Internacionales, de acuerdo con la previsión recogida en el art. 10.2 CE⁴². FERNÁNDEZ RAMOS, dentro de esta línea, ha destacado que nuestro legislador ha optado con considerar el derecho de acceso a la

³⁹ Sentencias Rosiicanu v. Rumanía de 24 de junio de 2014 o la Sentencia de la Gran Sala Magyar Helsinki Bizottsag v. Hungría de 8 de noviembre de 2016, citada en la Resolución del CTA referida.

⁴⁰ Vid. ROLLNERT LIERN G., “El derecho de acceso a la información pública como derecho fundamental: Una valoración del debate doctrinal a propósito de la Ley de Transparencia”, en *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 34, 2014, pp. 349-368.

⁴¹ STC 161/1988, de 20 de septiembre, STS 30 de mayo de 1999, STS 19 de mayo de 2003, 29 de mayo de 2012, entre otras. En cualquier caso, hay que reconocer que el Tribunal Supremo parte de la naturaleza de derecho no fundamental del derecho de acceso a la información público (art. 105.b CE), considerándolo como un de derecho de configuración legal, conectado con la libertad de información aunque dicha conexión no le otorga protección reforzada a través del recurso de amparo.

⁴² ROLLNERT LIERN, G. (2014: 356).

información en el ámbito del artículo 105.b) de la Constitución, y en consecuencia queda como un simple derecho de configuración legal. Pero frente a este planteamiento aboga por considerar, siguiendo los nuevos parámetros internacionales, que el derecho de acceso a la información pública es una manifestación de la libertad de información (del derecho a recibir información veraz) y, por ello, participa de la naturaleza de derecho fundamental integrado en el artículo 20.1.d) CE⁴³.

Basándose en los argumentos anteriormente referidos, para el CTA el sentido y alcance del art. 95 LGT ha de ser reinterpretado a la luz de las nuevas exigencias impuestas a las Administraciones por la LTA, lo cual es del todo obvio, pero no significa que esta norma desplace o se sobreponga a la regulación establecida en la LGT, dado el carácter de norma especial, o a la LOPDGDD, por la naturaleza constitucional del derecho que en ella se regula⁴⁴. La posición del CTA parte del derecho de la ciudadanía a conocer el resultado de la aplicación de las normas jurídicas, en este caso de naturaleza tributaria, puesto que tienen un impacto directo en la recaudación, de ahí el interés público y la relevancia de dicha información, que entra de lleno dentro del contenido del derecho de transparencia. Pero ello no supone establecer una prevalencia de la legislación sobre transparencia que desplace, hasta dejar vacía de contenido, las previsiones del art. 95 LGT.

Por otro lado, en su Resolución 78/2016, de 3 de agosto, invocada sistemáticamente en las reclamaciones planteadas ante el CTA, parte de la negación de que en materia tributaria exista un régimen jurídico específico de acceso a la información que venga a desplazar a la legislación de transparencia, lo que supondría la inaplicación de la Disposición adicional y la consiguiente aplicación de la legislación en materia de transparencia:

“(…) el CTBG, cada vez que ha tenido que resolver un caso en el que se alegaba una concreta disposición de la LGT que de algún modo incidía en el suministro de datos, sistemáticamente viene declarando que la presencia de la correspondiente disposición no puede considerarse equivalente a la existencia de un régimen jurídico específico de acceso a la información” al que alude el apartado segundo de la Disposición adicional primera de la

⁴³ FERNANDEZ RAMOS, S., “El derecho fundamental de acceso a la información pública”, en *Cuadernos Manuel Giménez Abad*, núm. 13, 2017.

⁴⁴ “En este marco normativo renovado por la legislación en materia de transparencia, se hace evidente que no basta –si es que alguna vez bastó– la aplicación puramente mecánica del art. 95 LGT, en sus propios términos literales, para eludir proporcionar la información solicitada. Antes al contrario, es preciso analizar y valorar, a la luz de las circunstancias concurrentes en el caso concreto, si y en qué medida los derechos e intereses del obligado tributario –a cuya tutela se encomienda el deber de confidencialidad de la Administración tributaria– han de prevalecer sobre el derecho de acceso a la información pública” (Resolución 78/2016, F.J. 4).

LTAIBG; apartado que –como hemos reiterado- es idéntico a la norma de la LTPA que nos ocupa”.

La aludida Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2017 abordaba esta cuestión y señalaba la necesidad de hacer una interpretación conjunta y sistemática de la Disposición adicional primera de la LTABG. En ella se fundamenta la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Sevilla núm.7, 6/2019, que venía a resolver el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Ayuntamiento de Sevilla contra la Resolución del CTA que resolvía la obligación del Ayuntamiento de facilitar a un particular la relación de inmuebles pertenecientes a la Iglesia exentos del pago del IBI.

“(…) se debe hacer una interpretación conjunta y sistemática de la Disposición Adicional Primera.2, de la Ley 19/2013, con el artículo 95 de la Ley 58/2003, llegando a la conclusión, coincidiendo con la sentencia de referencia que, en este precepto se establece una limitación legal al ejercicio del derecho a obtener información fiscal, si bien aquella sentencia se refiere a las personas jurídicas, y la que nos ocupa se refiere en poner a disposición del reclamante, la relación de bienes inmuebles /(urbanos y rústicos) que estén exentos del pago del IBI con expresión de sus domicilios, cuantía y causa legal de la exención, así como la titularidad de los mismos en el caso de que ésta recaiga en el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades legales (o en los organismos y entidades de ellos dependientes), así como en los Gobiernos extranjeros respecto de los bienes mencionados en el art. 62.1E) TRLHL, ya que el art. 95 LGT no excluye la información sobre los bienes de titularidad pública”.

La conclusión resulta evidente. A diferencia de los argumentos sostenidos por el CTA, el art 95 de la LGT, donde se establece el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria, restringe el derecho a obtener información sobre estos datos, estableciéndose a través de la ley ordinaria una declaración restrictiva del derecho de información de naturaleza tributaria que cae fuera de la regulación de la LTABG atendiendo a Disposición adicional primera. El régimen de acceso a dicha información queda regulado de forma específica en la normativa tributaria, que deviene de aplicación preferente a la establecida en la LTABG y cuyo régimen de protección va más allá del establecido en la LOPDGDD, pues se aplica tanto a personas físicas como jurídicas.

No obstante, el propio CTA introduce un matiz importante respecto del derecho a conocer la titularidad de tales bienes, pues partiendo de la LCI, únicamente podrían suministrarse los datos cuando la titularidad de los bienes sean de la Administración General del Estado, de las CC.AA. o de los gobiernos locales, sin que

pueda extenderse a la relación de bienes inmuebles de la Iglesia Católica. Este matiz distorsiona desde nuestro punto de vista toda la argumentación sostenida por el CTA, ya que no deja resuelta de forma adecuada la relación entre la LCI y la LGT en relación al acceso a la información de naturaleza tributaria. En cualquier caso, debemos reconocer la poca claridad en toda esta regulación y considerar que debe ser el legislador de transparencia el que clarifique el orden de prelación de normas, a fin de facilitar la labor del operador jurídico.

V. EL RÉGIMEN DE PROTECCIÓN DE LOS DATOS TRIBUTARIOS EN LEY DE CATASTRO INMOBILIARIO

El CTA es consciente de las limitaciones establecidas en la LCI al acceso de determinados datos catastrales, donde, independientemente de la condición de persona física o jurídica, se reconoce en el art. 51 la consideración de datos protegidos el nombre, apellidos, razón social, código de identificación y domicilio de quienes figuren inscritos en el catastro Inmobiliario, así como el valor catastral y los valores catastrales del suelo y, en su caso, de la construcción de bienes inmuebles individualizado, regulando en el art. 53 el acceso a la información catastral protegida bajo el principio de la necesidad del consentimiento expreso, específico y por escrito del afectado. En la Resolución 144/2017, de 30 de noviembre, el CTA a la hora de intentar conciliar el art. 95 LGT con la LTPA, acude precisamente a la normativa reguladora del Catastro Inmobiliario, dada la estrecha relación entre el IBI y los datos catastrales.

El acceso a los datos catastrales viene regulado en los arts. 50 y siguientes LCI, y su Reglamento de desarrollo, aprobado por RD 417/2006, de 7 de abril. El art. 81 del RCI reconoce, en relación a los expedientes concluidos, el derecho de acceso a los documentos que forman parte de los mismos a quienes hayan sido parte en los correspondientes expedientes o hubieren resultado afectados sus derechos o intereses legítimos por las resoluciones adoptadas en ellos, sin perjuicio del derecho a acceder a la información que forme parte de los expedientes de aprobación de las ponencias de valores que se reconoce con carácter general.

La regla general es el carácter “secreto” de la información catastral señalada en los arts. 51 y 53 TRLCI, de forma que no puede accederse a la misma sin el consentimiento del titular. No obstante, en cuanto a la información catastral protegida, el art. 53.1 TRLCI permite en determinados supuestos, excepcionales, el acceso a la información catastral protegida sin el consentimiento del afectado, cuando una ley excluya dicho consentimiento o la información sea recabada en alguno de los supuestos de interés legítimo y directo, que enumera el art. 53.1 LCI.

- a) Para la ejecución de proyectos de investigación de carácter histórico, científico o cultural auspiciados por universidades o centros de investigación, siempre que se califiquen como relevantes por el Ministerio de Hacienda.
- b) Para la identificación y descripción de las fincas, así como para el conocimiento de las alteraciones catastrales relacionadas con los documentos que autoricen o los derechos que inscriban o para los que se solicite su otorgamiento o inscripción, por los notarios y registradores de la propiedad, de conformidad con lo establecido en esta Ley y en la legislación hipotecaria. Asimismo los notarios podrán acceder a los acuerdos catastrales derivados de dichas alteraciones para su entrega, en su caso, a los interesados.
- c) Para la identificación de las parcelas colindantes, con excepción del valor catastral de cada uno de los inmuebles, por quienes figuren en el Catastro Inmobiliario como titulares.
- d) Por los titulares o cotitulares de derechos de trascendencia real o de arrendamiento o aparcería que recaigan sobre los bienes inmuebles inscritos en el Catastro Inmobiliario, respecto a dichos inmuebles.
- e) Por los herederos y sucesores, respecto de los bienes inmuebles del causante o transmitente que figure inscrito en el Catastro Inmobiliario”.

Partiendo de esta disposición se permite, en determinados supuestos donde existe un interés público, el acceso sin el consentimiento del afectado a los datos protegidos que permiten identificar al titular catastral. La AEPD en su Informe 67/2010 aborda el tema de la cesión de datos catastrales protegidos sentando una doctrina, referida a un supuesto de acceso por parte de promotores de instrumentos de planeamiento urbanístico a la información catastral. En este informe, apoyándose en la normativa urbanística andaluza (Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de ordenación Urbanística de Andalucía), se reconoce la necesidad de que se tenga conocimiento del dato referido a la titularidad catastral de las fincas, así como el dominio del titular, a fin de poder dar cumplimiento a las obligaciones de notificación legalmente establecidas, de forma que la comunicación del dato referido a la titularidad catastral y el domicilio del titular se considera lícita en el seno de los procedimientos en los que la legislación urbanística impone el deber de comunicación al titular catastral. No obstante, debe partirse de un criterio restrictivo en el sentido de que la extensión de la información queda limitada a los datos estrictamente necesarios para efectuar dichas notificaciones, sin que en ningún caso pueda afectar a datos que resulten irrelevantes o excesivos.

En cualquier caso, al igual que ocurre con la información de naturaleza tributaria, cuando la información catastral contenga datos relativos a personas físicas

entra en aplicación las limitaciones establecidas en la legislación sobre protección de datos, considerándose cesión o comunicación, la revelación de datos realizada a una persona distinta del interesado. Sin embargo, la particularidad estriba en que el régimen de protección de los datos catastrales protegidos es de aplicación no sólo a las personas físicas sino también a las jurídicas, pues el artículo 51 LCI menciona expresamente como dato protegido la “razón social” de la persona jurídica titular.

La comunicación de datos catastrales entre Administraciones públicas ha sido objeto de análisis por el Defensor del Pueblo con ocasión de un estudio sobre la realidad catastral en España, en la que señalaba la necesidad de corroborar que el solicitante de la información lo hace como organismo público para el ejercicio de las funciones públicas a ellos encomendados y no a título particular:

“La Administración Pública debe prestar una especial atención cuando facilita datos de carácter personal de los interesados. Cada órgano administrativo debe corroborar que el solicitante de la información lo hace como organismo público y no por un interés de carácter particular. En una de las quejas tramitadas se pudo constatar que un alcalde, y a su vez miembro de una Junta Vecinal, requirió una información a una Gerencia Territorial que no verificó si el requerimiento de la información lo realizaba el solicitante en calidad de autoridad o bien a título particular. En este caso se hacía a título particular, por un conflicto con una vecina. La administración catastral al facilitar los datos protegidos propició un desequilibrio entre particulares”.

La conclusión a la que llega el Defensor de Pueblo es perfectamente aplicable a las solicitudes de información por parte de cualquier ciudadano en el ejercicio del derecho de transparencia. Los datos de carácter personal aportan información perteneciente al ámbito privado de los ciudadanos, y los supuestos en los que cabe la posibilidad de que esa información pase al conocimiento de terceros (cesión) están perfectamente definidos en la norma. El carácter secreto de la información tributaria y la confidencialidad de los datos de naturaleza fiscal operan como verdaderos límites legales al acceso a dicha información por terceros, ya sean Administraciones públicas o personas privadas. Sin embargo, el CTA ha venido siguiendo un criterio distinto. En su Resolución 24/2018, como en otras en las que analiza supuestos similares relativos a solicitudes de información sobre exenciones del IBI de bienes pertenecientes a la Iglesia católica, ha señalado:

“Aunque es indudable que el objeto de la solicitud no es acceder inmediatamente a los datos obrantes en el Catastro, y por tanto no resulta de aplicación directa dicha normativa, no es menos verdad que la misma puede prestar algún apoyo en la elucidación del presente caso, dada la estrecha relación del IBI con los datos catastrales: los inmuebles que constituyen su

hecho imponible son los definidos como tales por las normas reguladoras del Catastro (art. 61.3 TRLHL); la base imponible está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles (art. 65 TRLHL); y el impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral (art.77.5 TRLHL).

El CTA concluye que:

“(…) nada parece oponerse a que el Ayuntamiento reclamado proporcione al solicitante la relación de los bienes inmuebles exentos del pago del IBI con indicación de su cuantía, la causa legal de la exención y el domicilio de tales bienes (puesto que el art. 51 TRLCI sólo incluye el domicilio de sus titulares entre los datos protegidos)”.

Sin embargo, consideramos que estos argumentos no puede sostenerse dado que el art. 51 LCI es taxativo al establecer los datos y la información que considera protegidos: “tienen la consideración de datos protegidos el nombre, apellidos, razón social, código de identificación y domicilio de quienes figuren inscritos en el Catastro Inmobiliario como titulares, así como el valor catastral y los valores catastrales del suelo y, en su caso, de la construcción, de los bienes inmuebles individualizados”. La conclusión encierra en sí misma un verdadero fraude de ley, puesto que en el caso de que la Administración facilitase el domicilio de tales bienes, estaría claramente identificando al titular de los mismos, dato que sí está protegido como el propio CTA reconoce⁴⁵. De hecho, el CTA reconoce, como no podía ser de otra forma, que la titularidad catastral es un dato expresamente protegido (reservado) por el art. 51 LCI tanto respecto de las personas físicas como de las jurídicas, de forma que el carácter reservado de esta información solo cede cuando se trata de bienes de titularidad pública, prevaleciendo en tales casos en derecho de información.

⁴⁵ Una valoración diferente merece, por el contrario, la pretensión de que también se facilite información sobre los titulares de los inmuebles. Además de excluir a las personas físicas de la información a suministrar –como expresamente hace el solicitante–, tampoco procede en línea de principio identificar a las personas jurídicas titulares de los derechos sobre los bienes inmuebles declarados exentos, toda vez que el repetido art. 51 TRLCI considera un dato protegido la “razón social” de los que aparezcan inscritos en el catastro como titulares. Únicamente cuando se trate de bienes del Estado, de las Comunidades Autónomas y de los gobiernos locales (y de los organismos y entidades de ellos dependientes), así como de los inmuebles de los Gobiernos extranjeros a los que alude el art. 62.1 e) TRLHL, puede prevalecer el derecho de acceso a la información, debiendo en consecuencia identificarse en estos supuestos a sus correspondientes titulares”.

VI. CONFIDENCIALIDAD, SECRETO TRIBUTARIO Y TRANSPARENCIA: NECESIDAD DE UNA INTERPRETACIÓN INTEGRADORA. EL CRITERIO INTERPRETATIVO DEL CTBG EXPRESADO EN LA RESOLUCIÓN DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2015

Sobre el fundamento de las peticiones de acceso a los datos tributarios solicitados al CTA nadie puede poner en duda el interés de la ciudadanía en el conocimiento de los procesos de toma de decisiones de las Administraciones en materia tributaria. Esto, como señala el CTA, conlleva saber la repercusión que tiene en el volumen de ingresos municipales las exenciones que, en su caso, el Ayuntamiento haya decidido establecer voluntariamente en ejercicio de su autonomía tributaria, así como la aplicación a los casos concretos de las exenciones que resultan obligatorias en virtud del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL). Pero el problema no es el de la justificación del indudable interés público, sino el de la colisión de derechos y el de la prevalencia de unos sobre otros.

En este sentido, tal y como hemos venido argumentando, la normativa tributaria tiene su régimen especial de acceso a la información que resulta de aplicación preferente sobre la contenida en la LTA. Precisamente este ha sido el argumento clave recogido en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Sevilla núm.7, 6/2019, para estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Ayuntamiento de Sevilla contra la Resolución del CTA que le obligaba a entregar la referida relación de bienes exentos del IBI. De esta forma, el art. 95 LGT establece un régimen especial de protección que prohíbe de forma taxativa la cesión y comunicación de datos tributarios a terceros, a lo que habría que añadir la previsión sobre el carácter reservado de determinados datos catastrales establecida en el LCI. La Disposición Adicional 1ª.2 de la Ley 19/2013 no deja lugar a dudas, ya que de forma inequívoca establece que el régimen tributario de acceso a la información no se regula primariamente por la LTABG ni por la LTA, sino por su propia normativa.

La interpretación seguida por el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno parte de la configuración de la LTABG como la norma jurídica básica en materia de acceso a la información pública, teniendo por su vinculación directa con la legislación de procedimiento administrativo carácter de norma básica y, por tanto, aplicable a todas las Administraciones públicas. Partiendo de este carácter básico se deduce una consecuencia fundamental: las excepciones a su aplicación en materia de acceso a la información pública deben venir expresamente previstas y autorizadas por ella. Precisamente, en los apartados 1 y 3 de la Disposición adicional primera de la LTABG se prevé la única excepción recogida expresamente en la norma, aunque

vincula la aplicación supletoria de la ley a la existencia de una norma específica que prevea y regule el acceso a la información.

Siguiendo con este razonamiento, sólo en el supuesto de que una norma establezca y regule un régimen específico de acceso a la información pública en una materia concreta (piénsese, por ejemplo, en la legislación tributaria), la LTABG cede y deja de ser de aplicación directa. Para el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno (CTBG) “la mencionada disposición adicional tiene como objetivo la preservación de otros regímenes de acceso a la información que hayan sido o puedan ser aprobados y que tengan en cuentas las características de la información que se solicita, delimite los legitimados a acceder a la misma, prevea condiciones de acceso, etc. Por ello, sólo cuando la norma en cuestión contenga una regulación específica del acceso a la información, por más que regule exhaustivamente otros trámites o aspectos del procedimiento, podrá considerarse a la LTAIBG como supletoria de todo lo relacionado con dicho acceso”.

Ahora bien, el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno es consciente de que una interpretación en este sentido corre el riesgo de dejar fuera del ámbito de aplicación de la LTABG sectores enteros de la actividad administrativa como sería precisamente el ámbito tributario. Debe señalarse, por lo demás, que la Disposición adicional no establece una enumeración de los sectores del Ordenamiento jurídico donde pueda ceder la aplicación de la LTABG, como ley general. Como el propio Consejo ha señalado el motivo radica en no dejar lagunas o introducir rigideces en el Ordenamiento jurídico, y los regímenes especiales señalados en el apartado tercero de la mencionada disposición adicional lo son a título de ejemplo. En cualquier caso, la excepcionalidad prevista en la Disposición adicional debe llevarnos a interpretar de forma restrictiva la aplicación de esta Disposición adicional.

Pero interpretar de forma restrictiva no supone tampoco vaciar de contenido la previsión señalada en la disposición adicional. A este respecto, debemos señalar, como ha puesto de manifiesto GUICHOT, que el apartado segundo de la LTABG fue objeto de varias enmiendas cuya finalidad era condicionar la previsión de la remisión normativa al hecho de que fueran favorables al acceso a la información⁴⁶. Sin embargo, dichas enmiendas fueron rechazadas y se mantuvo la redacción del precepto. Debe señalarse, en primer lugar, que la previsión contenida en esta Disposición adicional no ofrece dudas de que cuando exista una normativa específica que regule el acceso a la información en un sector concreto del Ordenamiento jurídico, esta normativa desplaza a la LTABG en relación al régimen de acceso a la informa-

⁴⁶ GUICHOT, E., “Transparencia: aspectos generales”, en GUICHOT E., (coord.), *Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno. Estudio de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre*, Tecnos, Madrid, 2014, p. 53.

ción, sin que se vacíe de contenido los principios generales que rigen en materia de transparencia, pues la LTABG (como la LTA) seguirá siendo de aplicación en todo lo no previsto o regulado en ellas.

Debemos reconocer que ésta es la línea seguida por nuestros tribunales. En el Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial, de la Ley General Tributaria optó por mantener el régimen específico de acceso a la información tributaria:

“(…) si bien los principios de transparencia y publicidad pueden colisionar en ocasiones con otros derechos constitucionalmente protegidos, como son los de intimidad y protección de datos, deben ponderarse adecuadamente los distintos intereses que se pretenden salvaguardar, y ello teniendo en cuenta especialmente los principios de proporcionalidad, exactitud y conservación de los datos contenidos en el artículo 4.1 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Así se hace también en otros países de nuestro entorno donde se recogen distintos supuestos de excepción al principio general de confidencialidad de los datos tributarios, como Alemania o Finlandia”.

El criterio sustentado por la Audiencia Nacional se apoya en el sistema jerárquico de fuentes, como ya hemos señalado anteriormente, así como en el principio de preferencia de la ley especial sobre la general⁴⁷. De esta forma, la LTABG no contiene precepto expreso, ni remisión alguna, sobre la forma de interpretación de sus artículos; por lo que el operador jurídico debe realizar una interpretación conjunta y sistemática de la Disposición adicional primera de la LTABG con el art. 95 LGT, de forma que este último precepto constituye una verdadera limitación legal al ejercicio a obtener información de naturaleza tributaria. El carácter reservado conferido por el legislador a la información fiscal restringe el derecho a obtener información sobre dichos datos, sin que pueda mantenerse la existencia de una incompatibilidad entre ambas regulaciones, sino un desplazamiento de la normativa sobre transparencia cuando de lo que se trata es de acceder a información de naturaleza tributaria que tiene su propio régimen de acceso y sus propias limitaciones. De esta forma, como señaló en su momento la Audiencia Nacional, el art. 95 LGT establece un régimen de carácter reservado aplicable a la información que haya adquirido la Administración tributaria, en virtud de la cual dicha información sólo podrá cederse a las personas, entidades y autoridades expresamente previstas en dicho artículo y para los fines señalados en el mismo⁴⁸.

⁴⁷ Sentencia de la Audiencia Nacional, sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 7ª, de 6 de febrero de 2017 (rec. 71/2016).

⁴⁸ Sentencia de la Audiencia Nacional, sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 7ª, de 6 de febrero de 2017 (rec. 71/2016).

VII. CONCLUSIONES

I. Los principios de transparencia que se recogen en la LTABG y en la LTA vienen a establecer un nuevo marco en las relaciones entre los ciudadanos y las Administraciones públicas, un marco que se fundamenta en el acceso a la información pública y en el conocimiento de los procesos de toma de decisiones. El derecho de acceso a la información pública encuentra su fundamento constitucional en el art. 105 CE de forma clara y, en consecuencia, se define como un derecho de configuración legal, aun cuando algún sector de la doctrina ha tratado de incluirlo en el contenido esencial de la libertad de información del art. 20 CE, pero ni nuestro legislador ni las resoluciones de nuestros Tribunales de Justicia han establecido de forma nítida la relación existente entre el derecho a la transparencia y el derecho fundamental a recibir información veraz. La consideración o no de este derecho como derecho fundamental es determinante a la hora de resolver los supuestos de colisión entre el derecho de acceso a la información y el secreto tributario, cuyo fundamento constitucional lo encontramos en el art. 18. CE.

II. El principio general que opera en materia tributaria es el carácter reservado de la información con transcendencia fiscal y su confidencialidad. Este principio es perfectamente compatible con el régimen establecido en la LTABG, que constituye la norma jurídica básica en materia de acceso a la información pública, su carácter básico determina su aplicabilidad a todas las Administraciones públicas y su vinculación directa con la legislación de procedimiento administrativo común. No obstante, la propia ley establece una clara remisión a la normativa sectorial cuando esta regule el acceso a la información pública en dichos sectores del Ordenamiento jurídico, operando la legislación de transparencia como norma supletoria (Disposición adicional primera LTABG).

III. La legislación tributaria y catastral parten de un principio general opuesto al establecido en la legislación de transparencia. La información de naturaleza tributaria que obra en poder de las Administraciones públicas tiene carácter reservado. Este carácter reservado tiene dos implicaciones: por un lado, la información de naturaleza tributaria solo puede ser utilizada para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada la Administración que la a obtenido, así como para la imposición de las sanciones que procedan; y, por otro lado, la prohibición expresa de la cesión o comunicación a terceros, salvo en los supuestos de carácter excepcional que la propia ley establece. Esto mismo ocurre cuando se trata de datos de carácter personal, en cuyo caso también entra en juego

un régimen de acceso reservado y basado en el consentimiento del titular de dichos datos establecido en la LOPDGDD (y en la LCI). En estos casos, la LTABG cede ante la normativa específica en virtud del principio de especialidad según el cual la ley especial prevalece sobre la general, aunque los principios generales establecidos en la LTABG operan con carácter general como verdaderos principios informadores que despliegan su aplicabilidad a todo el Ordenamiento jurídico.

IV. Por otro lado, debe tenerse en cuenta que si bien el estatuto de protección de datos de carácter personal se recoge en la LOPDGDD cuando se trata de personas físicas, en el caso de las personas jurídicas este régimen protección hay que buscarlo en la normativa de carácter sectorial. Así, en materia tributaria, cuando nos referimos al IBI, la LCI viene a reforzar el carácter reservado referido a datos de naturaleza catastral en su art. 51, regulando en el art. 53 el acceso a la información catastral protegida bajo el principio de la necesidad del consentimiento expreso, específico y por escrito del afectado. Este régimen de protección despliega su eficacia no sólo frente a personas físicas, sino también frente a las jurídicas.

V. Las limitaciones legales al ejercicio del derecho a obtener información fiscal previstas expresamente en la LGT restringen el derecho de los ciudadanos reconocido en la LTABG a obtener dicha información, pues se establece una declaración restrictiva de este derecho que cae fuera de la regulación de la LTABG y de la propia LTA. Bien es verdad que, en un esfuerzo por conciliar ambas normas, el CTA ha considerado la necesidad de separar la información fiscal de los obligados tributarios de los datos agregados, respecto a los cuales entra en juego el régimen de protección establecido en la LCI tanto para las personas físicas como para las jurídicas. Entendemos que independientemente de la aplicación del la LCI, la información de naturaleza tributaria tiene un régimen especial de acceso contemplado y regulado expresamente por la LGT, régimen que desplaza la aplicación directa de la LTA, sin que ello suponga quiebra de los principios de transparencia en ellos regulados, desde el momento en que en la propia ley se hace una expresa remisión a la normativa específica en aquellos sectores donde se establezca un régimen propio de acceso a la información de naturaleza administrativa.

VI. En cualquier caso, es evidente la colisión de derechos y la existencia de normas que parten de principios contradictorios, lo que supone una fuente de inseguridad jurídica. La necesidad de buscar un punto que permita calibrar la balanza entre la protección de ambos derechos no es tarea fácil,

sobre todo en un ámbito jurídico donde la propia normativa no es clara. Sería pues deseable que el legislador establezca un marco legal claro que facilite la labor de intérprete jurídico, estableciendo un orden de prelación normativa en caso de conflictos entre leyes que, como en el caso que nos ocupa, parten de principios contradictorios.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

BARRERO RODRIGUEZ, C., “La disposición adicional 1.3º del Proyecto de Ley de Transparencia, acceso a la información y buen gobierno y sus negativos efectos en el ámbito de aplicación del derecho de acceso a la información”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 158, 2013.

BARRERO RODRIGUEZ, C. “las causas de inadmisión de las solicitudes de acceso a la información; en particular la doctrina de las autoridades independientes de transparencia”, en *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 46, 2017.

BARRERO RODRIGUEZ, C., “El derecho de acceso a la información pública: algunas cuestiones claves en la aplicación de las leyes de transparencia”, en *Dilemata*, núm. 27, 2018.

CALDERÓN CARRERO, J.M. *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Netlibro S.L., 2009.

CALDERÓN CARRERO, J. M. “El secreto tributario y su fundamentación constitucional”, en VV.AA. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Edit. Thomson Reuters Aranzadi, 2010.

FERNÁNDEZ RAMOS, S., “El derecho fundamental de acceso a la información pública”, en *Revista Cuadernos Manuel Giménez Abad*, N.º 13, 2017.

FERNÁNDEZ RAMOS, D., “Acceso a la información pública versus protección de datos personales”, en *RADE*, núm. 184, 2007.

FERNÁNDEZ RAMOS, S. (Coord.), *Estudio sobre la Ley de Transparencia de Andalucía*, Edit. IAAP, 2015.

FERNANDEZ RAMOS, S., y PÉREZ MONGUIÓ, J.M., *El Derecho al Acceso a la Información Pública en España*, Edit. Thomson Reuter, Aranzadi, 2017.

GUICHOT E., *Transparencia y acceso a la información en el Derecho Europeo*, Edit. Derecho Global, 2011.

GUICHOT E., (Coord.); BARRERO, C.; DESCALZO, A.; HORGUÉ, C.; y MEDINA GUERRERO, M., “La Ley de Transparencia Pública de Andalucía”, en *Revista Andaluza de Administración Pública*, num. 88, 2014.

GUICHOT E., (Coord.) el al. *Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno. Estudio de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre*, Edit. Tecnos. 2014.

PLAZA PENADÉS, J., “El nuevo marco normativo de la protección de datos”, en *Actualidad civil*, núm. 5, 2018. *Tratado de Procedimiento Administrativo Común y Régimen Jurídico Básico del sector público*.

QUESASA MONGE, D.F. *Transparencia administrativa, acceso a la información y protección de datos personales. Criterios para una conciliación de derechos desde la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno*. Tesis Doctoral, Madrid, 2017.

RAMS RAMOS, L., “La transformación del derecho de acceso en España. De derecho de configuración legal a derecho fundamental”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 106, 2013.

RAZQUÍN LIZAGARRA, M.M., *La confidencialidad de los datos empresariales en poder de las Administraciones Públicas (Unión Europea y España)*, Edit. Iustel, 2013.

ROLLNERT LIERN G., “El derecho de acceso a la información pública como derecho fundamental: Una valoración del debate doctrinal a propósito de la Ley de Transparencia”, en *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 34, 2014.

VALERO TORRIJOS, J., FERNANDEZ SALMERÓN M., (Coord.), *Régimen jurídico de la transparencia del sector público. Del derecho de acceso a la reutilización de la información*, Edit. Aranzadi, 2014.

VILLORIA MENDIETA, M. (Dir) y FORCADELL ESTELLER, X., (Coord.), *Buen gobierno, transparencia e integridad institucional en el Gobierno Local*, Edit. TECNOS y Diputación de Barcelona, 2017.