



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE MAESTRÍA

**El derecho a la privacidad y de protección de datos
personales como fundamento jurídico del secreto tributario**

Análisis Comparado - Estados Unidos, España, Argentina

AUTOR: Ada Carolina MOREIRA

DIRECTOR: Dr. Jorge DAMARCO

AGOSTO DE 2022

Resumen

La investigación realizada se orientó a determinar el sentido y alcance de los derechos a la privacidad y la protección de datos personales en el ámbito de la tributación. Fue de específico interés examinar el impacto jurídico producido por el devenir de nuevas herramientas informáticas en un ambiente caracterizado por la globalización y la fluidez del intercambio de información financiera.

En ese contexto, la Tesis presenta como hipótesis de trabajo que aflige a los responsables tributarios, la existencia de un halo de penumbra relativo a la situación jurídica, toda vez que la ausencia de preceptos adecuados obliga a que la dimensión de la protección resulte delegada al arbitrio de la ponderación judicial. Es que, en efecto, si bien se vislumbra una marcada evolución en aras a la protección de los derechos fundamentales, no es menos cierto que el derecho tributario se exhibe rezagado y, es por ello, que urge el surgimiento de que los derechos positivos aborden con inmediatez las cuestiones suscitadas con motivo de la necesidad de implementación de estándares de tributación global y de intercambio de información tributaria que protejan al contribuyente.

A los fines propuestos se consideró imperativo llevar a cabo una investigación teórica comparada de los derechos a la privacidad y a la protección de datos personales como fundamentos jurídicos del secreto tributario, con el objetivo de identificar diferencias normativas y jurisprudenciales a efectos de poder proyectar posibles consecuencias de tal heterogeneidad de protección en un contexto globalizado.

Índice

1.	Introducción	5
2.	Justificación	7
3.	Planteamiento del problema	8
4.	Objetivos	8
5.	Hipótesis	9
6.	Marco teórico	9
6.1.	El Derecho tributario en la jerarquía normativa	10
6.1.1.	El sustento jurídico del poder de imposición	10
6.1.1.1.	EE. UU.	11
6.1.1.2.	España	12
6.1.1.3.	Argentina	14
6.1.2.	La Jerarquía Normativa y la interpretación de las normas jurídicas	15
6.1.2.1.	EE.UU.	15
6.1.2.2.	España	17
6.1.2.3.	Argentina	19
6.2.	La Privacidad y los datos tributarios	22
6.2.1.	Los Derechos Fundamentales de Intimidad y de Privacidad	27
6.2.1.1.	El Derecho a la privacidad en la Declaración Universal de DDHH	28
6.2.1.2.	El derecho a la privacidad en la Constitución Federal de EE. UU.	29
6.2.1.3.	El Derecho a la Intimidad en la Constitución española	37
6.2.1.4.	El Derecho a la privacidad en Argentina	44
6.2.2.	Recapitulando	52
6.3.	La Protección de Datos tributarios	55
6.3.1.	Los datos tributarios como datos personales	56
6.3.2.	El Derecho a la Protección de Datos	61
6.3.2.1.	EE.UU.: el Derecho a la Privacidad de la Información y la Ley de Privacidad	61
6.3.2.2.	UE: La evolución de la “Protección de Datos”	78
6.3.2.3.	Argentina: el Habeas Data y la Ley Protección de Datos Personales	98
6.3.3.	La Protección de datos tributarios comparada	113
7.	Metodología	119
8.	El Secreto Tributario	119
8.1.	Concepto y alcance del Secreto Tributario	121
8.2.	El Secreto Tributario en EE.UU.	123
8.2.1.	Los antecedentes de la Confidencialidad Tributaria	124
8.2.2.	La confidencialidad en el Código Tributario (IRC)	129
8.2.3.	La confidencialidad según la jurisprudencia	138
8.3.	El Secreto Tributario en España	150
8.3.1.	El deber de colaboración con la Administración Tributaria	150
8.3.2.	Los límites al deber de contribuir con datos de trascendencia tributaria	159
8.3.3.	El secreto tributario en la LGT	163
8.4.	El Secreto Tributario en Argentina	170
8.4.1.	El secreto tributario en la LPT	172

8.4.2. El secreto tributario según la jurisprudencia	175
8.5. Análisis Comparativo del Secreto Fiscal	179
9. La privacidad como fundamento del Secreto Fiscal	183
9.1. La privacidad y la confidencialidad tributaria en EE.UU.	185
9.1.1. La Prueba de la expectativa razonable de la privacidad y el Test de Balanceo	185
9.1.2. La expectativa razonable de privacidad de la información tributaria	187
9.2. España: El secreto fiscal como salvaguardia de la intimidad y herramienta para la eficiencia de la Agencia Tributaria	191
9.2.1. Límites legales derivados de la protección a la intimidad	192
9.2.2. La jurisprudencia del TC sobre el Derecho a la Privacidad de Datos Tributarios	194
9.3. Argentina: el dato tributario, un dato constitucionalmente privado	201
9.3.1. Una única excepción: el consentimiento	203
9.3.2. Ampliando las excepciones legales	208
9.4. Análisis Comparativo: la relatividad de la privacidad del dato tributario	214
10. La Protección de Datos Personales como fundamento del Secreto Fiscal	216
10.1. EE.UU.	219
10.1.1. La recolección de datos tributarios en EE.UU.	219
10.1.2. Experiencia en materia de divulgaciones	221
10.1.2.1. Divulgaciones relacionadas con la administración tributaria	222
10.1.2.2. Divulgaciones No relacionadas con la Administración Tributaria	227
10.1.2.3. La FOIA y la divulgación de documentos del IRS	228
10.1.3. La Protección de datos tributarios en EE.UU.	233
10.2. España	236
10.2.1. La recolección de datos con Trascendencia tributaria	237
10.2.2. El uso de datos con Trascendencia Tributaria	249
10.2.3. La protección de datos tributarios en España	256
10.3. Argentina: el dato tributario, entre un dato privado y uno sensible	259
10.3.1. La captación de datos tributarios en Argentina	260
10.3.2. La utilización de información tributaria	264
10.3.3. Procedimiento de Hábeas Data	275
10.4. Análisis Comparativo de la protección de datos tributarios como fundamento jurídico del Secreto Fiscal	278
11. Evidencias de la necesidad de un estándar internacional en materia de Secreto Tributario	283
12. Conclusiones	301
Bibliografía	314
Legislación Nacional	331
Legislación Internacional	332
Tratados y Acuerdos Internacionales – Normativa multilateral	335
Jurisprudencia Nacional	336
Jurisprudencia Internacional	339

Anexos	353
Anexo I: Los avances tecnológicos y los nuevos riesgos	353
Anexo II: La Protección de Datos Personales en América Latina	356
Anexo III: Otros Derechos involucrados en la Protección de Datos Personales	364

1. Introducción

La inquietud por la confidencialidad de los datos tributarios ha acompañado a los regímenes impositivos casi desde su concepción. Pero no podría comprenderse la tensión entre los deberes de colaboración y la protección de los datos personales sin tomarse en consideración la posición que tiene la autoridad administrativa en la relación jurídica tributaria. Es que, en efecto, entre sus prerrogativas se encuentra la de exigir al responsable tributario la entrega de información que resulta reveladora de su capacidad contributiva. Esta situación se traduce en que, detrás del fin de la consecución de intereses que hacen al bien común, se erige la potestad de demandar a los administrados que desnuden ante el fisco situaciones que probablemente quisieran guardar en reserva.

Y si bien inicialmente se había entendido que las mandas impositivas protegen a los datos personales suministrados como medio de preservar la recaudación evitando socavar el sistema voluntario de cumplimiento, lo cierto es que, en los últimos tiempos se ha observado un significativo cambio de perspectiva, centrada en los derechos del contribuyente más que en las arcas del Estado.

En esa comprensión del asunto es imperioso hacer notar que la información colectada por la autoridad fiscal no solamente es adquirida al momento de la presentación de las declaraciones juradas. Es de rigor, consignar, que “el ojo del gran hermano fiscal todo lo ve y todo lo sabe” en tiempos en que es difícilísimo realizar un negocio jurídico que no resulte registrado bajo los mecanismos de captación de datos de que dispone la autoridad administrativa. Así, el equilibrio, celosamente guardado por ambas partes, se ve amenazado tanto por el avance de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones como por la irrupción de nuevas herramientas informáticas que “facilitan” la vida en comunidad. Y siendo el derecho una realidad viva, es menester sentar nuevas bases en aras a que no resulten socavados los derechos fundamentales de la ciudadanía. No es casual, entonces, como en el resto de los aspectos de la vida en sociedad, que el progreso tecnológico haya impactado en el ordenamiento jurídico, especialmente en el ámbito de los Derechos Humanos. Tal circunstancia ha impulsado una significativa reacción normativa global, que generó un robustecimiento de esta rama del Derecho respecto de otras. Así, se observan avances significativos en el Derecho a la Privacidad, en el de la Intimidad y en el de Protección de Datos Personales, que eran impensados hace unos años.

El desarrollo del Derecho a la Intimidad y a la Privacidad ha fortalecido la protección y resguardo de la esfera privada del individuo frente a amenazas de invasión por parte del resto de

la sociedad -incluyendo al Estado- a través de los medios de comunicación. Por su parte, el Derecho a la Protección de Datos Personales ha complementado aquella garantía mediante la regulación del manejo -especialmente informático- de los datos personales, reconociendo al individuo la propiedad sobre los mismos, traducido en el derecho a disponer de ellos y la posibilidad de condicionar el manejo posterior que pudiera hacerse con tal información, una vez que ha salido de su órbita privada.

Tal progreso normativo ha expandido el ámbito de actuación de los derechos a la privacidad y a la protección de datos, al punto de exceder la cobertura del original secreto tributario, que en consecuencia debió adaptarse normativamente, incorporando algunas reglas de tales especialidades jurídicas; es decir, se observó una suerte de evolución de la figura jurídica del secreto tributario en el mundo. Sin embargo, la diferente jerarquía normativa que se ha utilizado para insertar los derechos a la privacidad y a la protección de datos en la estructura jurídica de los distintos países ha ocasionado divergencias en su cobertura, que puede observarse especialmente con relación al límite que impone a otros derechos, entre ellos, el tributario.

Esta circunstancia de disparidad normativa está provocando situaciones de inseguridad jurídica en un marco de economía digitalizada, tributación globalizada, y de un fuerte fomento a la colaboración entre jurisdicciones mediante el uso de mecanismos de intercambio de información, que se complementan con la publicación de listados de deudores impositivos y la utilización de herramientas de Inteligencia Artificial y Minería de Datos, para mejorar el cumplimiento tributario.

Con estos fines, en esta investigación analizaré los casos de EE.UU., España y Argentina, y buscaré identificar la fuente de incertidumbre jurídica, y proponer cambios que permitan despejar el panorama global, sin perder de vista el pronóstico de evolución exponencial de las TIC's, que la propia sociedad espera.

En esta inteligencia, he organizado este trabajo en dos partes: la primera, que define el marco teórico, y consiste en una minuciosa investigación normativa y jurisprudencial comparada del estado del arte de los derechos que hoy sirven de fundamento a la figura del secreto tributario: el Derecho a la Privacidad/Intimidad y el Derecho a la Protección de Datos Personales, identificando coincidencias y divergencias entre los tres países analizados; y la segunda parte, de análisis comparado del secreto fiscal desde el punto de vista de cada uno de sus fundamentos jurídicos, detectando diferencias de cobertura e identificando tendencias jurisprudenciales que luego servirán de sustento a cambios legislativos.

Por último, esbozaré algún pronóstico de posibles consecuencias en la Administración tributaria y en el gasto de administración tributaria frente a las divergencias detectadas entre las jurisdicciones analizadas y enunciaré guías que puedan servir a los hacedores de políticas públicas para encarar un estándar global unificado.

2. Justificación

La escalada tecnológica de la última era ha impactado en todas las esferas de la vida moderna, y el derecho ha sido la reacción de protección de la sociedad frente a tal avance. Sin embargo, los tiempos han sido radicalmente distintos. La velocidad de cambio de las TIC's ha sido prodigiosamente preocupante, sucediéndose progreso tras progreso, en una sucesión ininterrumpida desde hace varias décadas. El marco normativo necesario de protección ha buscado seguir sus pasos y abrirse camino, sin embargo su proceso de transformación es por lejos mucho más lento.

Pero a ese desfase temporal se le ha sumado otro. Dentro del mismo derecho, también se observan áreas que han revelado avances de protección significativos y otros, en donde la búsqueda de consensos, la complejidad o amplitud de la temática ha ralentizado la adaptación. Los derechos fundamentales se inscriben en el primer grupo, mientras que el derecho tributario se ubica en el segundo.

Para agregar un condimento adicional al escenario de estudio, debe advertirse que el progreso tecnológico, de repercusión generalizada en el mundo y con incidencia en todos los ámbitos existentes -también el jurídico-, ha impactado de diferente forma en los países, siendo mayor en aquellos más expuestos tecnológicamente. Este hecho ha contribuido a que el desarrollo informático, y consecuentemente el marco legal que lo contiene, también haya sido distinto.

Es así, que se observa una doble heterogeneidad: una vertical, dada por la distinta velocidad de adaptación de las diferentes ramas del derecho a las nuevas tecnologías; y otra horizontal, entre las distintas jurisdicciones y su diferente receptibilidad legal a los cambios informáticos.

Estas circunstancias han determinado un escenario de desigual protección del contribuyente entre jurisdicciones que, frente a un escenario de economía mundial digitalizada y una tributación globalizada, plantea un creciente problema jurídico-tributario.

Y si a este panorama le agrego un marco de cambio tecnológico con aceleración creciente, la necesidad de búsqueda de consensos de estándares normativos generalizados se convierte en urgencia.

3. Planteamiento del problema

La paulatina consolidación de los Derechos a la Privacidad e Intimidad y a la Protección de Datos Personales ha reforzado los cimientos del secreto tributario en algunas jurisdicciones, mientras que, en otras, la menor jerarquía normativa que se le ha dado a aquellos derechos ha condicionado la profundidad de su alcance. Esta disparidad de criterios está guiando el desarrollo de la confidencialidad tributaria de manera heterogénea entre las jurisdicciones, lo que plantea un escenario de inseguridad jurídica a la hora de analizar los derechos del contribuyente en un marco de tributación globalizada y de economía digital, potenciado por el progreso tecnológico que, paulatinamente, están adoptando las Administraciones Tributarias. Existe la necesidad imperiosa de definir un estándar mundialmente aceptado, que permita compensar esta heterogeneidad normativa.

4. Objetivos

Objetivo General

Investigar las diferencias existentes en el fundamento jurídico del instituto del secreto tributario entre EE.UU., España y Argentina, materializados hoy en el Derecho a la Privacidad/Intimidad y en el Derecho a la Protección de Datos Personales, y analizar las consecuencias de tales divergencias sobre los derechos del contribuyente, en un contexto de fuerte evolución de las TIC's en materia tributaria, de creciente importancia de la economía digital y de una marcada tendencia a la tributación globalizada.

Objetivo Específico N° 1

Analizar el instituto jurídico del secreto tributario en EE.UU., España y Argentina, desde sus orígenes y hasta la actualidad, buscando comprender la intención del legislador que ilumine su fundamento jurídico y su alcance. Relevar la respuesta jurisprudencial en la materia, detectando las diferencias en cobertura y evidencia de tendencia.

Objetivo Específico N° 2

Investigar y comparar el Derecho a la privacidad en EE.UU. y Argentina, y el derecho a la intimidad en la UE -especialmente España-, como fundamento jurídico del secreto fiscal. Identificar conflictos y soluciones encontradas en cada una de las jurisdicciones estudiadas.

Objetivo Específico N° 3

Comparar la inserción del Derecho a la Protección de Datos Personales en el marco jurídico nacional de EE.UU., la UE -especialmente España- y Argentina, identificando las diferencias y analizando su incidencia como fundamento jurídico del secreto fiscal y en su relación con otros derechos fundamentales, prestando especial atención a las etapas de recolección y de posterior uso de los datos tributarios.

Objetivo Específico N° 4

Identificar causales de inseguridad jurídica como consecuencia de las divergencias en coberturas jurídicas en materia de confidencialidad tributaria entre los tres países. Proponer soluciones.

5. Hipótesis

La diferente construcción normativa de los derechos a la privacidad/intimidad y a la protección de datos personales que cimientan el secreto tributario en EE.UU., España y Argentina brinda diferente protección jurídica al contribuyente según el país de que se trate, provocando una situación de inseguridad jurídica que plantea un desafío presente, a la hora de garantizar los derechos del contribuyente frente un mundo globalizado y digital, y de cara al creciente uso de las nuevas TIC's por parte de las Administraciones Tributarias.

6. Marco teórico

6.1. El Derecho tributario en la jerarquía normativa – 6.2. La privacidad y los datos tributarios – 6.3. La Protección de Datos tributarios

Esta investigación se circunscribe al área de intersección jurídica de tres esferas del Derecho: la del Derecho Tributario, la del Derecho a la Privacidad y la del Derecho a la Protección de Datos Personales. Para abordarla, he de adentrarme en cada una de ellas determinando ese espacio de interés común y definiendo el marco normativo que le sirve de sustento y que condicionará las reglas de racionalidad para conflictos; todo, en un esquema jurídico comparado de EE.UU., de la UE -específicamente España- y Argentina.

6.1. El Derecho tributario en la jerarquía normativa

6.1.1. El sustento jurídico del Poder de Imposición - 6.1.2. La Jerarquía Normativa y la interpretación de las normas jurídicas

6.1.1. El sustento jurídico del poder de imposición

6.1.1.1. EE.UU. - 6.1.1.2. España - 6.1.1.3. Argentina

En Derecho tributario, es tradicional la distinción entre principios materiales y formales. Los primeros se ocupan que los tributos sean justos y, en consecuencia, se articulan como criterios de reparto de las cargas fiscales entre los ciudadanos, estando vinculados a la concepción general de la justicia como valor constitucional básico. En cuanto a los principios designados como formales, hacen referencia a los procedimientos que deben seguirse en su ordenación, de ahí que se traduzcan esencialmente en el principio de legalidad o de reserva de ley.

El principio de legalidad de la tributación es considerado una regla fundamental del Derecho público (GIULIANI FONROUGE, 1997, p. 364). Constituye, asimismo, una garantía esencial en el Derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa, conforme a los procedimientos establecidos en la Constitución para la sanción de las leyes. Debe tratarse, ergo, de una disposición general, abstracta, impersonal y dictada por el Poder legislativo (VILLEGAS, 1999, p. 190).

En materia tributaria, la legalidad encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su Derecho a la propiedad, dado que los tributos importan restricciones a ese derecho, y en un Estado de derecho ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que representan la soberanía popular. Así, siguiendo a *García Belsunce*, se dice que el principio de legalidad no es sólo una garantía constitucional del contribuyente frente al impuesto, como lo harían suponer los orígenes del principio a la luz de sus antecedentes históricos, sino que es inherente a la figura del tributo, entendido como la prestación coactiva que el Estado exige a los particulares en virtud de ley por servicios divisibles e indivisibles que a los mismos presta, o por el cumplimiento de funciones que hacen a la organización del Estado. Es decir que la legalidad es no sólo base del impuesto sino de las otras especies de tributos, como son las tasas y las contribuciones especiales. En todos los casos, importan detracciones de riqueza del Estado a los

particulares, transferencia de ingresos de éstos a aquél, y esa prestación coactiva sólo tiene validez en tanto y en cuanto la ley que resume el principio de legalidad le dé sustento y, además, se encuadre en los preceptos y cánones constitucionales que la condicionan (GARCÍA BELSUNCE, 1982, p. 80).

El principio de legalidad en materia tributaria se encuentra inserta constitucionalmente en Argentina, España y EE.UU., así como otros principios que rigen el poder de imposición. Veamos el marco normativo en cada una de estas jurisdicciones.

6.1.1.1. EE. UU.

En los Estados Unidos, el Artículo I, Sección 8, Cláusula 1 de la Constitución establece¹:

El Congreso tendrá el poder de establecer y recaudar impuestos, derechos, tributos y gravámenes especiales, para pagar las deudas y proporcionar la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los impuestos, tributos y gravámenes especiales serán uniformes en todo el territorio.

Este enunciado es también conocido como la "*Cláusula de impuestos y gastos*", y sienta las bases de imposición norteamericana, y contiene a su vez dos disposiciones conocidas como "Cláusula de Bienestar General" y "Cláusula de Uniformidad". Y si bien autoriza al Congreso a recaudar impuestos, esta cláusula permite la recaudación de tributos únicamente con dos propósitos: pagar las deudas, y proporcionar la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos. En conjunto, tradicionalmente se ha sostenido que estos propósitos implican y constituyen el poder fiscal y de gasto del gobierno federal (EASTMAN, 2005, pp. 1-2).

Según los términos de la Constitución, el poder del Congreso para recaudar impuestos está sujeto a una sola excepción y dos requisitos. La exportación de productos desde cualquier Estado no tributa. Los impuestos directos deben recaudarse por la regla de prorrateo y los impuestos indirectos por la regla de uniformidad (CONGRESS U.S., 2021, p. 1). Además, al igual que en España y Argentina, el poder de gravar es un poder concurrente del gobierno federal y de los estados individuales (HAMILTON, 1788, pp. 1-4).

La Corte ha enfatizado el carácter arrollador de este poder diciendo que llega a todos los sujetos², que es exhaustivo³ y que abarca todos los poderes concebibles de tributación⁴. A pesar

¹ 16 Am. Jur. 2d Constitutional Law § 10; "*La Constitución tuvo efecto en marzo de 1789*" haciendo referencia a *Owings v. Speed*, 18 U.S. 420, 5 L. Ed. 124 (1820), "*La presente Constitución de los Estados Unidos no comenzó a operar sino hasta el primer miércoles de marzo de 1789 [04/03/1789]*". Véase texto completo en <https://constitutionus.com/>

² License Tax Cases, 72 US (5 Wall.) 462, 471 (1867).

³ *Brushaber v Union Pacific R. Co*, 240 US 1 (1916).

⁴ *Brushaber v Union Pacific R. Co*, 240 US 12 (1916).

de estas generalizaciones, el poder de imposición se ha visto en ocasiones sustancialmente restringido por decisión judicial con respecto a la materia tributaria, la forma en que se imponen los impuestos y los objetos por los que pueden recaudarse (KNOELLER, 1938, pp. 125-126).

En el famoso caso *McCulloch v. Maryland State*⁵, el presidente del Tribunal Supremo John Marshall estableció algunos principios fundamentales en cuanto al poder de tributación; entre ellos puedo destacar:

...se dice que los impuestos son un poder absoluto, que no reconoce otros límites que los expresamente prescriptos en la Constitución, y como poder soberano, se confía a la discreción de quienes lo ejercen. Pero los mismos términos de este argumento admiten que la soberanía del Estado, en el propio artículo tributario, está subordinado y puede ser controlado por la Constitución de los Estados Unidos. Que tan lejos llegue ese control a través de ese instrumento, será una cuestión de construcción. Al hacer esta construcción, no puede ser admisible ningún principio no declarado, pues frustraría el funcionamiento legítimo de un gobierno supremo...

La única seguridad contra el abuso de este poder se encuentra en la estructura del propio gobierno...

Por tanto, parece que la tributación es un requisito de poder indispensable, inherente y soberano de todo gobierno independiente; es un modo de recaudación de ingresos para fines públicos; el poder de gravar ya no es literalmente, el poder de destruir; incluso los estados de los Estados Unidos están limitados inherentemente y restringidos por las constituciones, nacional y estatales, en el ejercicio de la potestad tributaria; la unión federal es un gobierno de poderes delegados; la base del poder federal de tributación es la Constitución de los Estados Unidos.

6.1.1.2. España

En el Reino de España, la situación es similar al caso argentino, dado que ambos sistemas tributarios se configuran sobre la base de los principios de legalidad, generalidad, capacidad económica y no afectación (PÉREZ ZÚÑIGA, 2017, pp. 361-371).

La Constitución española (CE)⁶ recoge los principales principios tributarios, tanto formales (el principio de reserva de ley) como materiales (los principios de justicia tributaria). El principio de legalidad o de reserva de ley, que determina la organización territorial del poder tributario en España, está contenido en los artículos 31 y 133 CE, y 8 de la Ley General Tributaria española (LGT)⁷.

El art. 31 establece que

⁵ 4 *Wheat*, 316-437 (1819).

⁶ Publicada en «BOE» núm. 311, de 29/12/1978.

⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, publicado en el «BOE» núm. 302, de 18/12/2003.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

El artículo 133 indica que

1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.
4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”.

Por su parte, el artículo 8º de la LGT establece el principio “Reserva de Ley Tributaria”, diciendo que:

Se regularán en todo caso por ley: a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario. b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo. c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables. d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales. e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora. f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción. g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias. h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta. i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos. j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos. k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas. l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa. m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

En cuanto a los principios materiales de justicia tributaria, España reconoce los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad e interdicción de la confiscatoriedad, eficiencia y economía (artículo 31 CE).

De este modo, estos preceptos constitucionales incorporan dos mandatos que se contrapesan: por una parte, facultan a los poderes públicos para imponer a los ciudadanos prestaciones patrimoniales con las que atender a los fines públicos; de otra, sujeta el

establecimiento de estas obligaciones a su previa aceptación por los representantes de los ciudadanos. Por tanto, el principio de reserva de ley asegura a los ciudadanos que su libertad y propiedad sólo serán limitadas o gravadas por decisión de sus representantes legítimos; o, como decía el Tribunal Constitucional español en la Sentencia 19/1987, del 17 de febrero: “*asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes*”; o también, “*una garantía de auto disposición de la comunidad sobre sí misma*” (PÉREZ ZUÑIGA, 2017, p. 363).

6.1.1.3. Argentina

En la Constitución Nacional Argentina (CN), el principio de legalidad consta en diferentes cláusulas, a saber:

- En el artículo 19, que establece de modo general que “*ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe*”.
- En el artículo 4, referido a la composición del Tesoro Nacional, con el cual el Gobierno ha de proveer a los gastos del Estado. Después de enumerar diversos recursos, menciona “*las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General*”. De esta manera, aunque en forma indirecta y no enfática, se establece que el ejercicio del poder fiscal corresponde al Congreso Nacional o a las Legislaturas provinciales, en su caso.
- En el artículo 17, luego de consagrar la inviolabilidad de la propiedad como derecho individual, establece algunos principios dependientes de ese propósito en los ámbitos respectivos de diferentes materias jurídicas. Y como ejemplo de las consecuencias inmediatas de dicha inviolabilidad de la propiedad, aparece el precepto referido a la materia tributaria, que expresa: “*Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º*” (NOVELLI, 2007, pp. 121-135)
- Y, en el artículo 75.2: “*Corresponde al Congreso: 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables*”.

El principio de reserva de ley no tiene desarrollo legislativo en la normativa argentina fuera de la Constitución.

En cuanto a los fundamentos materiales de justicia tributaria, Argentina recoge los principios de proporcionalidad o progresividad (art. 4 CN), equidad e igualdad (artículos 4 y 16 CN), generalidad (art. 16 CN), capacidad contributiva (art. 4, 16 y 75.2 CN), no confiscatoriedad (art. 17 CN) y razonabilidad (art. 28 y 33 CN), entre otros.

También la Ley de Procedimiento Tributario (LPT)⁸, contiene algunos principios esenciales: el principio general para la interpretación de las leyes impositivas (art.1), el principio de realidad económica (art. 2) y el de domicilio fiscal (art. 3); principios que hacen a la ordenación y aplicación del sistema tributario.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), por su parte, ha dicho que *“la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno”* (CSJN, 1940, p. 411) y que *“el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es un despojo que viola el derecho de propiedad”* (CSJN, 1940, p. 542).

En otro orden, resulta oportuno destacar que, fuera de la especificidad de las tres jurisdicciones de análisis, en el ámbito doctrinario el principio de legalidad ha acumulado a través de los siglos las mayores adhesiones, así como de los derechos positivos, siendo calificado como el precepto común del Derecho constitucional tributario, en virtud de su recepción expresa o implícita en las constituciones modernas (VALDÉS COSTA, 1986, p. 4 y ss.). Ello ha llevado a Neumark (1974) a considerar que el establecimiento del postulado no constituye ya una necesidad para los países occidentales desarrollados, porque el principio de legalidad se ha convertido en algo totalmente natural en una democracia interna (NOVELLI, 2007, p. 127).

6.1.2. La Jerarquía Normativa y la interpretación de las normas jurídicas

6.1.2.1. EE.UU. - 6.1.2.2. España - 6.1.2.3. Argentina

6.1.2.1. EE.UU.

El derecho de Estados Unidos es un sistema que deriva en gran medida del *Common Law* (derecho anglosajón) que estaba vigente en Inglaterra en la época de la Guerra de Independencia (FRIEDMAN, 2005, pp. 4-5). Actualmente la ley suprema de la nación es la Constitución de Estados Unidos, y bajo el principio de supremacía constitucional, las leyes aprobadas por el

⁸ Ley 11.683, cuyo texto ordenado fue aprobado por el Anexo I del decreto 821/98, publicado en el Boletín Oficial el 20/07/1998, y normas modificatorias.

Congreso y los tratados en que Estados Unidos sea parte suponen el siguiente escalón de la jerarquía de fuentes del derecho. Estos forman la base para las leyes federales bajo la Constitución Federal, estableciendo los límites de la legislación federal y de las leyes en los cincuenta estados y otros territorios del país.

En EE.UU., el derecho se deriva de cuatro fuentes: la Constitución, las leyes, los reglamentos, y el derecho anglosajón (en el cual también se incluye la jurisprudencia o *case law*). La fuente más importante es la Constitución de Estados Unidos, quedando todas las demás subordinadas a esa norma. Ninguna ley o reglamento puede contradecir lo dispuesto por ella, estando la Corte Suprema habilitada para disponer la inconstitucionalidad de una ley.

Estados Unidos, al igual que la mayoría de los países de la Mancomunidad Británica de Naciones, son herederos de la tradición del *Common Law* procedente del derecho inglés (FRIEDMAN, 2005, pp. 67-69); por ejemplo, las cortes estadounidenses han heredado el principio de *stare decisis*⁹.

Así, el Derecho tributario federal de los Estados Unidos se origina a partir de la Constitución, que es la norma que le da al Congreso el poder de aprobar leyes para regular una serie de cuestiones, entre ellas, la tributaria. Casi todas las leyes tributarias promulgadas han sido recopiladas en el *Código de los Estados Unidos (US Code)*.¹⁰ Además, muchas de las leyes aprobadas por el Congreso otorgan a los órganos del poder ejecutivo la facultad de crear reglamentos que se publican en el *Código de Regulaciones Federales (CFR, por sus siglas en inglés)*¹¹ y que también gozan de obligatoriedad en virtud de la doctrina *Chevron*.¹² Por último,

⁹ *Stare decisis* es una locución latina, que se traduce interpretativamente como "*mantenerse con las cosas decididas*", utilizada en derecho para referirse a la doctrina según la cual las sentencias dictadas por un tribunal crean precedente judicial y vinculan como jurisprudencia a aquellas que, sobre el mismo objeto, se dicten en el futuro.

Esta doctrina es propia del derecho anglosajón, y no tiene tanta fuerza en sistemas de derecho continental, en donde la jurisprudencia tiene una obligatoriedad mucho más reducida y la capacidad del juez de interpretar la ley según su criterio es mucho más amplia.

La mayoría de los sistemas, sin embargo, reconocen que la jurisprudencia reiterada debe de alguna forma vincular a los jueces pues, si bien son independientes, es necesario evitar que sus sentencias sean totalmente imprevisibles, o que dicten sentencias contradictorias, o de forma caótica. Por eso se establecen regulaciones que consideran la jurisprudencia, fuente del derecho, con mayor o con menor prevalencia sobre las otras fuentes.

¹⁰ Véase en <https://www.law.cornell.edu/uscode/text>

¹¹ En la legislación de Estados Unidos de América, el Código de Regulaciones Federales o CFR (Code of Federal Regulations) es la codificación de reglas y regulaciones generales y permanentes (a veces llamada legislación administrativa) publicada en el Registro Federal por los organismos del poder ejecutivo y las agencias del gobierno federal. El CFR está dividido en un total de 50 títulos que representan a las diversas áreas sujetas a regulación federal. Véase en <https://www.archives.gov/federal-register/cfr/about.html>

La edición anual (la *CFR annual edition*) es la codificación general y permanente publicada por la Oficina de Registro Federal (*Office of the Federal Register*) perteneciente a Archivos Nacionales y Administración de Documentos y la Oficina de Publicaciones Gubernamentales (United States Government Publishing Office o GPO).

¹² *Chevron U.S.A., Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc.*, 467 U.S. 837 (1984), es un caso en el que la Corte Suprema de los Estados Unidos estableció que, ante el silencio u oscuridad de un texto legal, los Tribunales deben mostrar deferencia ante la interpretación que de los mismos hacen las *agencias administrativas*, siempre y cuando,

muchos litigios versan sobre la interpretación de una ley federal o de un reglamento, y las interpretaciones judiciales sobre esas cuestiones tienen peso legal bajo el ya citado principio de *stare decisis*.

6.1.2.2. España

El sistema de jerarquía normativa español se encuentra consagrado en el art 9 CE, que constituye un verdadero principio general del Derecho:

1. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.
...
3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Por su parte, el artículo 1º del Código Civil de España¹³, establece que

1. Las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.
2. Carecerán de validez las disposiciones que contradigan otra de rango superior.
3. La costumbre sólo regirá en defecto de ley aplicable, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público, y que resulte probada.
Los usos jurídicos que no sean meramente interpretativos de una declaración de voluntad tendrán la consideración de costumbre.
4. Los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico.
5. Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Estado».
6. La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.
7. Los Jueces y Tribunales tienen el deber inexcusable de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan, ateniéndose al sistema de fuentes establecido.

eso sí, tal interpretación sea razonable. Chevron es la más clara articulación de la Corte acerca de la doctrina de la "*deferencia administrativa*", al punto de que ella misma ha usado la expresión "*deferencia Chevron*" en los casos más recientes, como *United States v. Mead Corp.*, 533 U.S. 218, 226 (2001).

¹³ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil, publicado en «Gaceta de Madrid» núm. 206, de 25/07/1889.

Ello así, de acuerdo con el apartado 1, debe establecerse una jerarquía de normas, que viene dada por:

- 1) La Constitución, norma suprema del ordenamiento jurídico español y por la que se regula toda la compleja interrelación entre las diferentes normas.
- 2) Los Tratados Internacionales, en los que se incluye el Derecho de la Unión Europea y otros reglamentos internacionales.
- 3) Las leyes promulgadas por las Cortes (Parlamento y Senado), que son la fuente básica del Derecho del Estado y que se dividen en dos:
 - a) Leyes orgánicas: Es un determinado tipo de ley que requiere la aprobación por mayoría absoluta del Congreso de los Diputados. Entre ellas se destacan la Ley Orgánica de Protección de Datos (LOPD), las leyes de educación (LOGSE¹⁴, LOE¹⁵, LOMCE¹⁶...), etc.
 - b) Leyes ordinarias: No necesitan mayoría absoluta para su aprobación en el Congreso de los Diputados. Por ejemplo, la Ley de Propiedad Intelectual.¹⁷
- 4) Las normas reglamentarias con rango de ley como el Real Decreto Ley y el Real Decreto Legislativo. Los Reales Decreto Ley se diferencian de las leyes en que están promulgadas por el Gobierno y no por el Parlamento. La diferencia entre ellas es que el Real Decreto Ley se dicta por el Gobierno en caso de extrema y urgente necesidad.
- 5) Los reglamentos como son los Reales Decretos, las Órdenes de las Comisiones delegadas del Gobierno, las Órdenes Ministeriales, etc.
- 6) Por último, están las leyes y los reglamentos de las Comunidades Autónomas. Aunque estén colocadas en esta posición, la relación entre las normas autonómicas y las estatales depende de las competencias de cada una en los diferentes temas.

En lo que respecta a la interpretación de las normas jurídicas, esta tiene su fundamento último en los valores fundamentales o superiores que rigen el ordenamiento jurídico español recogidos en el artículo 1 de la Carta Magna, y así lo indica la propia Ley Orgánica del Poder Judicial (artículo 5.1 de la LOPJ) al señalar que los jueces han de interpretar y aplicar las leyes según los principios constitucionales, debiendo realizar una interpretación respetuosa con los

¹⁴ Ley Orgánica 1/1990, de 3 de octubre, de Ordenación General del Sistema Educativo, publicada en «BOE» núm. 238, de 4 de octubre de 1990, páginas 28927 a 28942 (16 págs.)

¹⁵ Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, publicada en «BOE» núm. 106, de 04 de mayo de 2006.

¹⁶ Ley Orgánica 8/2013, de 9 de diciembre, para la mejora de la calidad educativa, publicada en «BOE» núm. 295, de 10 de diciembre de 2013

¹⁷ Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia, publicado en «BOE» núm. 97, de 22/04/1996.

valores fundamentales de la libertad, la igualdad y la justicia; se prohíbe, por tanto, toda interpretación que atribuya a la ley un sentido contradictorio con las decisiones valorativas contenidas en la Constitución.

Partiendo de esta premisa y de conformidad con el artículo 12 de la LGT la interpretación de las normas tributarias se regirá por lo dispuesto en el apartado 3.1 del Código Civil (CC) que señala que "*las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*".

Así, la LGT recoge una doctrina consolidada de los Tribunales de justicia y del Tribunal Constitucional (TC) que, negando que la norma tributaria admita sólo una interpretación literal (tesis justificada en una concepción de la norma tributaria como «restrictiva de la libertad individual», hoy superada), abogó por la aplicación de los criterios generales de interpretación jurídica establecidos en el CC, aunque se ha sostenido, como criterio singular del Derecho tributario, que las exenciones y beneficios tributarios deben ser interpretados restrictivamente, probablemente deduciendo este principio de la prohibición de la analogía en este campo -artículo 14 de la LGT- (iBERLEY, 2020, pág. 1).

6.1.2.3. Argentina

La reforma constitucional argentina llevada a cabo en el año 1994 deliñó un nuevo orden de prelación de las normas. Ello sucedió con la incorporación de los incisos 22 y 24 del art. 75 de la Constitución federal. Estas innovaciones, además de otorgarle jerarquía constitucional a determinados instrumentos internacionales de derechos humanos, permitieron superar la vieja disputa jerárquica entre el Derecho internacional y el Derecho interno consolidando el sistema monista, que incipientemente había esbozado nuestro Máximo Tribunal en el fallo "*Ekmekdjian c/ Sofovich*" en el año 1992.

El inc. 22 del art. 75 trajo dos novedades: la primera, determinando que los tratados tienen jerarquía superior a las leyes y, la segunda, otorgando jerarquía constitucional –en las condiciones de su vigencia– a las normas del derecho internacional de los derechos humanos enumeradas en dicho inciso.¹⁸

¹⁸ Estos once instrumentos son: la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas

Asimismo, el poder constituyente reformador –en el párrafo tercero del inc. 22– generó un dispositivo para que uno de los poderes constituidos, más precisamente el Congreso, pudiera asignarle jerarquía constitucional a nuevos tratados y convenciones sobre derechos humanos, en tanto y en cuanto lo hiciera con el voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara.¹⁹

Por otra parte, el inc. 24 del art. 75, estableció que las normas dictadas por organizaciones supraestatales, como consecuencia de competencias delegadas por tratados de integración, tendrán jerarquía superior a las leyes.

Llegados a este punto, es posible esquematizar parcialmente los escalafones jerárquicos de la siguiente forma (BIDART CAMPOS & MANILI, 2003, p. 1359)²⁰:

- 1) La Constitución Nacional y las normas del Derecho Internacional de los derechos humanos con jerarquía constitucional (en las condiciones de su vigencia) que se encuentran enumeradas en el párrafo segundo del inc. 22 del art. 75 CN, más, las incorporadas con posterioridad.
- 2) El resto de los tratados internacionales.
- 3) Las normas derivadas que dicten organismos supranacionales (inc. 24 del art. 75 CN).
- 4) Las leyes del Congreso. En este punto también se debe incluir a los reglamentos con rango de ley (decretos delegados y de necesidad y urgencia).

Sobre la base de lo expuesto se puede advertir la convivencia de instrumentos internacionales con distinta jerarquía habilitando, en los dichos del profesor *Manili* (2003), la posibilidad de que existan contradicciones, redundancias, ambigüedades, vaguedades o lagunas (MARTÍNEZ, 2013, pp. 201-212).

Así, frente a conflictos entre dos normas de distinta jerarquía no quedan dudas que debe prevalecer la del nivel superior. Y, en los casos de normas ubicadas en un mismo plano del ordenamiento jurídico, se utilizan los principios llamados *lex specialis* y *lex posterior*. El primero,

de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes y la Convención sobre los Derechos del Niño.

¹⁹ Por obra de este mecanismo, luego de la reforma se otorgó jerarquía constitucional a dos instrumentos más: la Convención Interamericana sobre Desaparición Forzada de Persona (1997) y la Convención Internacional sobre la Imprescriptibilidad de Crímenes de Guerra y de Lesa Humanidad (2003).

²⁰ Los autores sostienen “*Cabe colegir que las leyes del Congreso solamente son jerárquicamente superiores a los decretos reglamentarios, porque así lo establece expresamente el art. 99 inc. 2 CN y porque es la función reglamentaria la que está subordinada a la legislativa, así como lo están las funciones de promulgar, publicar o vetar leyes, que deben guardar correspondencia con lo sancionado por el Congreso. En otras palabras, el Ejecutivo no puede promulgar, ni publicar, ni vetar lo que el Congreso no sancionó. Pero las leyes no son jerárquicamente superiores a los demás decretos, siempre que el Ejecutivo al sancionarlos no exceda el marco de sus funciones propias invadiendo las del legislativo y respete los parámetros de razonabilidad que la constitución establece*”.

prescribe que se dé preferencia a la norma específica que está en conflicto con una cuyo campo de referencia sea más general, mientras que el principio *lex posterior* estipula que la norma posterior prevalece sobre la promulgada con anterioridad (Nino C. S., 1998, p. 275).

Este último principio fue aplicado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación durante la etapa jurisprudencial en la que se consideraba a la ley y al tratado en un mismo nivel normativo. Esto se vio reflejado en el fallo “*Martín y Cía. Ltda. S.A. c. Administración General de Puertos*”²¹. Allí “*la Corte recepta la jurisprudencia y la doctrina norteamericana según la cual los tratados y las leyes se encuentran en igualdad jerárquica, y por lo tanto no existe fundamento normativo para acordar prioridad de rango a ninguno y que por lo tanto rige respecto de ambas normas, en cuanto integrantes del ordenamiento jurídico interno de la República, el principio con arreglo al cual las posteriores derogan las anteriores*” (MANILI, 2003, p. 216).

Si bien el precedente seleccionado no se refiere a la confrontación entre dos leyes, sirve para ejemplificar la aplicación del principio.

Sin embargo, frente a similar jerarquía que revisten las leyes emanadas del Congreso de la Nación, se plantea la necesidad de una interpretación jurídica razonable. Y, en este punto, entra en juego el rol de la jurisprudencia. Se ha dicho que toda interpretación jurídica tiene una enorme trascendencia, no sólo para la elaboración de las normas, sino además para su aplicación, finalidad en la que encuentra su razón de ser el “orden jurídico”, “*logrando el paso de la formulación teórica y genérica de las reglas de conducta, a la aplicación concreta y específica sobre conflictos de intereses y situaciones concretas de seres humanos, de sujetos de derecho*” (HARO, 2001, pp. 179-186).

De allí que, según Haro, de toda *norma genérica*, surja a través de la interpretación judicial, la *norma individualizada*, es decir, aquélla que acomoda y adecua los fines de la genérica, para que se realice de la mejor forma posible la idea de Justicia en las concretas conductas intersubjetivas de cada caso sub-examine.

Así, para el autor, la *interpretación jurisdiccional*, viene a completar en los casos contenciosos sometidos a su decisión, la elaboración legislativa, pues es finalmente el juez, meritando las particulares circunstancias del caso concreto el que realiza, a través de la interpretación del derecho pero a partir de los hechos, la justicia que el legislador tuvo en vista al sancionar la norma. Y con ello, “*estamos abordando un tema trascendental para el derecho*

²¹ Fallos 257:99, sentencia del 20 de septiembre de 2002.

constitucional y las instituciones políticas, pues en última instancia, estamos desentrañando el sentido y la validez de todo el ordenamiento jurídico a la luz de la axio-teleología constitucional”.

6.2. La Privacidad y los datos tributarios

6.2.1. Los Derechos Fundamentales de Intimidad y de Privacidad 6.2.1.1. El Derecho a la privacidad en la Declaración Universal de DDHH 6.2.1.2. El derecho a la privacidad en la Constitución Federal de EE.UU. 6.2.1.3. El Derecho a la Intimidad en la Constitución española 6.2.1.4. El Derecho a la privacidad en Argentina - 6.2.2. Recapitulando

Hasta la Revolución francesa, la intimidad no era sino un privilegio de los nobles. Más tarde, con el advenimiento del liberalismo, serán *Thomas Hobbes, John Locke, John Stuart Mill, Benjamín Constant De Rebecque* y *Robert Price* quienes señalarán, con matices, la necesidad de conciliar el accionar del Estado con los intereses del individuo, quien debía disponer de un margen de vida privada exento de la intervención estatal (PAREJO ALFONSO, 1993, p. 40).

Sin embargo, no será sino en la última década del siglo XIX, con el surgimiento de la fotografía instantánea, la impresión y la distribución masiva de periódicos, cuando la sociedad norteamericana empieza a notar la necesidad de una protección jurídica.

La primera manifestación de tal necesidad se produce cuando *Warren & Brandeis* (1890) publican su artículo "El Derecho a la Privacidad", donde se establece lo que ahora se considera la definición más aceptada de privacidad: *aquel derecho a ser dejado solo o a no ser molestado* (“*the right to be let alone*”) y de gozar de la vida sin la interferencia de terceros. Por ello se dice que la privacidad se fundamenta en el anonimato, el secreto, teniendo como pilares la autonomía, la individualidad, el desarrollo de la personalidad, y el respeto a la dignidad personal (GONZÁLEZ PORRAS, 2015, pp. 54-61).

Pero fue recién ya entrado el siglo XX cuando, tras la invención del teléfono, se suscita el primer antecedente judicial. Se trata del caso "*Olmstead v United States*" del Tribunal Supremo de los EEUU (1928) en donde el juez *Louis Brandeis*, en su voto en disidencia, opina que

...el derecho a la soledad es el más amplio de los derechos y el más estimado por los hombres civilizados. La protección de este derecho frente a cualquier intromisión injustificada del gobierno en la esfera privada del individuo, fueran cuales fueran los medios empleados, debe ser considerada una exigencia de la cuarta enmienda de la Constitución americana, que garantiza a los ciudadanos la seguridad de sus personas, de sus domicilios y de sus efectos frente a cualquier intromisión indebida.

Será a partir de este voto de *Brandeis*, que los tribunales toman conciencia sobre la existencia del derecho a la privacidad, y a partir de allí comienza un paulatino desarrollo que se concreta en la sentencia "*Griswold vs. Connecticut*" de 1965, en que el Tribunal Supremo reconoce

la existencia de un derecho específico a la privacidad, el que en ese caso resultaba violado por la prohibición de vender, distribuir y utilizar anticonceptivos. Pero es recién en 1967 con el caso “*Katz vs. United States*”, cuando la Corte Suprema de los Estados Unidos adopta el concepto de privacidad plasmado en el artículo “*The right to privacy*” y considera la conversación telefónica como un ámbito privado.

A partir de entonces, se expande el alcance de este derecho en el sistema norteamericano, y se exporta al resto del mundo. Sin embargo, con el devenir de los tiempos, se advierte la utilización de diferentes términos jurídicos para referir a aparentemente la misma protección legal. Así, se observa que algunos marcos jurídicos hacen referencia a "vida privada", otros a "privacidad", y algunos a "intimidad". Muchos de ellos los usan como sinónimos, en forma indistinta, sin advertir que fue la evolución de la sociedad -cuyos problemas pretende el derecho reglar-, la que ha impreso una distinción entre ambas ideas, y que los juristas han manejado con asombroso malabarismo. Esta falta de unicidad de vocablos puede generar confusión en un mundo donde la información fluye imparable sin fronteras que la contenga.

Por lo expuesto, es muy difícil en la actualidad encontrar una definición unívoca del *Derecho a la privacidad*, en cuanto depende muchas veces del entorno en el cual éste se desarrolla. Se ve así, que la normativa europea lo denomina *Derecho a la intimidad*, mientras que la anglosajona utiliza el término *privacidad* -traducción del inglés “privacy”-, con alguna diferencia de alcance. Analizaré estos conceptos.

El diccionario de la Real Academia Española (R.A.E.) define intimidad como la “*zona espiritual íntima y reservada de una persona o de un grupo, especialmente de una familia*”. Y a la privacidad como “*cualidad de privado/ ámbito de la vida privada que se tiene derecho a proteger de cualquier intromisión*”. Y privado como “*particular y personal de cada individuo*” (R.A.E., 2020). Pero lo cierto es que la palabra ‘privacidad’ no existió en nuestra lengua hasta muy recientemente; de hecho, el Diccionario de la R.A.E. la incluyó recién en el año 2001. Su origen se encuentra en el término del inglés ‘privacy’, que sí existe y ha sido reconocido al individuo en el derecho anglosajón, como ya mencioné.

Herrán Ortiz (1998) los diferencia de la siguiente manera: “...*la intimidad pertenece al ámbito más interno de la naturaleza humana y que se corresponde con la esfera más profunda de la persona, en tanto que la “privacidad” se define como la libertad del individuo ante el contacto con la sociedad y frente a la observación de los demás, esto es, el derecho a la “privacidad”*”

reconoce la capacidad de la persona para decidir voluntariamente un apartamiento o retirada de la vida en sociedad” (FAJARDO BERNAL, 2006, p. 195).

En esa línea de pensamiento encuentro también a Aznar Gómez, quien entiende que la intimidad “... se condice con un ámbito físico y espiritual, en el que cada individuo es soberano exclusivo. Así, se excluye cualquier intromisión arbitraria de esa esfera de soberanía personal, que usualmente coincidirá con los intereses y actividades más próximos a la vida de la persona. El reconocimiento de un área, como espacio de expresión de la voluntad personal, conlleva a su vez, el de una facultad moral para excluir de la misma la intrusión, e incluso -en ocasiones- la simple presencia de cualquier otra persona” (AZNAR GÓMEZ, 1996, pp. 24-25). Así, “la intimidad constituye un bien personal al que, en modo alguno, puede renunciar el individuo sin resentirse en su dignidad humana” (FAJARDO BERNAL, 2006, pp. 149-195).

Martí de Gidi (2009) afirma que la *privacidad* es distinta de la *intimidad*, toda vez que la vida privada alude a aquellos aspectos de la vida de una persona que ofrecen algún nexo o relación con lo social ya sea por cuestiones de índole laboral, profesional o comercial, aspectos que exceden a su juicio el ámbito de la intimidad (COBOS CAMPOS, 2013, p. 64).

Respecto de la privacidad, García Morente (1938, p. 89) sostiene que formarán parte del ámbito de lo privado “*las relaciones que establezco con los individuos que integran mi familia, con mis amigos, y todos aquellos que conservan sus peculiaridades individuales, a diferencia de las relaciones que inicio con los desconocidos las cuales necesariamente pertenecerán al ámbito de lo público*” (COBOS CAMPOS, 2013, p. 62).

En la doctrina nacional se destaca la opinión de Bianchi, que si bien considera que la distinción es más aparente que real, entiende que “*en el afán de tratar de encontrar una diferencia, podría decirse que lo íntimo es más privado aún que lo privado*” (BIANCHI, 1995, pp. 866-878).

Coincidiendo con él, Basterra entiende que “*existe entre ambos conceptos una relación de género -privacidad- a especie -intimidad-. Vale decir que lo íntimo es más íntimo que lo privado y, si bien se pueden utilizar como sinónimos en muchos casos, son conceptos diferentes*”. Destaca que al momento de definir “*privacidad*” cobra particular relevancia “*el lugar o ámbito donde se realizan los actos privados y el grado de expectativa de privacidad que una persona puede esperar en determinadas circunstancias*”. Por ello, puede afirmarse que “*todo individuo tiene la misma protección en relación con el derecho a la intimidad. En la intimidad personal, nadie por ningún motivo o circunstancia puede tener acceso sin autorización del titular del derecho. Sin embargo, no todos los sujetos tienen la misma protección respecto de su privacidad, dado que un*

funcionario o personaje público tendrá una expectativa menor de privacidad que alguien anónimo o desconocido... Esto significa que la privacidad puede tener límites en razón de las personas o del lugar” (BASTERRA, 2016, pp. 150-151).

Sin embargo, aclara la autora, quedan afuera de ambos supuestos las situaciones en que el propio sujeto decida hacer públicos, sean aspectos de su vida privada o de su intimidad; y esto, “*al margen del ámbito de protección que ambos merezcan en su calidad de derechos fundamentales. En ambos casos existe la conciencia exterior de no injerencia y de ello parte el amparo legal para ambos*”.

Así, puedo afirmar que la intimidad se refiere al ámbito más estrecho del individuo, cimentado en una conducta autorreferente, aquella área de la que el sujeto es dueño absoluto, en donde se forja su personalidad, su identidad, se funda sus decisiones, y que no responde sino a su única voluntad ejerciendo la libertad que como ser humano le corresponde. Un atropello a este ámbito significa, para el afectado, un menoscabo a su dignidad, convirtiéndose en una violación al más fundamental de los derechos, porque se funda en el derecho natural.

Por otro lado, entiendo que la privacidad refiere a un ámbito mucho más amplio que no sólo comprende a lo íntimo sino también a todo aquello que, resultado de la interacción con el “mundo exterior”, la persona decide, voluntariamente, mantenerlo en reserva y no hacerlo público. Para que exista “algo privado” debe haber existir un “público”, respecto del cual el individuo decide apartar ese “algo”, excluirlo, y reservarlo para su exclusivo conocimiento y de aquellos a quienes decida incluir en tal círculo de confianza. Claro está que, para ello, el individuo debe tener la posibilidad de poder hacerlo privado. Uno no puede hacer privado secretos de otra persona. Es por ello, que el área de dominio de la privacidad es la inmediata a la intimidad, lo segundo “más cerca” del ser del individuo, que está bajo su influencia directa y su voluntad. En este sentido coincido con *González Porras* de que la privacidad se fundamenta en el anonimato, el secreto.

En este punto no puedo dejar de mencionar la Teoría de las esferas o círculos concéntricos alemana. Explica *Gavara De Cara* (2015) que esta teoría, desarrollada por *Heinrich Hubmann* en 1957, divide el contenido de la privacidad en tres grandes esferas: la 1º Esfera “Privada”, abarca el círculo más amplio y contiene todos los datos referidos a noticias y expresiones que la persona no desea que trasciendan de forma pública; la 2º Esfera “Confidencial”, comprendida dentro de la 1º esfera, es la que enmarca a los datos referidos a temas confidenciales; y la 3º Esfera “Intima”,

es la que protege los datos que se consideran lo más secreto del individuo, que se encuentra a su vez dentro de la segunda (NISA ÁVILA, 2020, p. 4).²²

Dicho eso, debo advertir que el concepto de intimidad y privacidad, se conciben como referidos a personas humanas o físicas, no a personas de existencia jurídica o ideal. Y esta idea será fundamental en el análisis jurídico que realizaré a lo largo de este trabajo.

En una primera aproximación al ámbito tributario, resulta de directo entendimiento que existen datos que un contribuyente entrega a la Administración Tributaria (AT) que, de acuerdo con lo antes expuesto, deben considerarse comprendidos en esta “esfera privada”. Así también, existen innumerables datos e información “privada” sin relevancia tributaria; el ejemplo más claro es el referido a la “esfera íntima” del contribuyente-persona física. Esta idea puede explicarse del siguiente modo: si un individuo renuncia a la privacidad de un dato tributario -esto es, si la persona decide voluntariamente entregarlo, darlo a conocer a la Administración Tributaria (AT) -por ejemplo-, tal entrega no le reporta un menoscabo a su dignidad personal, no sólo por la confidencialidad de que tal entrega está revestida sino porque, el hecho de que el organismo recaudador conozca este dato, no afecta el desarrollo de su personalidad como tampoco se refiere a una conducta autorreferente sino, por el contrario, son consecuencia de transacciones económicas-financieras resultado de conductas de interrelación con otros miembros de la sociedad. No obstante, debe advertirse que existen situaciones en que puede producirse un “daño moral”²³.

Respecto del contribuyente, son datos tributarios los referidos a: nombre y el de su grupo familiar más estrecho, el domicilio, su número de identificación tributaria y el de su grupo familiar, las sociedades a las que pertenece, sus inversiones, sus ingresos, sus propiedades, sus tenencias en

²² *Gavara de Cara* las explica del siguiente modo: La primera de las esferas, la *privatsphäre*, ubica los datos relacionados con todas aquellas relaciones y conductas que, siendo privadas, se desenvuelven en espacios públicos y tienen una mayor trascendencia social, es la esfera primera, mayor y contiene el mayor número de datos. Los datos que se recogen dentro de esta esfera son datos que el sujeto o desea que sean de conocimiento público o no tiene inconveniente en que sean conocidos.

La segunda de las esferas, la *vertravensphäre*, que se encuentra dentro de la primera, es la esfera que enmarca todos los datos referidos a conductas, decisiones u opiniones. Todas ellas se generan en espacios privados o en zonas privadas. En la *vertravensphäre* el titular del derecho podría si lo considera adecuado y es voluntad suya renunciar a la privacidad de esta información y darla a conocer. Es la esfera confidencial y abarca lo que el sujeto comunica a otra persona de su confianza.

La tercera esfera es la *gehimsphäre*, y es la esfera donde se custodian los datos más íntimos o secretos del individuo y no se debería poder renunciar a su derecho de privacidad ni con la voluntad del propio individuo propietario de dichos datos. En esta esfera nadie accede a estos datos, pues sólo los conoce el individuo.

²³ Véase “*Rodríguez Fernández Consuelo y otro c/ Citibank N.A. s/ Sumario*”, CNAC, Capital Federal, Sala C, sentencia del 8/09/2000; “*Ravina, Arturo Octavio c/ Organización Veráz S.A. s/ daños y perjuicios*”, CNACi, Capital Federal, Sala F, sentencia del 6/02/2002; “*Merlos, Tomas Ricardo c/ Banco BANSUD SA s/ ord.*”, CNACo, Capital Federal, Sala B, sentencia del 22/02/2000; “*Ricci, Héctor Amadeo c/ Banco Liniers Sudamericano SA s/ daños y perjuicios*”, CNACi, Capital Federal, Sala I, sentencia del 6/03/2003

el extranjero, las donaciones que efectúa, los juicios en los que está involucrado, las sanciones recibidas, su calificación tributaria, los regímenes de facilidades de pago en las que está adherido, sus declaraciones juradas de impuestos, sus presentaciones informativas y, en general, toda aquella documentación que presenta o debería presentar a una AT, en forma presencial o virtual, en soporte papel o informático, incluyendo aquellos provistos en el marco de un proceso de fiscalización.

En síntesis, y recordando que estamos en presencia de derechos que no son absolutos, puedo afirmar sin temor a equivocarme que la información tributaria debe incluirse en el concepto de “privacidad” pero no en el de “intimidad”. Más adelante retomaré esta idea.

6.2.1. Los Derechos Fundamentales de Intimidad y de Privacidad

6.2.1.1. El Derecho a la privacidad en la Declaración Universal de DDHH 6.2.1.2. El derecho a la privacidad en la Constitución Federal de EE.UU. 6.2.1.3. El Derecho a la Intimidad en la Constitución española 6.2.1.4. El Derecho a la privacidad en Argentina

Ya dije que el *Derecho a la privacidad* tuvo su origen en el *Common Law* de la justicia norteamericana como una primera reacción al avance tecnológico de la época. Y este derecho surge antes que el *Derecho a la intimidad* europeo, de corte constitucional.

Sin embargo, previo a avanzar en el estudio de esta rama del Derecho en las tres jurisdicciones, se impone recordar el alcance del concepto de *derecho a la privacidad* inserto en la *Declaración Universal de DDHH de la Organización de las Naciones Unidas* (ONU), ícono en la temática. Mencioné que el primer antecedente jurídico del *Derecho a la Privacidad* se atribuye al famoso artículo de *Warren & Brandeis* “The Right to Privacy” de 1890,²⁴ pero cobra trascendencia el 10 de diciembre de 1948, cuando se aprueba en París la *Declaración Universal de los Derechos Humanos* (DUDH) en el marco de la Asamblea General de las Naciones Unidas; documento que marca un hito en la historia de los derechos humanos, después de la II Guerra Mundial.

Menciona *Adsuara Varela* que, si bien es cierto que la DUDH “*fue elaborada por representantes de todas las regiones del mundo, con diferentes antecedentes jurídicos y culturales, no es menos cierto que prevaleció el sistema de valores occidentales y, dentro de éstos, tuvo marcada presencia la tradición jurídica anglosajona*” (ADSUARA VARELA, 2019, p. 1).

²⁴ *Op. Cit.*

6.2.1.1.El Derecho a la privacidad en la Declaración Universal de DDHH

En la DUDH, el “Derecho a la Privacidad” se encuentra contenido en el artículo 12, que dice: *“Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques”*. Es decir, se garantiza el derecho a la vida privada y familiar.

Habiendo sido pronunciada tal declaración en 1948, previo al incremento en la recopilación de datos por parte de los gobiernos y empresas -según sus propios dichos-, y advirtiendo la necesidad de reforzar la importancia de los derechos fundamentales -entre ellos el de la privacidad- de cara al avance tecnológico, la Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos de la ONU (OACNUDH) decide publicar una serie de artículos el 21 de noviembre de 2018, que “actualizan” su entendimiento respecto de cada uno de los derechos consagrados en la Declaración de 1948.

El referido al artículo 12 menciona que

A menudo, el derecho a la privacidad se presenta como un pasaporte que refuerza otros derechos, en la red y fuera de la red, incluyendo los derechos a la igualdad y a la no discriminación, y a la libertad de expresión y reunión”. Destaca que “la privacidad también es un valor en sí mismo, esencial para el desarrollo de la personalidad y la protección de la dignidad humana... [que] nos permite protegernos de las interferencias injustificadas en nuestras vidas y determinar cómo queremos interactuar con el mundo. La privacidad nos ayuda a establecer fronteras para limitar quién tiene acceso a nuestros cuerpos, lugares y objetos, así como a nuestras comunicaciones y a nuestra información.

Pero aclara que *“[l]a privacidad no es un derecho absoluto, y puede ser limitada en algunos casos... Sin embargo, las intrusiones en la privacidad deben ser proporcionales al beneficio que esto aporta a la sociedad”*.

Reconoce que *“la privacidad, especialmente la privacidad digital, puede parecer un concepto abstracto...que en ocasiones elegimos renunciar a aspectos de nuestra privacidad, ... [pero que] las personas no siempre son conscientes de lo que están entregando, o a quién se lo están entregando”*. Por último, advierte que hoy existen, en ciertas partes del mundo, enormes bancos de datos con información de cada hombre, mujer o niño” (OACNUDH, 2018, p. 1).

6.2.1.2. El derecho a la privacidad en la Constitución Federal de EE. UU.

Con relación a las fuentes constitucionales del derecho a la privacidad en EE.UU. puedo decir que están articuladas en la Constitución Federal. Para comprender el papel de la Constitución en la protección de la privacidad es fundamental considerar dos características fundamentales. Primero, que los derechos articulados en la Constitución generalmente están protegidos solo contra la acción del gobierno.²⁵ Todos los derechos constitucionales regulan al sector público, pero no al privado. En ausencia de acción estatal, por lo tanto, los derechos constitucionales no están implicados en cuestiones relacionadas con la privacidad.²⁶ La segunda característica significativa de los derechos constitucionales norteamericanos es que generalmente son "negativos"; no obligan al gobierno a hacer nada, sino a abstenerse de tomar acciones que limiten los derechos protegidos constitucionalmente (CATE & CATE, 2012, pp. 255-267).

Aunque ni la Constitución Federal de 1787 ni sus Enmiendas reconocen expresamente el Derecho a la Privacidad, el Tribunal Supremo, a lo largo de una extensa y gradual jurisprudencia, lo ha considerado implícito en la I° Enmienda referida a la libertad de asociación que salvaguarda frente a cualquier obligación estatal de revelar la pertenencia a un grupo u organización;²⁷ en la especificidad de la III° Enmienda;²⁸ en la garantía de la IV° Enmienda frente a registros y allanamientos arbitrarios (*unreasonable searches and seizures*) que limita la intrusión del gobierno en las personas, domicilios, documentos y efectos personales, incluyéndose no sólo los supuestos de invasión material (*physical trespass*) sino también de vigilancia electrónica;²⁹ en la V°

²⁵ Solo la XIII° Enmienda, que prohíbe la esclavitud, se aplica directamente a las partes privadas. *Clyatt contra Estados Unidos*, 197 US 207, 216–220 (1905).

²⁶ Aunque la acción estatal generalmente se encuentra cuando el estado actúa hacia una persona privada, la Corte Suprema también ha encontrado una acción estatal cuando el estado otorga un derecho legal a una parte privada que atenta contra los derechos constitucionales de otra, ver *New York Times Co. v. Sullivan*, 376 US 264, 265 (1964), y en casos raros cuando una parte privada asume una función tradicionalmente pública, ver *Marsh v. Alabama*, 326 US 501 (1946), o cuando las actividades del estado y una entidad privada son suficientemente entrelazados para hacer públicas las actividades de las partes privadas, véase *Evans v. Newtown*, 382 US 296 (1966).

²⁷ La I° Enmienda a la Constitución de los Estados Unidos, adoptada el 15 de diciembre de 1791, establece que “*El Congreso no sancionará ley alguna con respecto a la adopción de una religión o prohibiendo la libertad de cultos; o que restrinja la libertad de expresión o de prensa, o el derecho del pueblo a reunirse pacíficamente y a solicitar al gobierno la reparación de agravios*”. Vid. *NAACP v. Alabama*, 357 U.S. 449 (1958); *Shelton v. Tucker*, 364 U.S. 479 (1960); *Bates v. City of Little Rock*, 361 U.S. 516 (1960); *Gibson v. Florida Legislative Investigating Committee*, 372, U.S. 539 (1963) y *NAACP v. Alabama ex rel. Flowers*, 377 U.S. 288 (1964).

²⁸ La III° Enmienda a la Constitución de EE. UU. prohíbe el alojamiento de soldados en casas privadas sin el consentimiento del propietario en tiempos de paz.

²⁹ La IV° enmienda de la Constitución de los EE. UU. (1791) establece “*El derecho del pueblo a la seguridad de sus personas, hogares, documentos y pertenencias frente a allanamientos y registros arbitrarios será inviolable, y no se expedirá ninguna orden, sino en virtud de causa probable, previo acto administrativo que describa el lugar que ha de ser registrado y las personas o cosas que han de ser detenidas o incautadas*”. De la abundante jurisprudencia, vid. *Olmstead v. United States*, 277 U.S. 438 (1928); *Goldman v. United States*, 316 U.S. 129 (1942); *Lee v. United States*, 343 U.S. 747 (1952); *Irvine v. California*, 347 U.S. 128 (1954); *Map v. Ohio*, 367 U.S. 643, 656 (1961); *Silverman v.*

Enmienda³⁰ que protege frente a la autoincriminación y la obligación de revelar información personal;³¹ en la reserva de derechos del pueblo que reconoce la IX^o Enmienda;³² y en el concepto de libertad sustantiva que el Tribunal Supremo ha interpretado ampara la cláusula del debido proceso legal (*due process of law*) de la XIV^o Enmienda, que garantiza el derecho de la persona a adoptar por sí misma las decisiones fundamentales que configuran su vida personal y familiar sin injerencia estatal alguna, incluyéndose el derecho a contraer matrimonio, a tener hijos y decidir sobre la educación y crianza de éstos, al uso de anticonceptivos, el derecho al aborto y a la libertad sexual en el ámbito privado, planteándose incluso si la cláusula del debido proceso ampara el derecho a rechazar un tratamiento médico.³³ Finalmente, en la década de los sesenta, “*emerge una jurisprudencia vacilante que tiende a incluir en la zona de privacidad protegida constitucionalmente por el concepto de libertad de la Decimocuarta Enmienda el interés individual en evitar la divulgación de información personal, la llamada ‘information privacy’*”³⁴ (SALDAÑA, 2011, pp. 279-312).

Advierten *Cate & Cate* que muchos comentaristas han considerado que la jurisprudencia de privacidad de la Corte Suprema es confusa e inconexa, porque no solo usa el término en una variedad de contextos diferentes, sino que lo ha definido para que tengan varias acepciones.

Al respecto, he podido identificar al menos cinco significados distintos: 1) El derecho a la privacidad personal o derecho fundamental de autonomía personal; 2) El derecho a la privacidad

United States, 365 U.S. 505 (1961); *Osborn v. United States*, 385 U.S. 323 (1966); *Katz v. United States*, 389 U.S. 347 (1967) y *Kyllo v. United States*, 533 U.S. 27 (2001).

³⁰ La V^o Enmienda a la Constitución de los Estados Unidos aborda el proceso legal. Establece que “*Ninguna persona [...] será obligada a declarar contra sí misma en ningún proceso penal, ni será privada de su vida, su libertad o propiedad sin el debido proceso legal*”, La Corte Suprema suele ampliar la protección de esta enmienda con la Cláusula del Debido Proceso de la XIV^o Enmienda. Ver especialmente *Boyd v. United States*, 116 U.S. 616, 630 (1886); *Gouled v. United States*, 255 U.S. 298 (1921).

³¹ «*La esencia misma de la libertad y seguridad constitucional se ve afectada ante cualquier invasión por parte del gobierno y de sus agentes de la santidad del hogar de la persona y de la privacidad de su vida. No es la rotura de sus puertas, o el registro de sus cajones lo que constituye la esencia del delito, sino la invasión de su inderogable derecho a la libertad y seguridad personal y a la propiedad privada*», *Boyd v. United States*, 116 U.S. 616, 630 (1886). Vid. (Krauss, 1977).

³² La IX^o Enmienda (1791) protege los derechos que no son enumerados expresamente en la Constitución: “*La enumeración en la Constitución de ciertos derechos, no ha de interpretarse para negar o menospreciar otros que retiene el pueblo*”. Vid. especialmente *Griswold v. Connecticut*, 381 U.S. 479, 484-485 (1965) (Goldberg, A. J., en concurrencia).

³³ XIV^o Enmienda a la Constitución de los Estados Unidos, Sección 1 (1868) establece que “[...] *Ningún Estado podrá privar a una persona de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal*”. De la extensa jurisprudencia, vid. *Loving v. Virginia*, 388 U.S. 1 (1967); *Skinner v. Oklahoma ex rel. Williamson*, 316 U.S. 535 (1942); *Meyer v. Nebraska*, 262 U.S. 390 (1923); *Pierce v. Society of Sisters*, 268 U.S. 510 (1925); *Griswold v. Connecticut*, 381 U.S. 479 (1965); *Eisenstadt v. Baird*, 405 U.S. 438 (1972); *Roe v. Wade*, 410 U.S. 113 (1973); *Planned Parenthood of Southeastern Pennsylvania v. Casey*, 505 U.S. 833 (1992); *Lawrence et al. v. Texas*, 539 U.S. 558 (2003); *Cruzan v. Director, Missouri Dep’t. of Health*, 497 U.S. 261 (1990); *Washington v. Glucksberg*, 521 U.S. 702, 720 (1997).

³⁴ Vid. *Whalen v. Roe*, 429 U.S. 589, 599-600, 605 (1977); *Nixon v. Administrator of General Services*, 433 U.S. 425, 457 (1977); *Nelson v. NASA*, 506 F.3d 713, 715-16 (9th Cir. 2007); *National Aeronautics and Space Administration et al. v. Nelson et al.*, 131 S. Ct. 746 (2011).

como protección contra la divulgación de asuntos personales impuestas por el gobierno 3) El derecho a la privacidad contenido en la Iª Enmienda (de libertad de expresión, libertad de prensa y derecho de reunión), 4) El derecho a la privacidad reconocido en la IVª Enmienda, entendida como de la expectativa subjetiva real y razonable de privacidad, y 5) El derecho a la privacidad como protección del interés individual en evitar la divulgación de asuntos personales y que es utilizada para bloquear la Ley de Libertad de Información o FOIA.

La primera acepción, que la Corte había descrito como un '*derecho a la privacidad personal*' o '*áreas o zonas de privacidad*', fue caracterizada en el caso *Roe v Wade*³⁵ donde se afirmaba que tal garantía personal está protegida constitucionalmente en la medida que incluye "*derechos personales que pueden ser considerados 'fundamentales' o 'implícitos en el concepto de libertad ordenada'...*".³⁶ De hecho, los derechos a la "privacidad" de las decisiones se consideran mejor, y a menudo la Corte los caracteriza, como derechos de autonomía personal.³⁷ Además, precisa que esos derechos fundamentales incluyen actividades relativas al matrimonio, la procreación, la anticoncepción,³⁸ relaciones familiares y crianza y educación de los hijos.³⁹ La regulación gubernamental de esas actividades "*puede estar justificada solo por un "interés estatal imperioso", y deben estar "específicamente escritas para expresar solo los intereses estatales legítimos en juego", un estándar descrito como "escrutinio estricto"*.

Destacan *Cate & Cate* que a pesar de que en *Planned Parenthood of Southeastern Pennsylvania v Casey*, la Corte Suprema indicó que la intromisión del gobierno en áreas intrínsecamente privadas de la vida personal estaría sujeta a un escrutinio estricto, con el tiempo ha llegado a aplicar una forma menor de control a las resoluciones que involucran el aborto y a enfatizar la importancia de equilibrar la privacidad con los intereses regulatorios válidos del gobierno.⁴⁰ De manera similar, en *Lawrence v Texas*,⁴¹ a pesar de sostener que la libertad de tomar decisiones personales íntimas es fundamental para la libertad protegida por el debido proceso, la

³⁵ *Roe v Wade*, 410 US 113, 153 (1973).

³⁶ *Roe v Wade*, 410 US en 152 (citando *Palko v Connecticut*, 302 US 319, 325 (1937)).

³⁷ Véase *Lawrence v. Texas*, 539 US 558 (2003); *Gonzales v Carhart*, 550 US 124, 172 (2007) (Ginsburg, J., disidente) ('*los desafíos legales a las restricciones indebidas sobre los procedimientos de aborto no buscan reivindicar alguna noción generalizada de privacidad; más bien, se centran en la autonomía de la mujer para determinar el curso de su vida y, por lo tanto, disfrutar de la misma categoría de ciudadanía*'), citado en (CATE & CATE, 2012)

³⁸ *Griswold vs Connecticut*, 381 US 479 (1965). Posteriormente, la Corte extendió los derechos constitucionales de acceso a la anticoncepción a las personas solteras, ver *Eisenstadt v Baird*, 405 US 438, 453 (1972) ('*si el derecho a la privacidad significa algo, es el derecho de la soltero, estar libre de intromisiones gubernamentales injustificadas en asuntos que afectan tan fundamentalmente a una persona como la decisión de tener o no un hijo*'), citado en (CATE & CATE, 2012)

³⁹ *Roe v Wade*, 410 U.S. at 152–3; *Lawrence v Texas*, 539 U.S. 558.

⁴⁰ *Planned Parenthood of Southeastern Pennsylvania v Casey*, 505 US 833 (1992).

⁴¹ *Lawrence v Texas*, 539 US 558.

Corte finalmente emplea un estándar de revisión mucho más bajo que el escrutinio estricto y encuentra que la ley estatal no estaba racionalmente relacionada con la promoción de ningún interés legítimo del gobierno⁴² (CATE & CATE, 2012, pp. 255-267).

Profundizando esta tendencia, el pasado 24/6/22, la Corte Suprema de US, en el resonante caso *Dobbs, State Health Officer of the Mississippi Department of Health, et al. v. Jackson Women's Health Organization et al* revoca *Roe v Wade* y *Planned Parenthood of Southeastern Pennsylvania v Casey*, y habilita a que cada estado sea libre de autorizar o no las interrupciones de los embarazos, en el entendimiento de que la Constitución “no otorga” este derecho, por lo que “devuelve” la autoridad para poder legislar sobre el aborto al “pueblo” y sus “representantes electos”.

La segunda acepción puede encontrarse en los casos en que la Corte Suprema aborda la privacidad en el contexto de un derecho constitucional más general contra la “*revelación de asuntos personales*” impuesta por el gobierno⁴³. En 1977, el Máximo Tribunal resolvió, en *Whalen v Roe*, un caso que involucraba una impugnación de un estatuto de Nueva York que requería que se proporcionaran al Estado copias de las recetas para ciertos medicamentos “*programados*” (legales pero peligrosos). Haciendo eco de *Griswold*, la Corte unánimemente consideró que la “*zona de privacidad*” protegida constitucionalmente incluía “*el interés individual en evitar la divulgación de asuntos personales*”.⁴⁴

Sin embargo, destacan *Cate & Cate* que, habiendo encontrado este nuevo interés de privacidad en la no divulgación de información personal, el Tribunal Supremo no aplicó el escrutinio estricto, un estándar típicamente reservado para casos que involucran intereses “fundamentales”. En su lugar, usando un nivel más bajo de control, determinó que la ley no infringía el interés de las personas en la no divulgación.⁴⁵ Y también rechazó explícitamente la aplicación del derecho a la privacidad de la IV^o Enmienda a los amplios programas gubernamentales de recopilación de datos con fines regulatorios, y concluyó que los casos de la IV^o Enmienda “*implican intrusiones afirmativas, no anunciadas y de enfoque estrecho*”.⁴⁶ Debe

⁴² Identificación en 573–4, 577–8.

⁴³ *Whalen v Roe*, 429 US 589, 599-600 (1977).

⁴⁴ Identificación 599–600.

⁴⁵ Identificación 603–4.

⁴⁶ Identificación 604, n. 32. “En *Nixon v Administrator of General Services* 433 US 425 (1977), el Tribunal rechazó las afirmaciones del presidente Nixon de que los derechos de privacidad en virtud de la Cuarta y Quinta Enmiendas fueron violados por la Ley de Preservación de Grabaciones y Materiales Presidenciales, que le exigía que proporcionara sus documentos presidenciales, y grabaciones para archivar, devolviéndole materiales puramente privados y personales. El Tribunal citó a *Whalen* en apoyo de un “interés individual de nivel constitucional en evitar la divulgación de asuntos personales” y, al igual que *Whalen*, empleó una prueba de equilibrio para determinar en

destacarse que la Corte Suprema nunca ha resuelto un caso en el que haya encontrado que una regulación o acción gubernamental violaba el derecho constitucional a la privacidad reconocido en *Whalen*.⁴⁷

En *Whalen*, el Tribunal Supremo proporciona una comprensión sutil y moderna de lo que significa 'privacidad':

No ignoramos la amenaza a la privacidad implícita en la acumulación de grandes cantidades de información personal en bancos de datos computarizados u otros archivos gubernamentales masivos. La recaudación de impuestos, la distribución de beneficios sociales y de seguridad social, la supervisión de la salud pública, la dirección de nuestras Fuerzas Armadas y la aplicación de las leyes penales requieren la preservación ordenada de grandes cantidades de información, gran parte de la cual es personal, de carácter y potencialmente vergonzoso o dañino si se divulga. El derecho a recopilar y utilizar dichos datos para fines públicos suele ir acompañado de una obligación legal o reglamentaria concomitante de evitar divulgaciones injustificadas⁴⁸.

Así, el Máximo Tribunal reconoce que "*en algunas circunstancias ese deber [de evitar divulgaciones injustificadas] posiblemente tiene sus raíces en la Constitución*". Pero sostiene que el Estatuto de Nueva York no violó la Constitución, porque "*evidenció una adecuada preocupación y una protección del interés del individuo en la privacidad*" al autorizar el acceso limitado a los datos reportados y requerir medidas de seguridad para proteger contra el acceso no autorizado".⁴⁹

última instancia la "razonabilidad" de la recopilación de datos del gobierno. A diferencia de *Whalen*, en *Nixon* el Tribunal realizó la prueba de equilibrio en términos de la Cuarta Enmienda: encontró una expectativa limitada de privacidad en los materiales en cuestión, sopesando ese interés contra el fuerte interés público en preservar los documentos presidenciales y las amplias protecciones procesales contra la divulgación injustificada de información privada, y concluyendo que los requisitos de archivo eran razonables y, por tanto, constitucionales. Identificación. en 455–65. La confianza más directa en los principios de la Cuarta Enmienda para resolver los reclamos de privacidad tal vez no sea sorprendente dado que la ley en cuestión se aplica solo a los registros presidenciales de Nixon y no a otros", citado en (CATE & CATE, 2012)

⁴⁷ Sin embargo, varios tribunales de apelaciones federales se han basado en *Whalen* para encontrar que una regulación o acción del gobierno violó el derecho constitucional de privacidad de un individuo en la no divulgación de información personal. Véase, por ejemplo, *Tavoulares v Washington Post Co.*, 724 F.2d 1010 (DC Cir. 1984); *Barry v City of Nueva York*, 712 F.2d 1554 (2d Cir. 1983); *Schacter v Whalen*, 581 F.2d 35 (2.º Cir. 1978); *Doe v Southeastern Pennsylvania Transportation Authority*, 72 F.3d 1133 (3d Cir. 1995); *United States v Westinghouse Electric Corp.*, 638 F.2d 570 (3d Cir.1980), *Plante v Gonzalez*, 575 F.2d 1119 (5th Cir.1978) y *Doe v Attorney General of US*, 941 F.2d 780 (9º Cir. 1991). Los tribunales del cuarto y sexto circuito, por el contrario, han limitado gravemente el alcance del derecho de privacidad de no divulgación de *Whalen*, véanse *Walls v City of Petersburg*, 895 F.2d 188, 192 (4th Cir. 1990), y *JP v DeSanti*, 653 F.2d 1080 (6º Cir. 1981). Tomando *Whalen v Roe*, los tribunales que han confiado en el derecho de no divulgación han aplicado únicamente escrutinio intermedio, en lugar del escrutinio estricto normalmente se utiliza para proteger los derechos constitucionales fundamentales. Ver *Doe v Attorney General*, 941 F.2d en 796, citado en (CATE & CATE, 2012)

⁴⁸ Identificación 605.

⁴⁹ Identificación 605–6. Como se analiza más adelante, la Ley de Privacidad federal de 1974, 5 USC §§552a (2010), establece ciertos límites legales (distintos de los constitucionales) sobre la divulgación de información personal dentro de las bases de datos de las agencias federales, aunque al igual que con otras protecciones legales de privacidad, las exenciones a estos límites tienen una amplitud de una milla y es probable que impongan pocas restricciones

En *NASA v Nelson*⁵⁰, el Tribunal declara que la “*mera posibilidad de que las medidas de seguridad fallen no proporciona un [fundamento adecuado] para un ataque de base amplia a las prácticas gubernamentales de recopilación de información*”, y enfatizó la naturaleza limitada de los 'usos rutinarios' reales de los datos de verificación de antecedentes realizados por la NASA.

La tercera acepción, tiene relación con la I^o Enmienda,⁵¹ en donde el Tribunal identificó una serie de intereses de privacidad implícitos, aunque suele relacionarla como un interés en tensión con la protección de la I^o Enmienda para la libertad de expresión y prensa. En *Breard v Ciudad de Alexandria*,⁵² por ejemplo, el Tribunal confirma una ordenanza que prohíbe la publicación de las residencias privadas sin previa autorización. Y determina que la libertad de expresión de la I^o Enmienda garantiza un equilibrio implícito entre “*el deseo de privacidad de algunos jefes de familia y el derecho del editor a distribuir publicaciones de la manera que entiende ofrecerá los mejores resultados*”.⁵³ La Corte ha invocado esta misma prueba de equilibrio implícita en muchos otros casos.⁵⁴

El cuarto significado de privacidad proviene de la jurisprudencia de la IV^o Enmienda. En este contexto, la Corte proporciona una definición específica: todo lo que uno “*busque preservar como privado, incluso en un área accesible al público*”,⁵⁵ siempre que el individuo tenga una expectativa subjetiva y “real” de privacidad, y esa expectativa sea “una que la sociedad esté dispuesta a reconocer como ‘razonable’”.⁵⁶ Sin embargo, el Máximo Tribunal ha elaborado muchas excepciones a este derecho, la más significativa es que para que la información sea tratada como privada, no debe haber sido divulgada a un tercero ni estar en poder de ella.⁵⁷ Como resultado, esta comprensión de la privacidad es esencialmente binaria: la información no se divulga y, por lo tanto, es privada, o se ha divulgado y, por lo tanto, no es privada. Y esta comprensión constitucional de la privacidad se refiere únicamente a la recopilación de datos, no a su retención, uso o intercambio.

significativas sobre el intercambio y uso de datos en los esfuerzos (aplicación de la ley, contraterrorismo, cumplimiento normativo) descritos anteriormente, citado en (CATE & CATE, 2012).

⁵⁰ 562 United States__ (2011).

⁵¹ “*El Congreso no promulgará ninguna ley que respete el establecimiento de una religión o prohíba el libre ejercicio de la misma; o restringir la libertad de expresión o de prensa; o el derecho del pueblo a reunirse pacíficamente ...*”

⁵² *Bread v Alexandria*, 341 US 622 (1951).

⁵³ Identificación 644.

⁵⁴ *Kovacs v Cooper*, 336 US 77 (1949); *Rowan v U.S. Post Office*, 336 US 77 (1949); *Federal Communications Commission v Pacifica Foundation*, 438 US 726 (1978); *Frisby v Schultz*, 487 U.S. 474 (1988); *Carey v Brown*, 447 US 455 (1980).

⁵⁵ *Katz v United States*, 389 U.S. at 351.

⁵⁶ Identificación 361 (Harlan, J., en concurrencia); *Terry v Ohio*, 392 U.S. 1.

⁵⁷ *United States v Miller*, 425 U.S. 435; *Smith v Maryland*, 442 U.S. 735.

Por su relevancia merece destacarse el caso *Katz v. United States*⁵⁸ (1967) en el que el Juez Harlan extiende la garantía de la IV° Enmienda a las intervenciones telefónicas sin autorización judicial, afirmando que violan los principios de la doctrina de la "Razonable Expectativa de Privacidad",⁵⁹ determinando que "[la] Cuarta Enmienda protege a las personas, no a los lugares", y por lo tanto se aplica a todo lo que uno "busca preservar como privado, incluso en un área accesible al público".⁶⁰ En su acuerdo, el juez Harlan introdujo lo que más tarde se convertiría en la prueba de la Corte para lo que es "privado" en el sentido de la IV° Enmienda.⁶¹ Dicho juez indicó que la zona protegida de la privacidad de la IV° Enmienda se definía por la expectativa subjetiva "real" de privacidad del individuo, y el grado en que esa expectativa era "una que la sociedad estaba dispuesta a reconocer como 'razonable'".⁶² El Tribunal adoptó esa prueba para determinar qué era "privado" en el sentido de la Cuarta Enmienda en 1968 y la ha aplicado con resultados algo desiguales desde entonces,⁶³ focalizando el interés de esta enmienda en la protección de la privacidad individual de aquellos ámbitos de la esfera privada que tienden a preservar esos intereses privados frente a la ilegítima intromisión estatal.

En ese sentido, el Máximo Tribunal ha encontrado expectativas "razonables" de privacidad en los hogares,⁶⁴ negocios,⁶⁵ equipaje y paquetes sellados,⁶⁶ e incluso bidones de productos químicos,⁶⁷ en muestras de voz o escritura,⁶⁸ números de teléfono,⁶⁹ conversaciones grabadas con micrófonos ocultos,⁷⁰ y compartimentos de pasajeros de automóviles, baúles⁷¹ y guanteras⁷² de automóviles.

Así, la Corte Suprema interpretó que la IV° Enmienda generalmente requiere que los registros se realicen solo con una orden emitida por un tribunal, aunque este no es un requisito contenido en la enmienda en sí (AMAR, 1997, pp. 3-4). Sin embargo, para que un tribunal emita

⁵⁸ El Tribunal Supremo afirmó en *Katz v. United States* que el espionaje electrónico constituye "registro".

⁵⁹ En esa sentencia el Juez dijo que "...desde la óptica de la cuarta enmienda no basta una orden judicial para estimar válida una escucha telefónica, sino que además deben concurrir circunstancias precisas, imputarse concretamente la comisión de un delito y efectuarse con el único fin de comprobar la veracidad de las acusaciones".

⁶⁰ Identificación 351.

⁶¹ Identificación 360-61 (Harlan, J., en concurrencia).

⁶² Identificación 361 (Harlan, J., en concurrencia).

⁶³ *Terry v Ohio*, 392 U.S. 1 (1968).

⁶⁴ *Cámara v Municipal Court*, 387 U.S. 523 (1967).

⁶⁵ *G.M. Leasing Corp. v United States*, 429 U.S. 338 (1977).

⁶⁶ *United States v Chadwick*, 433 U.S. 1 (1977); *Arkansas v Sanders*, 442 U.S. 753 (1979); *Walter v United States*, 447 U.S. 649 (1980).

⁶⁷ *United States v Knotts*, 460 U.S. 276 (1983).

⁶⁸ *United States v Dionisio*, 410 U.S. 1 (1973).

⁶⁹ *Smith v Maryland*, 442 U.S. 735 (1979).

⁷⁰ *United States v White*, 401 U.S. 745 (1971).

⁷¹ *United States v Ross*, 456 U.S. 798 (1982).

⁷² *South Dakota v Opperman*, 428 U.S. 364 (1976).

una orden judicial, el gobierno debe demostrar una “causa probable” de que se ha cometido o es probable que se haya cometido un delito y que la información solicitada es pertinente a ese delito (Am. Jur. 2nd, 1993, p. § 166). La Corte también generalmente requiere que el gobierno proporcione al sujeto del registro, un aviso.⁷³

La quinta y última acepción del Derecho a la Privacidad norteamericano puede encontrarse en los casos en que el Tribunal describe a la privacidad en el contexto constitucional como “*el interés individual en evitar la divulgación de asuntos personales ...*”.⁷⁴ La Corte ha señalado explícitamente que la información que el gobierno puede exigir constitucionalmente que una persona revele para un propósito, puede no obstante permanecer sensible y sujeto a protecciones de privacidad. Muchas actividades gubernamentales legítimas requieren la preservación ordenada de grandes cantidades de información, gran parte de la cual es de carácter personal y potencialmente vergonzoso o dañino si se divulga. El derecho a recopilar y utilizar dichos datos para fines públicos suele ir acompañado de una obligación legal o reglamentaria concomitante de evitar divulgaciones injustificadas.⁷⁵ A pesar de que la información ha sido revelada y está en poder de alguien que no sea el interesado, “*en algunas circunstancias ese deber [de evitar revelaciones injustificadas] posiblemente tiene sus raíces en la Constitución*”. Sin embargo, este interés en la no divulgación ya fue reconocido en *Whalen*, pero la Corte no ha invocado un escrutinio estricto.

Cabe resaltar que, fundamentalmente, se ha utilizado este quinto significado de privacidad para bloquear la divulgación bajo la Ley de Libertad de Información conocida como FOIA (*Freedom Of Information Act*). En repetidas ocasiones, el Magno Tribunal ha encontrado que, aunque la información ha sido revelada y está en poder de terceros, esto no elimina la existencia de un interés de privacidad legalmente protegido. “[E]l hecho de que ‘un evento no sea totalmente’ privado ‘no significa que un individuo no tenga interés en limitar la divulgación o difusión de la información’”⁷⁶. Para los autores, esta es una visión mucho más sutil de la privacidad, en la que la privacidad se mide en un espectro, en lugar de la visión binaria que se aplica en la IV^o Enmienda.

⁷³ *Richards v Wisconsin*, 520 U.S. 385 (1997).

⁷⁴ *Whalen*, 429 U.S. at 599–600.

⁷⁵ Identificación 605.

⁷⁶ *Schmuk v United States*, 489 U.S. at 710–711, citando a (*Rehnquist*, 1974).

6.2.1.3.El Derecho a la Intimidad en la Constitución española

*Borja Adsuara*⁷⁷ compara la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 con la Constitución española aprobada 30 años más tarde (el 6 de diciembre de 1978), y advierte que mientras la primera protege el “*derecho a la privacidad*” en una concepción jurídica anglosajona⁷⁸, la segunda se refiere al “*derecho a la Intimidad*” enmarcado dentro de la tradición jurídica continental europea de corte personalista.⁷⁹

Así, el artículo 18 de la Constitución española dispone: “1. *Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.* 2. *El domicilio es inviolable (...)* 3. *Se garantiza el secreto de las comunicaciones (...).* 4. *La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos*”.

Al contraponer el art. 12 de la DUDH con el art. 12 de la Carta Magna española, observa el autor que mientras el primero habla del “*derecho a la vida privada y familiar*”, el segundo se refiere al “*derecho a la intimidad personal y familiar*”, por lo que queda claro que “*la privacidad no es lo mismo que la intimidad, y que la vida privada sería tan sólo la intimidad personal*”.

Sin embargo, aclara el autor que “*esto no quiere decir que en la concepción jurídica anglosajona no se proteja la vida familiar, sino que se considera algo fuera de la vida privada, que se refiere exclusivamente al individuo. Mientras que en la tradición jurídica continental europea ... la intimidad es tanto personal (individual) como familiar (en sentido amplio, porque abarca tanto a la pareja como a la ‘familia nuclear’, con hijos, o la familia extensa*”.

Siendo conscientes de que todos tenemos una vida privada y una vida pública, *Borja Adsuara* indica que, en la legislación española, el “*derecho a la intimidad protege nuestros datos y secretos personales y familiares (nuestra vida puertas adentro de nuestras casas, nuestro ‘foro interno’)*”. Por otro lado, el “*derecho al honor protege nuestra fama, reputación y buen nombre (nuestra vida de puertas afuera, nuestro ‘foro externo’)*”.

Para *Salgado Seguín* la introducción del término jurídico “*privacidad*” en España responde a la necesidad de ampliar la cobertura del derecho a la Intimidad que se limitaría a los incisos 18.1, 18.2 y 18.3 del art 18 de la Constitución española, para incorporar el derecho contenido en el 18.4

⁷⁷ *Ob. cit.*

⁷⁸ Enmarcada en la corriente filosófica jurídica de corte individualista; esto es, centrado en el individuo.

⁷⁹ Esta corriente jurídica filosófica contempla los derechos de las personas en tanto individuos y en tanto miembros de una sociedad.

el que no formaría parte de la “intimidad” pero que sí responde al concepto de privacidad. Este inciso -el 18.4- sienta las bases “*de lo que el Tribunal Constitucional ha definido como un derecho fundamental autónomo: el Derecho a la protección de datos de carácter personal,*⁸⁰ también denominado ‘*derecho a la privacidad*’” (SALGADO SEGUIN, 2010, p. 4). Así, para el autor la privacidad vendría a ser una nueva esfera, más amplia que la de la propia intimidad, que contendría todos los datos vinculados a un individuo.

El derecho a la intimidad español, reconocido en el artículo 18.1 de la Constitución y desarrollado por la Ley orgánica 1/1982, del 5 de mayo, de Protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen,⁸¹ es exclusivo de las personas físicas –las personas jurídicas tienen derecho al honor y al domicilio, pero no tienen derecho a la intimidad–, aunque en cuanto derivación de la “dignidad de la persona” reconocida en el artículo 10.1 de la Constitución, también se reconoce el derecho a la intimidad al núcleo familiar.⁸²

Así, el derecho a la intimidad personal garantizado por el art. 18.1 CE, en cuanto derivación de la dignidad de la persona reconocida en el art. 10.1 CE, implica “*la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana*” (STC 70/2002, de 3 de abril, FJ 10.a; en el mismo sentido la STC 231/1988, de 2 de diciembre, FJ 3).

En ese sentido, el Tribunal Constitucional ha declarado que “*...el artículo 18.1 garantiza al individuo un ámbito reservado de su vida vedando que terceros, sean particulares o poderes públicos, decidan cuales sean los lindes de nuestra vida privada, pudiendo cada persona reservarse un espacio resguardado de la curiosidad ajena, sea cual sea lo contenido en ese espacio*”⁸³, por ello, la protección de ese ámbito reservado confiere a la persona el poder jurídico de imponer a terceros el deber de abstenerse de toda intromisión en su esfera íntima y la prohibición de hacer uso de lo así conocido,⁸⁴ pudiendo incurrir en responsabilidades penales.

La inclusión de la “intimidad económica” dentro del derecho fundamental a la intimidad protegido en el art. 18.1 CE, así como la legitimidad del consiguiente derecho de la Administración

⁸⁰ Mediante sendas Sentencias del Tribunal Constitucional Nos. 291/2000 y 292/2000, ambas de 30 de noviembre de 2000.

⁸¹ Publicada en «BOE» núm. 115, de 14/05/1982.

⁸² Sentencia Nº197/1991, TC, Sala 2º, Recurso de amparo 492/1989, de 17/10/1991.

⁸³ Sentencia Nº127/2003, TC, Sala 2º, Recurso de amparo 1074-2000, de 30/06/2003.

⁸⁴ Sentencia Nº196/2004, TC, Sala 1º, Rec. Recurso de amparo 1322-2000, de 15/11/2004.

Tributaria a exigir determinados datos económicos, han sido doctrinas que el TC ha defendido desde los inicios. Así puede leerse en el Auto 642/1986, del 23 de julio:

si no hay duda de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona, y, entre ellas, los que tienen su reflejo en las distintas operaciones bancarias en las que figura como titular, entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida, no puede haberla tampoco en que la Administración está habilitada, también desde el plano constitucional (art. 31.1 de la C.E.), para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los contribuyentes. Esta exigencia es predicable no sólo de todos y cada uno de los ciudadanos, en cuanto recaiga en ellos la cualidad de sujetos pasivos del impuesto o gravamen, sino también de las entidades crediticias, que por su función típica de intermediarias en el área económica «pueden prestar una ayuda relevante en la tarea de alcanzar la equidad fiscal» (fundamento jurídico 4.º, Sentencia 110/1984).

Sin embargo, si bien en un principio se entendía que el respeto a ese ámbito de vida privada personal y familiar se garantiza a través de los *derechos a la inviolabilidad del domicilio y de la correspondencia*, el avance de la tecnología actual y el desarrollo de los medios de comunicación de masas llevó a extender esa protección más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico en que normalmente se desenvuelve la intimidad y del respeto a la correspondencia, que es o puede ser medio de conocimiento de aspectos de la vida privada.

Y esta evolución del alcance del concepto se observa con claridad en la doctrina del Tribunal Constitucional. Así, en 1984,⁸⁵ se proclamaba un “*reconocimiento global de un derecho a la intimidad o a la vida privada que abarque las intromisiones que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de vida*”, y en el año 2001 el mismo Tribunal⁸⁶ agregaba: “*Estos derechos han adquirido también una dimensión positiva en relación con el libre desarrollo de la personalidad, orientada a la plena efectividad de estos derechos fundamentales. En efecto, habida cuenta de que nuestro texto constitucional no consagra derechos meramente teóricos o ilusorios, sino reales y efectivos (...) se hace imprescindible asegurar su protección no solo frente a las injerencias ya mencionadas, sino también frente a los riesgos que puedan surgir en una sociedad tecnológicamente avanzada*”.

Sevilla Cáceres, analizando la evolución de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español observa que, en un *primer momento*, la intimidad se configura como el derecho del titular a exigir la no injerencia de terceros en la esfera privada, concibiéndola pues, como un derecho de corte garantista o de defensa. Sin embargo advierte que, en un *segundo momento*, la intimidad

⁸⁵ Sentencia Nº110/1984, TC, Sala 1º, Recurso de amparo 575/1983 de 26 de noviembre de 1984.

⁸⁶ Sentencia Nº119/2001, TC, Rec. 4214/1998 de 24 de mayo de 2001.

pasa a ser concebida como un bien jurídico que se relaciona con la libertad de acción del sujeto, con las facultades positivas de actuación para controlar la información relativa a su persona y su familia en el ámbito público “*el derecho a la intimidad personal garantiza al individuo un poder jurídico sobre la información relativa a una persona o su familia, pudiendo imponer a terceros (sean estos particulares o poderes públicos) su voluntad de no dar a conocer dicha información, prohibiendo su difusión no consentida*” -Sentencia del Tribunal Constitucional del 15/07/1999- (SEVILLA CÁCERES, 2020, p. 1).

En el ámbito tributario, también se observa esta evolución del concepto de intimidad. Así, de la primera etapa con concepto de intimidad restringido al art. 18.1 CE, puedo mencionar la Sentencia 195/1994, del Tribunal Constitucional en Pleno, de 28 de junio,⁸⁷ en donde se advierte que los incisos 111.3 y 128.5 de la LGT -obligación de proporcionar información sobre datos con trascendencia tributaria y las consiguientes facultades de comprobación e investigación de los órganos de liquidación y recaudación- guardan una evidente similitud con el precepto enjuiciado en la STC 76/1992⁸⁸ -art. 130 LGT, relativo a la autorización de la entrada en el domicilio del deudor- en tanto ambos atribuyen a diversos órganos del Estado instrumentos para liquidar y hacer efectivas las deudas tributarias, limitando para ello el ejercicio de derechos fundamentales de los ciudadanos y fijando las condiciones de ejercicio de esas competencias. Y afirma el Tribunal que en este último, está en cuestión el derecho a la inviolabilidad del domicilio, mientras que en el primero, otro derecho personalísimo como es el de la intimidad personal y familiar. Esto es, la obligación de proporcionar información sobre datos con trascendencia tributaria es una cuestión que vulnera el derecho a la intimidad personal y familiar.

En la STC 203/2001 el TC manifiesta que no toda la información obtenida por la Administración tributaria y cubierta por el régimen de reserva está protegida por un bien de relevancia constitucional (por ejemplo, el derecho fundamental a la intimidad); esto es, el TC señala la diversidad de los bienes y derechos protegidos por la reserva tutelada por el art. 113 LGT.

También en la sentencia 233/2005, de 28 de octubre de 2005,⁸⁹ en donde el Tribunal Constitucional entiende que el pedido de la Administración tributaria a una entidad de crédito de las fotocopias de los cheques emitidos por el recurrente con cargo a una cuenta corriente en la que aparecía como autorizado, e investigado el destino de dichos cheques, había constituido una

⁸⁷ Publicado en BOE núm. 177, de 26 de julio de 1994, páginas 64 a 74 (11 págs.)

⁸⁸ Publicado en BOE núm. 144, de 16 de junio de 1992.

⁸⁹ <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/5493>

intromisión en el ámbito del derecho a la intimidad personal y familiar del demandante que el art. 18.1 CE garantiza. Fundamenta tal conclusión diciendo:

En relación con la inclusión de los datos con trascendencia económica (y, por ende, tributaria) en el ámbito de intimidad constitucionalmente protegido es doctrina consolidada de este Tribunal la de que los datos económicos, en principio, se incluyen en el ámbito de la intimidad. Así lo han puesto de relieve, claramente, las SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 9; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7; y 47/2001, de 15 de febrero, FJ 8. Señaladamente, en la citada STC 233/1999, este Tribunal afirmó que *“la información cuya transmisión se prevé en el precepto cuestionado —esto es, aquélla que tiene trascendencia tributaria— puede incidir en la intimidad de los ciudadanos (SSTC 110/1984, 45/1989, 142/1993; ATC 642/1986)”*. Concretamente, he dicho que *“no hay dudas de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona ... entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida (ATC 642/1986)”* (FJ 7). Por su parte la STC 47/2001 señaló que la resolución de la queja enjuiciada debía partir *“necesariamente del reconocimiento de que en las declaraciones del IRPF se ponen de manifiesto datos que pertenecen a la intimidad constitucionalmente tutelada de los sujetos pasivos. Así lo hemos recordado en la reciente STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7, al señalar que la información con trascendencia tributaria ‘puede incidir en la intimidad de los ciudadanos’”* (FJ 8).

En la sentencia 96/2012, de 7 de mayo, ya se trabaja sobre el concepto ampliado de intimidad. En este caso, la entidad demandante del amparo (Banco Bilbao Vizcaya Argentaria S.A. o BBVA) entiende que la medida acordada en las resoluciones impugnadas vulnera el derecho fundamental a la intimidad y a la protección de datos personales (apartados 1 y 4 del art. 18 CE), toda vez que ordenan la entrega al Juzgado de un conjunto de ficheros que contienen datos personales de cuya custodia, tratamiento y conservación es responsable la entidad recurrente, a lo que se une el hecho de que el órgano judicial pretende recabar esos datos con la finalidad de ponerlos a disposición de una asociación de consumidores y usuarios, todo ello sin contar con el previo conocimiento y consentimiento de los titulares de esos datos y sin que exista ninguna previsión explícita para garantizar que quien reciba estos datos los utilizará exclusivamente para las finalidades previstas.

Para el fiscal, los datos solicitados no afectan al núcleo esencial de la privacidad de la persona y, por tanto, no pueden calificarse de datos altamente invasivos de dicha privacidad, *“precisamente por carecer de un carácter íntimo”*. Asimismo, entiende que algunos de ellos son de fácil conocimiento público, como la dirección postal o el número de teléfono, y considera que la simple condición de cliente del banco, como suscriptor de un producto financiero, sin mayores precisiones en cuanto a sus actividades bancarias o estado de las cuentas, no sería un dato que por sí mismo afectara al núcleo esencial de privacidad de dichas personas. En definitiva, sostiene que los datos recabados no formarían parte del ámbito propio y reservado al conocimiento de los

demás, que es lo que garantiza el derecho a la intimidad personal (art. 18.1 CE), pues no harían referencia a los aspectos más básicos de la autodeterminación personal.

Sin embargo, el Tribunal, citando fallos anteriores (SSTC 254/1993, de 20 de julio, FJ 6; 254/2000, de 30 de noviembre, FJ 5, y 292/2000, de 30 de noviembre, FJ 5, entre otras), concluye que los datos solicitados a la entidad demandante están protegidos por el art. 18.4 CE, que “*consagra un derecho fundamental autónomo a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona*” (STC 11/1998, de 13 de enero, FJ 5).

Por último, no puede dejar de mencionarse que el artículo 20 de la misma Constitución española reconoce y protege los *derechos de expresión y difusión libre de pensamientos, ideas y opiniones* por cualquier medio; así como, la *libertad de información* que establece que dichas libertades tienen su límite, en el respeto a los derechos reconocidos por la propia Constitución y en las leyes que los desarrollan y específicamente consagra como límite de éstas, el derecho al honor, a la intimidad, a la propia imagen y a la protección de la juventud y de la infancia.

En ese sentido, se entiende que “*el derecho fundamental a la intimidad, al igual que los demás derechos fundamentales, no es absoluto, sino que se encuentra delimitado por los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos*” (STC 156/2001, de 2 de julio, FJ 4, in fine), razón por la cual en aquellos casos en los que, a pesar de producirse una intromisión en la intimidad, ésta no puede considerarse ilegítima, no se producirá una vulneración del derecho consagrado en el art. 18.1 CE (SSTC 115/2000, de 5 de mayo, FJ 2; 156/2001, de 2 de julio, FJ 3; y 83/2002, de 22 de abril, FJ 4).

Uno de los requisitos para que la intromisión al derecho a la intimidad no se repute como ilegítima, es la exigencia de una cobertura legal. Al respecto, el Tribunal Constitucional se ha expedido en múltiples pronunciamientos. Así, en la STC 37/1989, de 15 de febrero, en la que se enjuicia la compatibilidad con el derecho a la intimidad corporal de una exploración ginecológica requerida a los fines de un proceso penal, se dijo que la afectación del ámbito de intimidad protegido sólo podía producirse “*con fundamento en una inexcusable previsión legislativa*” (FJ 7). De manera igualmente explícita se afirma en la STC 7/1994, de 17 de enero, la necesidad de observar el principio de legalidad en la práctica de las pruebas biológicas de investigación de la paternidad, habida cuenta de la intromisión que comportan en la esfera de intimidad personal constitucionalmente protegida: “*debe existir [señalamos] una causa prevista por la Ley que justifique la medida judicial de injerencia*” (FJ 3 b; en el mismo sentido, STC 95/1999, de 31 de mayo, FJ 2). En la STC 207/1996, de 16 de diciembre, se exigió, asimismo, con fundamento en la

previsión contenida en el art. 8.2 del Convenio europeo de derechos humanos (CEDH), que cualquier medida limitativa del derecho a la intimidad (en aquella ocasión la práctica de una diligencia pericial sobre el cabello del recurrente al objeto de determinar si era o no consumidor habitual de estupefacientes) estuviera prevista en una ley: *“toda intervención corporal [afirmamos] acordada en el curso de un proceso penal, por su afectación al derecho fundamental a la integridad física (y, en su caso, de la intimidad) ... ha de estar prevista por la Ley”* (FJ 4 b). A favor de la constitucionalidad del art. 12 del Real Decreto Legislativo sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial el Tribunal se pronunció en la STC 234/1997, de 18 de diciembre, entre otras razones, *“...porque la intromisión en la intimidad protegida [la práctica de pruebas para detectar el consumo excesivo de bebidas alcohólicas] estaba prevista en una norma con rango de ley”* (FJ 9 b). También en la STC 70/2002, de 3 de abril, en relación con la intervención policial y posterior lectura de una carta que iba doblada en el interior de una agenda, se volvió a insistir sobre la exigencia de habilitación legal específica que autorice la práctica de diligencias que incidan en el ámbito de intimidad (FJ 10). Y en la STC 196/2004, de 15 de noviembre, se subrayó que el derecho fundamental a la intimidad *“impone a terceros el deber de abstención de intromisiones salvo que estén fundadas en una previsión legal”* (FJ 2). En fin, más recientemente, se ha señalado en la STC 25/2005, de 14 de febrero, que para que se respete el art. 18.1 CE la medida limitativa del derecho fundamental a la intimidad -en el caso enjuiciado en esta resolución, la práctica de medidas de detección alcohólica-, debe estar *“prevista por la Ley”* (FJ 6).

En materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha declarado también que los derechos no son ilimitados o absolutos sino que se encuentran delimitados por los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos, como el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.⁹⁰ Esta línea argumental aparece con claridad en el Auto de 642/1986, de 23 de julio de 1986 donde el TC añade que dicho derecho no solo queda limitado por el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sino también por el deber de colaboración con la administración tributaria.

En definitiva, el derecho a la intimidad constitucionalmente protegido por el artículo 18 no puede extenderse de tal modo que constituya un instrumento que imposibilite o dificulte el deber constitucionalmente de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ni el deber de colaboración con la administración tributaria. Y por lo tanto, la actuación de las

⁹⁰ Véase STC 156/2001, de 2 de julio, y STC 233/2005, de 26 de septiembre.

autoridades de inspección de los tributos constituye una intromisión legítima en el ámbito del derecho a la intimidad personal y familiar del recurrente resguardado por el artículo 18.1 CE.

6.2.1.4. El Derecho a la privacidad en Argentina

A nivel local, antes de la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (CCyC) estos derechos se encontraban contemplados en la Constitución Nacional (CN), los tratados internacionales, leyes complementarias⁹¹ y en forma diseminada en el derogado Código Civil.

Mediante la ley N°26.994 del 1 de octubre de 2014, se sanciona el nuevo cuerpo normativo del CCyC, que a través del Capítulo III "Derechos y actos personalísimos" (arts. 51 a 61), sistematiza los derechos de la personalidad. El capítulo se abre con una declaración acerca de la dignidad de la persona humana y se reconocen explícitamente los derechos a la intimidad, honor, imagen e identidad y, en lo que aquí interesa, en el art. 55 se establece que el *consentimiento* para la disposición de los derechos personalísimos es admitido si no es contrario a la ley, la moral o las buenas costumbres, y que dicho consentimiento no se presume, es de interpretación restrictiva, y libremente revocable.

Como personalísimo, el Derecho a la intimidad es un derecho *subjetivo* inherente a la persona y, por tanto, se afirma que nace y se extingue con ella⁹². Es un derecho de carácter privado *oponible* a todos los demás. Es *extrapatrimonial* en sí mismo; sin embargo, si al ser conculcado se originan perjuicios o daños a su titular, estos pueden ser valorados pecuniariamente y resarcidos⁹³. Es *indisponible* e *irrenunciable*, *inexpropiable*, *inembargable* e *imprescriptible* (FAJARDO BERNAL, 2006). Además, el Derecho a la privacidad *no es absoluto*, por cuanto está limitado por el propio ordenamiento jurídico, por el necesario respeto a los derechos de los demás y porque su valoración debe hacerse en cada caso concreto.

La Constitución Nacional (C.N.) de la República Argentina tutela el derecho a la privacidad con un amplio alcance en el artículo 19, diciendo que: "*las acciones privadas de los*

⁹¹ Ley de Trasplantes, 24.193, Ley del Ejercicio de la Medicina, 17.132; art. 31 de la Ley de Propiedad Intelectual 11.723; ley 26.529 de Derechos de los pacientes en su relación con los profesionales e instituciones de la Salud; Ley de Salud Mental, 26.657, entre otras.

⁹² "*Aunque recientemente se alude también al derecho que tendrían las personas a que aun después de fallecidas no se revelen algunos aspectos o datos que corresponderían al núcleo esencial de su intimidad o privacidad durante su existencia, lo que podría ser reclamado por su posteridad*", citado en (FAJARDO BERNAL, 2006).

⁹³ Véase entre mucho otros "Ravina, Arturo Octavio c/Organización VERAZ S.A. s/Daños y perjuicios", CNACi, Sala F, sentencia del 6/02/2002; "Merlos, Tomás Ricardo c/ Banco BANSUD s/ ord.", CNACo Capital Federal, Sala B, sentencia del 26/02/2000; "Ricci, Héctor Amadeo x/ Banco Liniers Sudamericano SA s/ daños y perjuicios", CNACi, Capital Federal, Sala I, sentencia del 06/03/2003; "Jinkus, Juan c/ Citibank NA s/ ordinario", CNACo, Capital Federal, Sala A, sentencia del 15/06/2004.

hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados...”. Esto es, se constituye como la facultad que tiene cada persona humana de disponer de una esfera privada “... reducto inderogable de libertad individual, que no puede ser invadido por terceros –ya sea que se trate de particulares o del propio Estado–... Este derecho requiere el respeto a las condiciones mínimas indispensables para que el hombre logre desarrollar sus aptitudes potenciales” (EKMEKDJIAN M. Á., 2005, p. 375).

Este concepto viene a complementarse con el artículo 18 de la Carta Magna, en donde se reasegura la inviolabilidad del domicilio, la correspondencia y los papeles privados, “*en tanto forman parte de la esfera intangible de la vida privada que da mayor sentido a la libertad personal*” (GONZÁLEZ, 1983, p. 205). Para Basterra, este precepto “*constituye una de las máximas garantías de la libertad individual frente al abuso del poder imponiendo límites concretos a la potestad punitiva del Estado*” (BASTERRA, 2016, p. 143).⁹⁴

No puede dejar de mencionarse que los derechos a la intimidad, privacidad e identidad también están reglados en algunos tratados internacionales que, por el artículo 31 de la C.N. “*...son la ley suprema de la Nación...*” junto a la propia Constitución y las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso. Además, se le otorga “*jerarquía superior a las leyes*” a un grupo de tratados explicitados en el inciso 22 del art. 75, habilitándose un mecanismo para que nuevos acuerdos a firmarse en el futuro puedan adquirir tal rango. Ello así, se menciona, entre otros, a: “*La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; ...*”.

Sin embargo, este derecho alcanza su plena consagración legislativa cuando la ley N°20.889, del 17 de octubre de 1974, introduce el art. 32bis en el Código Civil, el que fuera posteriormente derogado por la ley N°21.173 que incorpora al mismo cuerpo legal, el art. 1.071 bis, el que fuera a su vez modificado por el actual artículo 1770 “Protección de la vida privada”, que dispone:

El que arbitrariamente se entromete en la vida ajena y publica retratos, difunde correspondencia, mortifica a otros en sus costumbres o sentimientos, o perturba de cualquier modo su intimidad, debe ser obligado a cesar en tales actividades, si antes no cesaron, y a pagar una indemnización que debe fijar el juez, de acuerdo con

⁹⁴ A diferencia de la C.N., la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires reconoce ambos derechos explícitamente, como derechos diferentes. Así, en su art. 12 se garantiza “el derecho a la privacidad, intimidad y confidencialidad como parte inviolable de la dignidad humana”.

las circunstancias. Además, a pedido del agraviado, puede ordenarse la publicación de la sentencia en un diario o periódico del lugar, si esta medida es procedente para una adecuada reparación.

En igual sintonía, en el Libro I - Título I - Capítulo 3 del *Código Civil y Comercial de la Nación*⁹⁵ se encuentran reconocidos los “Derechos y actos personalísimos”, entre otros, la “Inviolabilidad de la persona humana” (art. 51), “Afectaciones a la dignidad” (art. 52) y “Derecho a la imagen” (art. 53). En lo que aquí interesa, cabe traer a colación los dichos del art. 52, a saber:

La persona humana afectada en su intimidad personal o familiar, honra o reputación, imagen o identidad, o que de cualquier modo resulte menoscabada en su dignidad personal, puede reclamar la prevención y reparación de los daños sufridos...

Del análisis legislativo antes enunciado, *Ferro* entiende que el bien jurídico protegido por el derecho a la intimidad es “*la expectativa de privacidad de los individuos*” que, para el autor, “*reposa en la privacidad de las personas y se extiende, en puridad, tanto al domicilio como a aquellos casos en los que cualquier interferencia pudiera afectarla, si se realiza sin el consentimiento de quien sufre la intromisión*” (FERRO, 2010, p. 10).

Puesta así las cosas y ante el surgimiento de las nuevas tecnologías de información, la Reforma constitucional federal del año 1994 -y dos años más tarde la Constitución de la CABA, en su artículo 16- fortalece este derecho reconociendo la garantía de *Habeas data* como recurso del individuo frente al uso y/o divulgación de datos que se consideran privados, sin el consentimiento del afectado. Así, en el apartado 3° del artículo 43 de la C.N. se garantiza que:

Toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, ...contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley ...Toda persona podrá interponer esta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos, o los privados destinados a proveer informes, y en caso de falsedad o discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquellos.

Esto es, la garantía de *Hábeas data* resguarda los datos referidos a la persona que hacen a su privacidad, para que éstos sean suprimidos, rectificadas, declarados confidenciales o actualizados en casos de falsedad o discriminación. Y con esta actualización constitucional la Argentina da un salto jurídico, adaptando su máximo cuerpo normativo para prevenir las

⁹⁵ Ley N°26.994, del 1 de octubre de 2014.

consecuencias sobre la privacidad de los avances tecnológicos que ya se observaban, alineándose así con resto del mundo en la materia.

Hasta aquí, los derechos. Veamos ahora las sanciones.

En el Derecho Penal argentino la violación al Derecho a la Intimidad se encuentra reglada, respecto de la tradicional violación del domicilio, en los artículos 150 a 152, y respecto de la violación de secretos en los arts. 153 a 157. De ese articulado pueden identificarse dos bienes jurídicos protegidos: la privacidad individual y la libertad informática.

La violación a la *privacidad individual* está sancionada en los arts. 150-152 para casos de violación de domicilio, y los arts. 153 a 157 (con excepción de los arts. 153 bis y 157 bis). El art. 153 dispone:

el que abriere o accediere indebidamente a una comunicación electrónica, una carta, un pliego cerrado, un despacho telegráfico, telefónico o de otra naturaleza, que no le esté dirigido; o se apoderare indebidamente de una comunicación electrónica, una carta, un pliego, un despacho u otro papel privado, aunque no esté cerrado; o indebidamente suprimiere o desviare de su destino una correspondencia o una comunicación electrónica que no le esté dirigida... En la misma pena incurrirá el que indebidamente interceptare o capture comunicaciones electrónicas o telecomunicaciones provenientes de cualquier sistema de carácter privado o de acceso restringido...

Debe destacarse que las conductas contempladas en la norma precisan que el autor llegue a alcanzar la finalidad perseguida, es decir requiere un acto de apoderamiento o de interceptación efectivos, y no basta con la creación del peligro que supone su empleo con las finalidades expresadas, para la consumación de la infracción penal.

Respecto del bien jurídico "*libertad informática*", entendida como el derecho del ciudadano a controlar la información personal y familiar que se encuentra recogida en ficheros de datos -lo que constituye una dimensión positiva de la intimidad que constituye el bien jurídico protegido-, su inobservancia se sanciona a través de los arts. 153 bis y 157 bis, introducidos en el año 2008 por la ley N°26.388 (B.O. 25/06/2008).

El art. 153 bis sanciona al que

...a sabiendas accediere por cualquier medio, sin la debida autorización o excediendo la que posea, a un sistema o dato informático de acceso restringido.... La pena será... [mayor] cuando el acceso fuese en perjuicio de un sistema o dato informático de un organismo público estatal o de un proveedor de servicios públicos o de servicios financieros.

Mientras que el art. 157 bis se refiere al que:

1. A sabiendas e ilegítimamente, o violando sistemas de confidencialidad y seguridad de datos, accediere, de cualquier forma, a un banco de datos personales; 2. Ilegítimamente proporcionare o revelare a otro, información registrada en un archivo o en un banco de datos personales cuyo secreto estuviere obligado a preservar por disposición de la ley. 3. Ilegítimamente insertare o hiciere insertar datos en un archivo de datos personales...

Un análisis interesante de los bienes jurídicos protegidos en la CN argentina en el marco del “*Derecho a la privacidad*” realiza *Basterra*, y consiste en identificar cuatro esferas de protección de este derecho: 1) el principio de autonomía personal; 2) el derecho a la intimidad; 3) el derecho a la privacidad; y 4) el derecho a la autodeterminación informativa (BASTERRA, 2008, p. 38); esferas que ostentan, a su vez, diferentes agentes intromisores respecto de los cuales se “salvaguarda” al individuo. Así, con relación a la intimidad y a la privacidad, afirma la autora que el principal intromisor generalmente es la prensa; respecto del principio de autonomía personal, advierte que la intromisión normalmente proviene de parte del Estado; y, en la esfera correspondiente a la autodeterminación informativa, “*quienes pueden violentar el derecho a la intimidad informática son los bancos o registros de datos, sean estos de carácter público o privado, cuando recopilan información no autorizada por ley*”. Considerando las nuevas herramientas tecnológicas disponibles -como Big Data, Learning Machine e Inteligencia Artificial- y la posibilidad de aplicarlas al *tax compliance* (cumplimiento tributario), en mi opinión en este último grupo, podría incluirse la Administración Tributaria.

Se observa así que en principio, el Estado podría interferir en lo que hace a la autonomía personal y a la autodeterminación informativa. Sin embargo, sólo respecto de ésta última podría tener inherencia el derecho tributario. Analicémoslas.

El *Principio de autonomía de la persona* se reconoce en el artículo 19 de la Constitución Nacional, en donde se establece que “*las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios y exentas de la autoridad de los magistrados*”. Este principio conocido también como *principio de reserva* o *de auto referencia*, es el punto de partida de la protección del derecho a la intimidad y a la privacidad, y tiene como límite la ofensa al orden o a la moral o el daño a un tercero, y se fundamenta tanto en la *libertad* humana como en la *dignidad*.

Para *Tinant* “*en el ámbito específico del derecho, el principio de la dignidad humana cumple el papel de limitar al derecho vigente (función ético-jurídica y jurídico-constitucional)*”

cuando la libre determinación de un sujeto es éticamente legítima en un caso concreto. De tal forma, funciona como garantía negativa cuando prohíbe determinados comportamientos notoriamente indignos para la condición humana: tales como la tortura, y los tratos discriminatorios arbitrarios; en tanto que lo hace como garantía activa al afirmar positivamente el desarrollo integral de la personalidad humana” (TINANT, 2007, p. 135). Y en la jurisprudencia puedo encontrar muchos ejemplos de doctrina que receptan acabadamente estas ideas: sobre tenencia de estupefacientes (“Colavini”⁹⁶ de 1978, “Bazterrica”⁹⁷ de 1986, “Capalbo”⁹⁸, “Montalvo”⁹⁹ en 1990, “Arriola”¹⁰⁰ del año 2009); casos relacionados con la salud del afectado o un familiar o del médico a cargo (Casos “Saguir y Dib CSJ”¹⁰¹ de 1980, “Baricalla de Cisilotto”¹⁰² de 1987, “Bahamondez”¹⁰³ de 1993, “T.S.”¹⁰⁴ de 2001, “Albarracini”¹⁰⁵ de 2012, “M.A.D.”¹⁰⁶ del 2013); y otros que giran en torno a reconocer los derechos de la persona en tanto únicos artífices de su propio destino (“Portillo”¹⁰⁷ de 1989, etc.).

Más allá de que en determinadas épocas se evidencia una cierta influencia de las circunstancias socio-políticas del país más que la evolución propia del derecho en términos de tendencia mundial -o si se quiere, una adaptación de éste a las circunstancias que surgen de aquellos-, en la gran mayoría de los casos analizados se observa impresa la corriente liberal¹⁰⁸ del Principio de autonomía personal que ha receptado la legislación argentina, propuesta originalmente por John Stuart Mill en 1859, en su célebre libro “On Liberty” en donde sostiene que el único fin por el cual la humanidad tiene permitido, individual o colectivamente, interferir en la libertad de acción de cualquiera de sus miembros, es la autoprotección. El único propósito por el cual el poder puede ser concretamente ejercido sobre cualquier miembro de una sociedad civilizada, en contra de su voluntad, es prevenir el daño a otros. Incluso el bien del propio individuo

⁹⁶ CSJN, Fallos: 300:254, “Colavini, Ariel Omar”, sentencia del 28/03/1978.

⁹⁷ CSJN, Fallos: 308:1392, “Bazterrica, Gustavo Mario”, sentencia del 29/08/1986.

⁹⁸ CSJN, Fallos: 308:1392, “Capalbo, Alejandro C.”, sentencia del 29/08/1986.

⁹⁹ CSJN, Fallos: 313:1333, “Moltalvo, Ernesto A.”, sentencia del 11/12/1990.

¹⁰⁰ CSJN, Fallos: 332:1963, “Arriola, Sebastián y otros s/ causa n° 9080”, sentencia del 25/08/2009.

¹⁰¹ CSJN, Fallos: 30:1284, “Saguir y Dib, Claudia Graciela s/ autorización”, sentencia del 6/11/1980.

¹⁰² CSJN, Fallos: 310:112, “Baricalla de Cisilotto, María del Carmen v. Nación Argentina”, sentencia del 27/01/1987.

¹⁰³ CSJN, Fallos: 316:479, “Bahamondez, Marcelo”, sentencia del 06/04/1993.

¹⁰⁴ CSJN, Fallos: 324:5, “T.S. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”, sentencia del 11/01/2001.

¹⁰⁵ CSJN, Fallos: 335:799, “Albarracini Nieves, Jorge Washington s/ Medidas precautorias”, sentencia del 01/06/2012.

¹⁰⁶ CSJN, Fallos: 376:49, “D.M.A. s/ declaración de incapacidad”, sentencia del 07/07/2015.

¹⁰⁷ CSJN, Fallos: 312:496, “Portillo, Alfredo”, sentencia del 18/04/1989.

¹⁰⁸ A diferencia de otros países en los que prevalece una corriente “perfeccionista” o “paternalista” que sostiene que es misión del Estado hacer que los individuos adopten y lleven a cabo ciertos ideales de excelencia homologados, con la consecuente mayor intervención estatal en gran cantidad de aspectos de la intimidad de la persona humana. Es el caso de algunos regímenes de Medio Oriente, y su existencia se explica porque en su pirámide normativa, se reconoce la supremacía de la ley islámica – por ejemplo- por encima de la Constitución. En estos casos, la autonomía individual se reduce significativamente.

-sea físico o moral-, no es justificación suficiente (MILL, 2001, p. 69). Y es esta idea la que en términos generales ha primado en la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación.

Este principio también se observa en fallos del Máximo Tribunal ya no referidos a la autonomía personal sino a cuestiones relacionadas con violaciones directas a la esfera privada¹⁰⁹ del individuo. Puede citarse el caso *Keylian*,¹¹⁰ que se ocupa de la afectación de derechos personalísimos por la difusión televisiva de contenido no consentido, en el que la Corte señala que lo característico de los daños al honor, la intimidad, la imagen o cualquier otro derecho subjetivo extrapatrimonial del damnificado no es el sufrimiento particular sino la violación de los derechos inherentes a la personalidad.

Es importante destacar que la doctrina ha señalado que para que un acto sea lesivo de la privacidad deben concurrir ciertos requisitos: 1º) debe existir una intromisión en la vida ajena; 2º) dicha intromisión debe ser arbitraria; y 3º) la ley requiere que el acto lesivo no constituya un delito penal, pero incluso si ese fuera el caso es indudable que entrarían a funcionar los principios ordinarios de la responsabilidad civil (KEMELMAJER DE CARLUCCI A. , 1994, p. 72 y ss.).

La cuarta “esfera de protección” garantizada por la C.N. argentina refiere al denominado *Derecho a la Autodeterminación Informativa*, incorporada con la modificación constitucional de 1994 en el apartado 3º del artículo 43 de la C.N.

Podría decirse que el Derecho a la Autodeterminación Informativa “*consiste en la posibilidad que tiene el titular de un dato personal de controlar quiénes serán destinatarios de dicha información y qué uso se dará a la misma*”. Se ejerce genéricamente a través de los derechos de acceso, rectificación, supresión, confidencialidad y cancelación. Como ya mencioné, la información resulta útil y en muchos casos imprescindible; sin embargo, en determinadas circunstancias y, sobre todo, cuando es utilizada sin autorización del titular, no son pocas las oportunidades en que se constituye en una verdadera amenaza para nuestra intimidad (BASTERRA, 2010, pp. 1-28).

En el marco normativo argentino, antes del reconocimiento del derecho a la Autodeterminación Informativa en el Código Civil, era suficiente con proteger el derecho a la privacidad de las personas para limitar las interferencias en la vida privada, ya que el *Código Penal Federal* establecía el interés por proteger a las personas contra cualquier perjuicio ocasionado por

¹⁰⁹ La CSJN suele utilizar los términos “intimidad” y “vida privada” en forma indistinta como sinónimos o conjunta, no pudiendo encontrar en su doctrina la diferencia de conceptos analizada en el punto 1.1. de este trabajo.

¹¹⁰ CSJN, Fallos: 307:80, “*Keylian Luis Alberto c/ Santillán María Laura*”, sentencia del 05/08/2003.

la revelación de información obtenida mediante el ejercicio profesional (arts. 210 y 211). Pero si la información revelada no tenía el carácter de “secreto” o de “información reservada”, lo que no estaba expresamente prohibido, estaba permitido. Y no fue sino hasta después de noviembre de 1996 que se incluyó el art. 211 bis para proteger a las personas también en sus transmisiones de información. Sin embargo, los avances tecnológicos dieron origen a nuevas necesidades: ahora los individuos tienen la necesidad de ser ellos mismos quienes determinen quién puede conocer, almacenar, usar y transmitir sus datos.

Como se verá más adelante, el derecho a la privacidad se ve enfrentado al derecho a la información -y al derecho tributario- en el área de los datos personales. Esa puja normativa condiciona a aquél que, con plena capacidad e intención quiere hacer uso de sus datos personales, por el motivo que fuera y para el uso que quisiera. En ese contexto, esta limitación debe ser regulada so pena de afectar el *interés público*.

Así, el *Derecho a la Autodeterminación Informativa* surge como la necesidad de habilitar una instancia en la que el sujeto, propietario de sus datos personales, pueda decidir acerca de ellos; esto es, pueda determinar a quién, cuánto, cómo y qué datos personales “entregar” y qué uso podrá hacerse de ellos. Pero dada la sensibilidad del tema, no puede dejarse libre a las partes el definir el alcance, efectos y consecuencias, por cuanto es el dueño de los datos quien necesita ser protegido, hasta de sí mismo. De ahí surge la necesidad de que sea el Estado el que regule la información circulante en la sociedad.

En el caso *Ponzetti de Balbín*¹¹¹ de 1984, la CSJN resuelve que “... *en el caso de personajes célebres cuya vida tiene carácter público o personajes populares, su actuación pública o privada puede divulgarse en lo que se relaciona con la actividad que les confiere prestigio o notoriedad y siempre que lo justifique el interés general. Pero ese avance sobre la intimidad no autoriza a dañar la imagen pública o el honor de estas personas y menos sostener que no tiene un sector o ámbito de vida privada protegida de toda intromisión...*”.

Y es ésta última área de protección del Derecho a la Privacidad argentino el que resulta relevante a los fines del Derecho Tributario, y sobre el que me explayaré más adelante. No obstante, debe advertirse que, eventualmente, pueden surgir conflictos con aspectos que hacen a los otros aspectos de la “vida privada” de la persona, especialmente en materia penal tributaria, pero en este trabajo me focalizaré en el área referida a la información que entrega o debe entregar el contribuyente y los datos que recaba la propia AT para el cumplimiento de los fines de contralor,

¹¹¹ *Ob. Cit.*

los cuales, respecto del derecho a la Privacidad, quedan comprendidos en la esfera de la Autodeterminación Informativa.

6.2.2. Recapitulando sobre Privacidad y datos tributarios

De las normativas estadounidense, española y argentina reseñadas puede advertirse que existen no sólo diferencias en los términos para referirse a esta rama del Derecho, sino también respecto de su encuadre jurídico y su alcance. Identificar tales divergencias permitirá comprender la diferente protección a la que están sujetos los contribuyentes en cada una de ellas. Hoy, el Derecho a la Privacidad se alza como un estandarte en defensa de los derechos de los contribuyentes frente al avance tecnológico y el uso que de éste puedan hacer no sólo los particulares sino también el Estado. Específicamente en materia tributaria, temas como publicación de deudores morosos, intercambio de información tributaria con otras jurisdicciones y manejo de datos personales por parte de las Administraciones Tributarias (ATs), están hoy en el centro de escena.

Dicho eso, avancemos con la confrontación del alcance del Derecho a la Privacidad según la DUDH de la ONU, el Derecho a la Privacidad constitucional de EE. UU., del Derecho a la Intimidad de la Constitución española, y el derecho a la Privacidad argentino, de la que surgen algunas ideas.

La primera de ellas es que en las tres normativas se ha reconocido el Derecho a la Privacidad/ Intimidad como un derecho personal, por lo que se refiere *únicamente* a personas físicas o humanas; las sociedades, empresas y demás personas jurídicas no tienen cobertura legal alguna en este derecho, por el simple hecho de que protege la dignidad como derecho natural inherente al ser humano, del que carecen las personas ideales.

La segunda idea que surge es que el derecho a la privacidad anglosajón no tiene un reconocimiento explícito en la Constitución de los Estados Unidos, sino que se ha construido a través del *Common Law*. Además, se identifican varias acepciones, algunas de ellas con fundamento en la interpretación jurisprudencial ampliada del alcance de las protecciones jurídicas de los derechos fundamentales que surgen de las Enmiendas I^o y IV^o, principalmente. Esta circunstancia, en términos comparativos con los otros dos países, ha condicionado su fortaleza, cediendo frente al reconocimiento de otros derechos constitucionales explícitos.

Se observan, además, diferencias en la protección del derecho a la privacidad norteamericano entre sus distintas acepciones, mostrando mayor resistencia -mayor nivel de protección- las que se fundan en las enmiendas constitucionales. Esta circunstancia incidirá

decididamente en materia tributaria y la protección de datos personales de naturaleza tributaria, considerando que la jurisprudencia ha basado esta protección de forma muy débil en la XIV^o Enmienda, y decididamente con mayor énfasis en el derecho que emerge como contrapeso de la Ley de Libertad de Información (FOIA).

Otra diferencia esencial con los casos español y argentino es que el Derecho a la Privacidad estadounidense se configura como una libertad negativa de repeler, exclusivamente, el avance del Estado. Por lo tanto, en ese marco jurídico no se encuentra regulado el Derecho a la Privacidad frente a particulares, como tampoco se reconoce -constitucionalmente- el derecho de autodeterminación informativa, al menos no con el alcance que existe hoy en España y Argentina, es decir como un derecho de ejercer la libertad de decidir acerca del uso de los datos personales. Y este aspecto será decisivo a la hora de analizar el manejo de datos por parte de la AT.

Respecto del alcance del concepto en lo que a materia se refiere, se advierte que el Derecho a la Privacidad de EE. UU. es un concepto esencialmente individual, es decir que protege a la vida privada de un sujeto únicamente, no incluyéndose a la familia en ese concepto.

Puede afirmarse, además, que el derecho a la intimidad entendido como derecho fundamental de autodeterminación personal, se corresponde con el área íntima del individuo, que refiere a una conducta autorreferente sin relevancia tributaria -esfera en donde la protección es similar en las tres jurisdicciones-. Lo mismo sucede con el Derecho a la Privacidad relacionado con la protección contra la divulgación de asuntos personales impuestos por el gobierno -que se interpreta fuera del alcance de la IV^o Enmienda- y la acepción que surge de la I^o Enmienda, relacionada con la libertad de expresión, libertad de prensa y de reunión: ambas responden al ámbito tradicional de privacidad, consecuencia del resultado de la interrelación de la persona con su entorno, pero que tampoco tienen relevancia tributaria.

Por otro lado, los significados de privacidad en los términos de la IV^o Enmienda (derecho de las personas a estar seguras en sus casas, papeles y efectos, contra registros e incautaciones irrazonables) y como protección individual para bloquear la Ley de Libertad de Información - FOIA-, se circunscriben en la concepción moderna de Derecho a la Privacidad e integran el área de interés del derecho tributario.

Por último, dada la amplitud con que el derecho anglosajón ha utilizado el término, pueden identificarse en su espectro varios bienes jurídicos protegidos: la libertad para la toma de decisiones personales, la libertad de expresión y prensa, la expectativa de privacidad del individuo, y la libertad para evitar divulgar asuntos personales; los dos últimos de interés tributario.

La tercera idea se refiere a que el derecho a la intimidad europeo es un concepto más amplio que el norteamericano, por cuanto abarca la privacidad de la persona en su entorno familiar íntimo; en este caso el bien jurídico protegido es la expectativa de privacidad del grupo familiar íntimo de la persona. Y será el contenido del inciso 18.4 de la Constitución española el de peso a la hora de analizar áreas comunes de interés entre los derechos a la privacidad y tributario.

En España, el Derecho a la Intimidad abarca la protección de autonomía personal que se observa tanto en la normativa anglosajona como argentina, la protección de la esfera de privacidad tradicional (referida al domicilio, correspondencia, etc.) y la protección de la autodeterminación informativa. Estas tres esferas de protección española son derechos fundamentales reconocidos constitucionalmente, por tanto, tienen preeminencia por sobre las leyes que pudiera sancionar el Congreso. Lo mismo ocurre en el caso de Argentina: son derechos constitucionales por sí y a través de los Tratados Internacionales firmados, que tienen jerarquía constitucional.

En cuarto lugar, puede observarse que tanto el Derecho a la Intimidad español como el de la Privacidad argentino comprenden un doble derecho: por un lado, el derecho de individuo repeler avances externos a su esfera privada -referidos a las esferas de autonomía personal y de privacidad tradicional-; y, por otro, el derecho de elegir, esto es, de ejercer la libertad de decidir el uso que pueda hacerse de datos personales. Este último bien jurídico protegido conocido como *autodeterminación informativa* -ausente en el Derecho a la privacidad norteamericano-, se entiende como la facultad que tiene el individuo de decidir acerca de qué datos de su vida privada decide compartir, a quién, en qué condiciones y por cuánto tiempo.

Y esta idea la explica *Herrán Ortiz* (1998) cuando reconoce que en el derecho a la intimidad español podría diferenciarse un doble aspecto: el primero, de *libertad negativa*, o capacidad de la persona para preservar del conocimiento público aquellos ámbitos de la vida personal que considere oportuno; y un segundo aspecto, de *libertad positiva*, referido al concepto de “privacidad” que se delimitaría como una facultad integrante del derecho a la intimidad, por lo que cabe defender este preventivamente frente a las agresiones o riesgos procedentes del uso de la informática. (FAJARDO BERNAL, 2006, p. 196).

En la misma línea se ha expresado *Estrada Avilés*, que entiende que puede contemplarse desde dos aspectos: “*uno negativo o excluyente, por virtud del cual la persona no permite o no desea se conozcan ciertos aspectos de su parte más íntima o subjetiva; y el otro de carácter positivo, que conlleva que la persona pueda tener el control de sus propios datos y consecuentemente, exigir su actualización, rectificación o supresión*” (ESTRADA AVILÉS). Y,

acota el autor, que este aspecto positivo del derecho a la privacidad es lo que se ha definido como “*autodeterminación informativa*”.

Y es esta riqueza que aporta ese aspecto positivo de ejercer el derecho a la privacidad el gran ausente en el marco jurídico norteamericano, lo que se traduce en un avance del poder estatal sobre el sujeto o, en nuestros términos, del poder de imposición del Estado -a través de su Administración Tributaria- por sobre el contribuyente.

Por último, debe insistirse que las tres jurisdicciones refieren únicamente a personas físicas, humanas; las personas jurídicas no están incluidas en el concepto de individuo ni de persona y su núcleo familiar, por ser derechos personalísimos.

6.3. La Protección de Datos tributarios

6.3.1. Los datos tributarios como datos personales - 6.3.2. El Derecho a la Protección de Datos - 6.3.3. La Protección de datos tributarios comparada

Si bien el Derecho a la Privacidad está más vigente que nunca, se advierte un acrecentamiento de su alcance y un desplazamiento de su foco. Como lo ha destacado la Oficina de Ciencia y Tecnología de la Casa Blanca (1967), hoy el énfasis en las disputas ya no está en la defensa del “*derecho a ser dejado a solas*” sino más bien del “*derecho del individuo a decidir por sí mismo en qué medida quiere compartir con otros sus pensamientos y sentimientos, así como los hechos de su vida personal*” (GONZÁLES MANTILLA, 1993, pp. 67-77).

En ese sentido se ha expresado el Dr. *Halabi*, diciendo que “...*el derecho a la intimidad ha ido evolucionando, acorde con los cambios tecnológicos, de tal forma que su concepción inicial de restringir el acceso de terceros a una parte de la vida de las personas ha cambiado por la concepción actual, que amplía la protección a su titular, para permitirle controlar sobre la información que le compete y sobre todas sus actividades de su esfera personal*” (HALABI, 2009, p. 4).

Romero Coloma resume esta evolución diciendo que el derecho a la intimidad antes que un derecho “*individualista*” se ha transformado en un derecho “*garantista*” de una esfera privada, postulándose la tutela del derecho a la intimidad antes que como algo cerrado sobre sí mismo, “...*como algo trascendente, como referencia al ejercicio de su poder-ser, entendido como la relación existente entre la libre actuación personal con su posibilidad constitutiva última, es decir de la libertad pública de un proceso cuyo origen está en la decisión privada*” (ROMERO COLOMA, 1987, p. 33). Y, desde esa perspectiva, hay quienes afirman que, la privacidad

constituye el presupuesto para el ejercicio de otros derechos, es decir, la base para el desarrollo efectivo de libertades y derechos básicos como la libertad de pensamiento, libertad de culto, y un conjunto de derechos sociales, salud, costumbres, hábitos sexuales, ideas políticas, fe religiosa, aspectos sociales, económicos, etc. (GONZÁLES MANTILLA, 1993, pp. 67-77).

Bajo esta nueva dimensión, *Fried* (1967-1968) y *Westin* (1967) lo definen como el derecho a decidir cuándo, cómo y en qué medida la información personal es comunicada a otros, proceso de autodeterminación personal que ha de integrarse asimismo en los procesos comunicativos y participativos en los que interviene el individuo. Ello así, se ha sostenido que “*el bien jurídico protegido por el derecho a la privacidad es fundamentalmente la información personal, dando lugar a la reclamación de un nuevo ámbito de protección constitucional de la privacidad bajo la denominación de ‘information privacy’*” (SALDAÑA, 2011, pp. 279-312).

Se trata de “*un derecho fundamental de tercera generación que pretende tutelar las nuevas necesidades surgidas de las transformaciones tecnológicas de la sociedad posindustrial; en esta misma categoría se incluirían los derechos relacionados con la protección del medio ambiente y la tutela de los consumidores*” (MURILLO DE LA CUEVA, 1990, pág. 34).

Así, el *Derecho a la Protección de Datos Personales* surge como una evolución del *Derecho a la Autodeterminación Informativa*, frente al incremento de tráfico en la red de enormes volúmenes de datos -muchos de ellos considerados personales- sin ningún tipo de restricciones. Enmarcado en un encuadre jurídico legislativo, el Derecho a la Protección de datos, ha sido concebido con diferente jerarquía normativa y ha recibido diferente consideración en EE.UU. respecto de la UE, incluso de Argentina. Y esta disparidad jurídica-normativa ha exacerbado la brecha existente en materia de privacidad, siendo hoy motivo de real preocupación frente a fenómenos como la economía digital y la globalización de las transacciones económicas, que fluyen sin límites jurisdiccionales que los contengan.

6.3.1. Los datos tributarios como datos personales

El término "*dato*" proviene del latín *datum* -lo que se da- y significa "*el antecedente necesario para llegar al conocimiento exacto de una cosa*", es decir, es un medio para llegar a conocer; y Peyrano (2005) el acceso a ese "*conocimiento*" mediante los "*datos*" es posible gracias a la utilización por parte de la especie humana de códigos comunes de comunicación, que se materializan a través del lenguaje -sea en forma escrita u oral- y también por medio de la utilización de signos, claves, etc., o incluso por señas o comportamientos (MASCOTRA, 2018, p. 17).

El concepto “*dato personal*” puede hallarse en el artículo 4 del Reglamento General de Protección de Datos (RGPD) de la Unión Europea, en donde se lo define como “*toda información sobre una persona física identificada o identificable*”.

Pizzolo (2004-II), caracteriza al “dato personal” como aquel que brinda la posibilidad de identificar con alguna precisión a la persona, física o jurídica, a la que el dato pertenece. Esta posibilidad, indica el autor, es lo que origina la protección, pues a través del dato se puede llegar no sólo a la persona, sino incluso a establecer conductas y prácticas que únicamente mediando la expresa voluntad de ésta pueden trascender la esfera de su intimidad (BASTERRA, 2010, pp. 1-28).

Así, puedo afirmar que los *datos* que pueden extraerse de documentos escritos, fotografías, filmaciones, grabaciones, o que consisten en juicios, conceptos, valoraciones, etc., contenidos en soportes materiales que se recopilan y almacenan en archivos, registros, bases o bancos de datos, tanto públicos como privados, y/o se relacionan, evalúan, bloquean, destruyen o ceden, constituyen *datos de carácter personal* si se vinculan o asocian con personas.

A través de los datos personales se individualiza a la persona y ésta se inserta dentro del mundo jurídico. Esta idea la traduce *Masciotra* diciendo que

los datos personales se hallan estrechamente vinculados a la existencia de la persona, no sólo por cuanto a través de ellos la identificamos, sino que los mismos resultan imprescindibles para el ejercicio de sus derechos y la satisfacción de sus obligaciones. Sin datos que individualicen e identifiquen a las personas, es materialmente imposible conformar una sociedad humana que respete los derechos fundamentales que hacen a la identidad, la libertad, la intimidad, la imagen, el honor, la propiedad, el ejercicio de derechos civiles y políticos, etc. (MASCIOTRA, 2018, p. 1).

Al lector observador no debe haber pasado desapercibido que la doctrina española limita el concepto de dato personal a las personas físicas. Esta idea que más adelante desarrollaré deriva de la protección que la CE garantiza respecto a estos datos y que, por jerarquía normativa, condicionará el ámbito de aplicación consecuente de este derecho. Por otro lado, la doctrina argentina maneja un concepto más amplio e incluye tanto a las personas humanas como las jurídicas; circunstancia que también se desprende del plexo normativo argentino. Esta diferencia es fundamental en materia tributaria. Pero antes es necesario definir qué se entiende por “dato tributario”.

En el ámbito tributario, el art. 93 de la Ley General Tributaria española (LGT) establece la obligatoriedad de proporcionar a la AT toda clase de datos con trascendencia tributaria, sin

embargo no contiene una definición de qué entiende por “transcendencia tributaria”. Esta laguna legal se completó vía jurisprudencial, donde puede leerse:

No carece la información requerida de "transcendencia tributaria" (límite del deber de la Administración que establece el artículo 111 de la LGT -según la Ley 10/1985-), pues tal precepto debe de interpretarse conjuntamente, con el 140.d) de la misma Ley, donde se especifica la potestad de la Inspección de los Tributos de solicitar informaciones que "directa o indirectamente" conduzcan a la aplicación de los tributos.

La trascendencia tributaria es la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.2 de la Constitución, CE, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley.

Así, en el caso presente, en el que la información requerida abarca no sólo la relación nominal de abonados sino también la facturación anual por tal servicio, éste último es un dato de indudable contenido económico, pues no cabe duda de que la capacidad de gasto es un factor que, por su indudable dependencia del nivel de ingresos, puede ser un indicio claro de presuntas ocultaciones de rendimientos o, incluso, de actividades realizadas, que aconseje el inicio del procedimiento en el que la verificación de otros aspectos, conjuntamente con aquél, permitan, con las garantías necesarias para el sujeto pasivo, calificar exactamente la situación del mismo (Sentencia del Tribunal Supremo del 12 de noviembre de 2003¹¹² - FJ 1º, apartado D).

Así, en este trabajo se entiende como *dato tributario* a todo aquel dato que contiene información necesaria para que la AT pueda dar cumplimiento a las funciones que le han sido especialmente asignadas: de aplicación, percepción y fiscalización de los tributos, y de información. En el caso de Argentina, tales funciones están contenidas en el artículo 3º del decreto Nº 618, del 10 de julio de 1997, que regula el funcionamiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), como ente de ejecución de la política impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social de la Nación.

Debe advertirse que, según esta definición, serán datos de naturaleza tributaria, todos aquellos que surgen de las DDJJs impositivas, informativas y demás documentación presentada a la AT, como también aquellos datos no informados pero relevantes para determinar o fiscalizar la materia imponible del sujeto, de modo cierto o presunto.

Tomando en consideración lo antes expuesto puede afirmarse, entonces, que los datos de naturaleza tributaria de una persona física o humana se consideran no solo datos privados como se vió en el apartado 6.2 sino también, personales, porque a través de ellos es posible identificar al contribuyente.

¹¹² Véase en <https://vlex.es/vid/tributo-teac-23-1994-108-111-lgt-1999-16206712>

En ese sentido, se ha pronunciado la CSJN argentina¹¹³ y el Tribunal Constitucional español, en reiteradas oportunidades. Al respecto, por lo claro, merecen traerse a colación los dichos del Tribunal Constitucional en la Sentencia 233/2005,¹¹⁴ en cuyo fundamento jurídico 7 se afirma que:

en relación con la inclusión de los datos con trascendencia económica (y, por ende, tributaria) en el ámbito de intimidad constitucionalmente protegido es doctrina consolidada de este Tribunal la de que los datos económicos, en principio, se incluyen en el ámbito de la intimidad. Así lo han puesto de relieve, claramente, las SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 9; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7; y 47/2001, de 15 de febrero, FJ 8. Señaladamente, en la citada STC 233/1999, este Tribunal afirmó que «la información cuya transmisión se prevé en el precepto cuestionado -esto es, aquélla que tiene trascendencia tributaria-puede incidir en la intimidad de los ciudadanos (SSTC 110/1984, 45/1989, 142/1993; ATC 642/1986). Concretamente, hemos dicho que «no hay dudas de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona. entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida (ATC 642/1986)» (FJ 7). Por su parte la STC 47/2001 señaló que la resolución de la queja enjuiciada debía partir «necesariamente del reconocimiento de que en las declaraciones del IRPF se ponen de manifiesto datos que pertenecen a la intimidad constitucionalmente tutelada de los sujetos pasivos. Así lo hemos recordado en la reciente STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7, al señalar que la información con trascendencia tributaria 'puede incidir en la intimidad de los ciudadanos'» (FJ 8). Pues bien, si, como recordamos en el fundamento jurídico 7 de la STC 233/1999, no hay duda de que los datos relativos a la situación económica de una persona entran dentro del ámbito de la intimidad constitucionalmente protegido, menos aún puede haberla de que la información concerniente al gasto en que incurre un obligado tributario, no sólo forma parte de dicho ámbito, sino que a través de su investigación o indagación puede penetrarse en la zona más estricta de la vida privada o, lo que es lo mismo, en «los aspectos más básicos de la autodeterminación personal» del individuo (SSTC 85/2003, de 8 de mayo, FJ 21; y 99/2004, de 27 de mayo, FJ 13).

Sin embargo, el TC de España profundiza esta idea, delimitando el área de interés común entre el Derecho Tributario y el Derecho a la Intimidad al concepto que ya enuncié en el apartado 6.2., que es que los datos tributarios en los términos de la CE no se corresponden con el inciso 18.1. de la esfera íntima que refiere a las conductas autorreferentes del individuo, sino a la esfera exterior de la privacidad según la teoría alemana de los círculos concéntricos; esto es, el inciso 18.4 específicamente:

los datos referidos a la actividad económica de una persona no tienen en sí relevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente, aunque, si llegaran a tenerla, primaría el deber de contribuir frente al derecho a la intimidad (STC 110/1984, 1ª, 26/11/1984).

¹¹³ Ver casos Bahamondez y M.A.D. *Ob. Cit.*

¹¹⁴ <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/5493>

Y, reforzando esta idea, *Herrero de Engaña* (2007) agrega que “*por eso la LGT, en su artículo 93.5, excluye de la obligación de suministro la información referida a ‘los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar’*”.

Por su parte, el Tribunal Constitucional alemán también ha hecho suyo este criterio, pudiendo citarse, respecto de las personas jurídicas, la Sentencia BVerfG, 09/11/2010 - 2 BvR 2101/09 en la que, en referencia a la aceptación como válida de una prueba ilícita obtenida en un proceso penal económico, el Tribunal sostuvo:

se debe tener en cuenta que la utilización de los conocimientos adquiridos a través de los datos no afecta el ámbito inviolable de la vida privada, sino el ámbito empresarial. El posible delito no se dirige principalmente contra el acusado. Además, el uso de los conocimientos sirve para investigar un delito, cuya investigación es de especial interés general.

Mención aparte merecen los datos tributarios referidos a las personas jurídicas. Vimos que había coincidencia en EE.UU., España y Argentina en considerar al Derecho a la Privacidad -y, por tanto, el Derecho a la Autodeterminación Informativa-, como personalísimo, por lo que refieren únicamente a personas humanas. Sin embargo, veremos que en materia de Protección de datos ya no hay tal coincidencia. No obstante ello, y siguiendo con la línea de pensamiento que venimos desarrollando a lo largo de la investigación, entiendo que el dato tributario de una persona de existencia ideal es “personal” en el sentido que a través de él puede la AT individualizarla, identificarla. En este caso sería un dato tributario personal pero no privado -no en su acepción como opuesto a público, sino como no protegido por el Derecho a la Privacidad-, más allá de que no en todos los ordenamientos que estudiaremos ese dato esté protegido de igual manera que el de las personas físicas, a pesar de ser también un dato personal.

Con relación a los datos financieros *Riascos Gómez* los define como “*aquella información concerniente a una persona determinada o determinable que tiene características económicas, comerciales, tributarias, o en general de índole financiera, bien sea en el ámbito privado o en el público*”. Genéricamente este dato financiero se entiende que engloba terminológicamente lo que suele referirse como dato económico, comercial, bancario, bursátil y tributario, público y privado (RIASCOS GÓMEZ, 2016, p. 19).

Del cotejo de los conceptos entre “dato financiero” y “dato tributario” observo que se tratan de universos similares, pero no inclusivos ni excluyentes, reservándose cada uno una porción exclusiva. Y, en este caso también aplica a personas humanas y jurídicas, con igual entendimiento respecto a su carácter de “personal” y de “privado” que el tributario.

El tratamiento del dato como fuente de información no es un fenómeno reciente. Sin embargo, lo que sí diferencia estos tiempos según *Masciotra* es que “*a la rapidez en el acopio de la información, su capacidad inagotable y la diversificación de contenidos, se le suman la simultaneidad de su transmisión, sin restricciones de distancia, la perdurabilidad de los registros y la posibilidad de su alteración o su extinción, o bien de procesarla, vincularla y obtener de ello un nuevo producto*”. Para *Bergel* (1996), estas inmensas posibilidades operativas generaron el advenimiento de un nuevo y gran poder social: el "poder informático". Por ello *Eco* (1987), afirma que en este siglo XXI, la información ha dejado de ser un instrumento para convertirse en el más relevante de los bienes (MASCOTRA, 2018, p. 2).

En el *Anexo I* se incluye un apretado resumen de los avances tecnológicos de los últimos treinta años, que permite dimensionar su impacto en la sociedad y los riesgos que trajo a la privacidad en su concepto amplio, y que el Derecho ha buscado proteger.

6.3.2. El Derecho a la Protección de Datos

6.3.2.1. EE.UU.: el Derecho a la Privacidad de la Información y la Ley de Privacidad 6.3.2.2. UE: La evolución de la “Protección de Datos” 6.3.2.3. Argentina: el Habeas Data y la Ley Protección de Datos Personales

Aclarado el concepto de dato personal y definido el de dato tributario, en este apartado relevaré las normativas de Protección de datos personales vigentes en EE.UU., España y Argentina, para luego compararlas desde el punto de vista de cómo incidirán las divergencias en el manejo de los datos tributarios.

6.3.2.1. EE.UU.: el Derecho a la Privacidad de la Información y la Ley de Privacidad

En un marco jurídico basado en el *Common Law*, el Derecho a la Protección de Datos en EE.UU. se ha caracterizado por el reconocimiento del Derecho a la Privacidad de la Información a través de una interpretación jurisprudencial ampliada del alcance de la I^o, IV^o y XIV^o Enmiendas y por el surgimiento de una serie de normas sectoriales que regulan diferentes ámbitos. Pueden mencionarse, por ejemplo, la Ley de Protección de la Privacidad de Menores de los Estados Unidos (COPPA),¹¹⁵ la Ley de Transferencia y Responsabilidad del Seguro Médico en EE. UU.

¹¹⁵ COPPA: vigila los sitios web en los que navegan los menores con el fin de restringir la recogida de datos y la ubicación física del menor sin el consentimiento de los padres.

(HIPAA),¹¹⁶ la Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas en el Extranjero (FATCA)¹¹⁷ y la Ley de Privacidad (*Privacy Act*),¹¹⁸ que refiere a la protección de la información personal en poder de las Agencias Federales de los Estados Unidos, antecedente de la sección 6103 -de confidencialidad tributaria- del IRC y concebida engarzada en la FOIA.

Analicemos primero la construcción jurisprudencial de la Corte Suprema en su interpretación constitucional a través de los años, para luego profundizar, por su relevancia en el estudio en trato, en la Ley de Privacidad.

En ese sentido se ha afirmado que la jurisprudencia constitucional en materia de privacidad informática norteamericana reconoce dos períodos bien diferenciados: antes del 11 de septiembre de 2001¹¹⁹ y después de esa fecha, que cambia de manera radical el tratamiento de la protección de los derechos personales (HALABI, 2009, p. 11).

En el período anterior al 11 de septiembre de 2001, aunque ni la Constitución Federal de 1787 ni sus enmiendas reconocen expresamente un Derecho a la Privacidad ni a la Protección de Datos Personales, el Tribunal Supremo lo ha considerado implícito, en lo que a protección de datos se refiere, en: la I° Enmienda, referida a la libertad de asociación que salvaguarda frente a cualquier obligación estatal de revelar la pertenencia a un grupo u organización; en la garantía de la IV° Enmienda, frente a registros y requisas arbitrarias (*unreasonable searches and seizures*) que limita la intrusión del gobierno en las personas, domicilios, documentos y efectos personales, incluyéndose no sólo los supuestos de invasión material (*physical trespass*) sino también de vigilancia electrónica; y especialmente en la XIV° Enmienda, como garantía que protege “*el interés individual en evitar la divulgación de información personal, la llamada ‘information privacy’*” (SALDAÑA, 2011, pp. 279-312).

Con relación a la protección basada en la I° Enmienda, Cate & Cate destacan que cuando el derecho a la privacidad entra en conflicto con el derecho a la libertad de expresión, ante la Corte este último suele prevalecer. Cuando la información es verdadera y se obtiene legalmente, la Corte ha sostenido repetidamente que el Estado no puede restringir su publicación sin mostrar un interés

¹¹⁶ HIPAA: estipula que, salvo excepciones, la información está al alcance de los médicos y éstos no pueden difundir datos sin el permiso escrito del paciente. Los expedientes son confidenciales y se deben guardar bajo llave.

¹¹⁷ FATCA: prohíbe que en los recibos de tarjetas de crédito se vean más que los últimos cinco dígitos del número.

¹¹⁸ Privacy Act, 5 U.S.C. §552a, Section 2.

¹¹⁹ Los atentados del 11 de septiembre de 2001 fueron una serie de cuatro ataques terroristas suicidas cometidos en los Estados Unidos en la mañana del martes 11 de septiembre de 2001 por el grupo terrorista islámico militante Al Qaeda. La destrucción del World Trade Center y la infraestructura cercana dañó seriamente la economía de la ciudad de Nueva York y creó una recesión económica global. A partir de esa fecha, muchos países fortalecieron su legislación antiterrorista y ampliaron los poderes de los organismos encargados de hacer cumplir la ley y de inteligencia para prevenir este tipo de ataques.

gubernamental convincente y muy ajustado. Bajo este requisito, el Tribunal ha derogado leyes que restringen la publicación de informes gubernamentales confidenciales,¹²⁰ y de los nombres de los jueces bajo investigación¹²¹, menores sospechosos,¹²² y víctimas de violación.¹²³ Además, no puede haber resarcimiento por invasión de la privacidad a menos que la información publicada sea altamente ofensiva para una persona razonable y falsa¹²⁴ o no de interés periodístico.¹²⁵ Y la Corte ha otorgado una variedad de protecciones procesales a toda expresión, sea verdadera o falsa¹²⁶ (CATE & CATE, 2012, pp. 255-267).

Mas tarde, revisa el Tribunal este equilibrio entre la libertad de expresión y la privacidad, en *Sorrell v IMS Health Inc.*¹²⁷ Allí, el juez Kennedy opina que “*por muchas razones, los médicos tienen interés en mantener la confidencialidad de sus decisiones de prescripción*”, y sugirió firmemente que una ley estatal que protegiera de cerca la confidencialidad de dicha información y permitiera su divulgación y el uso “*sólo en unas pocas circunstancias limitadas y bien justificadas*” se mantendría frente al tipo de impugnación planteada por las empresas farmacéuticas. Además, el juez cerró la opinión de la mayoría con una declaración contundente, sobre la importancia de la privacidad y los riesgos que plantea el permitir el acceso y uso de tecnología en datos personales mantenidos en poder del gobierno o de otro lugar:

La capacidad de la tecnología para encontrar y publicar información personal, incluidos los registros requeridos por el gobierno, presenta problemas serios y sin resolver con respecto a la privacidad personal y la dignidad que busca asegurar. Sin embargo, al considerar cómo proteger esos intereses, el Estado no puede participar en la discriminación basada en el contenido para promover su propio lado del debate.

Con respecto a la aplicación de la IV^o Enmienda como fundamento de protección de datos, la Corte la circunscribe a todo lo que uno “*busque preservar como privado, incluso en un área accesible al público*”,¹²⁸ siempre que el individuo tenga una expectativa subjetiva y “real” de privacidad, y esa expectativa sea “*una que la sociedad está dispuesta a reconocer como ‘razonable’*”.¹²⁹ Y si bien la IV^o Enmienda no pretende evitar que el gobierno realice búsquedas o

¹²⁰ *New York Times Co. v United States*, 403 US 713 (1971).

¹²¹ *Landmark Communications, Inc. v Virginia*, 435 US 829 (1978).

¹²² *Smith v Daily Mail Publishing Co.*, 443 US 97 (1979).

¹²³ *Florida Star c. B.J.F.*, 491 US 524 (1989); *Cox Broadcasting Corp. v Cohn*, 420 US 469 (1975).

¹²⁴ *Cantrell v Forest City Publishing Co.*, 419 US 245 (1974).

¹²⁵ *Florida Star*, 491 Estados Unidos 254.

¹²⁶ *Anderson v Liberty Lobby, Inc.*, 477 US 242 (1986) (que requiere que el estándar para las mociones de juicio sumario tome en cuenta la carga del demandante en el juicio); *Bose Corp. v Consumers Union*, 466 US 485 (1984) (que requiere una revisión del apelante independiente), citado en (CATE & CATE, 2012).

¹²⁷ *Sorrell v IMS Health Inc.*, 564 US 552 (2011).

¹²⁸ *Katz v United States*, 389 U.S. at 351 (1967).

¹²⁹ Identificación 361 (Harlan, J., en concurrencia), en *Terry v Ohio*, 392 US 1 (1968).

incaute información personal, sino solo prohíbe registros e incautaciones "irrazonables", no dice nada sobre qué hace que un registro o incautación sea "irrazonable".

En el caso *Pavesick & New England Life Insurance Company* de 1905, Kent (2009) destaca que la Corte Suprema de Georgia aplica por primera vez, desde un punto de vista jurídico, el concepto de protección de datos y privacidad. Aquí se reconoce la existencia del derecho a la propia imagen y el derecho a la intimidad de la vida privada; todo ello bajo el fundamento jurídico de que ese derecho es un derecho innato que surge a la luz de las leyes naturales. La sentencia indica que la libertad personal abarca tanto el derecho a la vida pública como un derecho correlativo a la intimidad al mismo nivel de protección que el primero y de carácter inviolable (NISA ÁVILA, 2020, p. 7).

A partir de aquí todo fue un incremento de derechos en la esfera de la privacidad y protección de datos en los Estados Unidos. Y específicamente respecto a Internet, en 1997 en el fallo "*Reno vs. ACLU*"¹³⁰ ese Tribunal dijo que "...la red Internet debe ser vista como una conversación mundial sin barreras. Es por ello que el gobierno no puede, a través de ningún medio, interrumpir esa conversación. Internet merece la mayor protección ante cualquier intromisión gubernamental".

Ahora bien, debe advertirse que la Corte Suprema interpreta que la Cuarta Enmienda se aplica solo a la recopilación de información, no a su uso. Incluso si la información se obtiene en violación de la IV^o Enmienda, la Corte Suprema ha encontrado consistentemente que esta no impone al gobierno ningún deber independiente de abstenerse de usarla. "*La Cuarta Enmienda no contiene ninguna disposición que excluya expresamente el uso de pruebas obtenidas en violación de sus órdenes, y un examen del origen y los propósitos de la Cuarta Enmienda deja en claro que el uso de frutos de un registro o incautación ilegal en el pasado no funciona como un nuevo error de la Cuarta Enmienda.*"¹³¹ Según la "regla de exclusión" de la Corte, los datos incautados ilegalmente aún pueden usarse si el agente del gobierno actuó de buena fe,¹³² para acusar a un testigo,¹³³ o en otros casos en los que "el oficial que cometió el registro o incautación inconstitucional no tiene ninguna responsabilidad, deber o acuerdo con el soberano que busca usar la evidencia"¹³⁴. Sostiene este entendimiento en que "la regla de exclusión creada judicialmente no debe extenderse para prohibir el uso en el procedimiento civil de un soberano

¹³⁰ *Reno v. American Civil Liberties Union*, 521 U.S. 844 (1997),

¹³¹ *United States v. Leon*, 468 U.S. en 906 (citando a *United States v. Calandra*, 414 U.S. 338, 354 (1974)).

¹³² *United States v. Leon*, 468 U.S. 897 (1984).

¹³³ *Walder v. United States*, 347 U.S. 62 (1954).

¹³⁴ *United States v. Janis*, 428 U.S. 433, 455 (1975).

(aquí el Gobierno Federal) de pruebas incautadas ilegalmente por un agente de aplicación de la ley penal de otro soberano (aquí el gobierno estatal), ya que la probabilidad de disuadir la conducta de las fuerzas del orden a través de tal regla no es suficiente para compensar los costos sociales impuestos por la exclusión”.

El Tribunal suprime el uso de información obtenida en violación de la IV° Enmienda solo cuando hacerlo hubiera disuadido la conducta del empleado del gobierno que actuó de manera inconstitucional al recopilar la información. Entonces, por ejemplo, el Tribunal ha permitido que los registros incautados ilegalmente por investigadores criminales sean utilizados por investigadores fiscales sobre la base de que restringir el uso posterior no disuadiría la conducta inconstitucional original. De hecho la Corte sostuvo en 1974 que la regla de exclusión opera como *"un recurso creado judicialmente diseñado para salvaguardar los derechos de la Cuarta Enmienda en general a través de su efecto disuasorio, en lugar de un derecho constitucional personal de la parte agraviada"*.¹³⁵ Por lo que la IV° Enmienda hoy no impone ningún límite al uso por parte del gobierno de los registros incautados legalmente y, en el caso de material incautado ilegalmente, restringe su uso solo en la medida necesaria para disuadir de futuras conductas ilegales.

En 1976, en el caso *United States v Miller*¹³⁶ la Corte sostuvo que no puede haber una expectativa razonable de privacidad en la información compartida con un tercero. El caso involucró cheques cancelados, a los cuales, señaló el Tribunal, "el demandado no puede afirmar ni la propiedad ni la posesión".¹³⁷ Dichos documentos *"contienen solo información transmitida voluntariamente a los bancos y expuesta a sus empleados en el curso ordinario de los negocios"*,¹³⁸ y, por lo tanto, el Tribunal determinó que la Cuarta Enmienda no está implicada cuando el gobierno buscaba acceder a ellos:

El depositante corre el riesgo, al revelar sus asuntos a otro, de que esa persona transmita la información al Gobierno. Este Tribunal ha sostenido reiteradamente que la Cuarta Enmienda no prohíbe la obtención de información revelada a un tercero y transmitida por él a las autoridades gubernamentales, incluso si la información se revela bajo el supuesto de que será utilizada solo para un propósito limitado y que la confianza depositada en el tercero no será traicionada¹³⁹.

¹³⁵ *United States v Calandra*, 414 U.S. 354 (1974).

¹³⁶ *United States v Miller*, 425 U.S. 435 (1976).

¹³⁷ Identificación 440.

¹³⁸ Identificación 442.

¹³⁹ Identificación 443.

La decisión de la Corte en *Miller* es notablemente radical. El banco no solo tenía los registros que buscaba el gobierno, sino que la Ley de Secreto Bancario requería (y continúa requiriendo) que los bancos mantengan una copia de cada cheque y depósito de los clientes durante seis años o más¹⁴⁰. Por lo tanto, el gobierno obligó al banco a almacenar la información, y luego buscó la información del banco sobre la base de que, dado que el banco tenía los datos, no podía haber ninguna expectativa razonable de privacidad y, por lo tanto, la Cuarta Enmienda no aplicaba.¹⁴¹ El Tribunal no estaba preocupado por este aparente final en torno a la IV° Enmienda: “*incluso si se pudiera decir que los bancos han estado actuando únicamente como agentes del gobierno al transcribir la información necesaria y cumplir sin protestas con los requisitos de las citaciones, hoy no supondría una intromisión en los derechos de la Cuarta Enmienda de los depositantes*”.¹⁴²

Posteriormente, el Máximo Tribunal reforzó su posición de *Miller* en el caso *Smith v Maryland* de 1979, que involucraba información sobre (en oposición al contenido de) llamadas telefónicas¹⁴³. En este caso, determina que la IV° Enmienda es inaplicable a los 'atributos' de las telecomunicaciones (por ejemplo, el número marcado, la hora en que se realizó la llamada, la duración de la llamada, etc.), porque esa información es necesariamente transmitida u observable por terceros involucrados en la conexión de la llamada:¹⁴⁴ “*los usuarios de teléfonos, en resumen, normalmente saben que deben transmitir información numérica a la compañía telefónica; que la compañía telefónica tiene instalaciones para registrar esta información; y que la compañía telefónica de hecho registra esta información para una variedad de propósitos comerciales legítimos*”.

Como resultado, bajo la IV° Enmienda, el uso de “registros de lápiz” (para registrar información de llamadas salientes) y dispositivos de “captura y rastreo” (para registrar información de llamadas entrantes) no requiere una orden judicial porque solo recopilan información sobre la llamada que necesariamente se divulga a otros.¹⁴⁵ Al igual que con la información divulgada a las instituciones financieras¹⁴⁶, el Congreso reaccionó a la decisión de la

¹⁴⁰ 12 U.S.C. § 1829b (d); ver *United States v Miller* 425 U.S. 436 (1976); *California Bankers Assn. v Shultz*, 416 U.S. 21 (1974).

¹⁴¹ *United States v Miller*, 425 U.S. at 443.

¹⁴² Identificación 444.

¹⁴³ *Smith v Maryland*, 442 U.S. 735 (1979).

¹⁴⁴ Identificación 743.

¹⁴⁵ *Smith v Maryland*, 442 U.S. 735, 742 (1979).

¹⁴⁶ Right to Financial Privacy Act, 12 U.S.C. §§ 3401–3422.

Corte Suprema creando requisitos estatutarios modestos aplicables a los registros de escritura¹⁴⁷, pero la Constitución no se aplica.

Y observan *Cate & Cate* que, si bien la doctrina de terceros de *Miller* y su visión binaria de la privacidad nunca han sido invalidadas o incluso cuestionadas por una mayoría de la Corte y generalmente han sido seguidas por cortes inferiores, el Tribunal se ha negado a aplicar la doctrina en al menos un caso en que encontró una participación extensa y rutinaria de las fuerzas del orden público en el diseño y administración de la recopilación de datos por parte de terceros. En *Ferguson v Charleston*,¹⁴⁸ la Corte sostuvo que un programa hospitalario de detección de drogas para mujeres embarazadas que proporcionó los resultados a la policía local sin el consentimiento de las mujeres, con el fin de utilizar amenazas de enjuiciamiento para incitarlas a buscar asesoramiento y tratamiento, violó la IVª Enmienda. El juez Scalia disintió y señaló: "*Hasta el día de hoy, nunca hemos retenido, ni siquiera sugerido, que el material que una persona confía voluntariamente a otra persona no puede ser entregado por esa persona a la policía y utilizado para cualquier prueba que pueda contener*".¹⁴⁹

El otro caso que se sale de esa línea jurisprudencial es *City of Ontario v Quon*,¹⁵⁰ en el cual el Tribunal asumió que los agentes de policía de la ciudad conservaban una expectativa razonable de privacidad en los mensajes de texto enviados a través de buscapersonas proporcionados por el empleador, a pesar del hecho de que el contenido de los mensajes se almacenaba en un proveedor externo (en lugar de la ciudad) de servidores.¹⁵¹ Si bien señaló que los mensajes fueron almacenados por un tercero y no por la ciudad, el Tribunal no mencionó a *Miller* ni a *Smith* y no realizó ningún análisis de cualquier aplicación potencial de la doctrina de terceros,¹⁵² por lo que resulta difícil deducir algún impacto en la doctrina de este caso.

En ese sentido *Cate & Cate* resaltan que "*en ausencia de tales límites doctrinales, los avances en las tecnologías y el desarrollo de nuevos productos y servicios en respuesta a esos cambios han ampliado significativamente el alcance de la exclusión de Miller de registros en*

¹⁴⁷ 18 U.S.C. §§ 3121, 1841.

¹⁴⁸ *Ferguson v Charleston*, 532 U.S. 67 (2001).

¹⁴⁹ Identificación 95 (Scalia, J., en disidencia).

¹⁵⁰ *City of Ontario v Quon*, 560 U.S. 746 (2010).

¹⁵¹ El Tribunal se negó a decidir si las 'realidades operativas' podrían limitar la expectativa razonable de privacidad de un empleado del gobierno en las comunicaciones en los dispositivos emitidos por el empleador, pero, no obstante, discutió en dic algunos de los factores que tendría que considerar si realizara esa investigación; en particular, el almacenamiento de dichas comunicaciones con un proveedor externo no se encontraba entre los factores mencionados.

¹⁵² El Tribunal sostuvo que cualquier violación de las protecciones estatutarias de privacidad (bajo la Ley de Comunicaciones Almacenadas, 18 USC 2701) por parte del proveedor al proporcionar a la ciudad el contenido del mensaje de texto a pedido, no invalidaba la búsqueda razonable de la ciudad.

poder de terceros de la protección de la Cuarta Enmienda”. Hoy en día, hay muchos más datos personales en manos de terceros, son mucho más reveladores y son mucho más accesibles que en la década de 1970. Además, por primera vez, el gobierno tiene la capacidad práctica de explotar enormes conjuntos de datos. Como resultado, el alcance de la decisión *Miller* se ha ampliado enormemente “y el equilibrio entre el poder del gobierno para obtener datos personales y los derechos de privacidad de las personas se ha modificado sustancialmente” (CATE & CATE, 2012, pp. 255-267).

Uno de los casos de la IV^o Enmienda más recientes e importantes de la Corte Suprema, *United States v Jones*,¹⁵³ ha desafiado la jurisprudencia de privacidad establecida en esta enmienda, reinterpretando *Katz* para encontrar que la IV^o Enmienda protege tanto a las personas como a los lugares. El Tribunal determinó que colocar un dispositivo GPS en el parachoques del automóvil de un sospechoso sin una orden judicial constituía un registro ilegal independientemente de cualquier expectativa de privacidad porque la acción del gobierno constituía una violación de la propiedad privada. El Tribunal escribió que “la prueba de *Katz* de expectativa de privacidad razonable... no sustituye a la prueba de infracción de derecho consuetudinario”. La jueza Sotomayor incluyó una concurrencia separada en la que argumentó que podría ser el momento de que la Corte revise a *Miller* y la doctrina de terceros:

Más fundamentalmente, puede ser necesario reconsiderar la premisa de que un individuo no tiene expectativas razonables de privacidad en la información divulgada voluntariamente a terceros. Este enfoque no se adapta a la era digital, en la que las personas revelan una gran cantidad de información sobre sí mismas a terceros en el curso de la realización de tareas mundanas... No asumiría que toda la información revelada voluntariamente a algún miembro del público con un propósito limitado, por esa sola razón, no tiene derecho a la protección de la Cuarta Enmienda¹⁵⁴.

La quinta y última acepción del Derecho a la Privacidad norteamericano aplicado a datos personales, refiere a los casos en que el Tribunal describe a la privacidad como “*el interés individual en evitar la divulgación de asuntos personales ...*”,¹⁵⁵ que surgen como reacción a la Ley de Libertad de Información (FOIA)¹⁵⁶ y en los que no se abordan cuestiones constitucionales.¹⁵⁷

¹⁵³ *United States v Jones*, 565 US 400 (2012).

¹⁵⁴ Identificación __ (Sotomayor, J., en concurrencia).

¹⁵⁵ *Whalen v Roe*, 429 U.S. at 599–600.

¹⁵⁶ Freedom of Information Act, 5 U.S.C. §552 (1967).

¹⁵⁷ *Whalen v Roe*, página 429 US 598-604: “Ni el impacto inmediato o amenazado del requisito de identificación del paciente sobre la reputación o la independencia de los pacientes para quienes los medicamentos de la Lista II están indicados médicamente es suficiente para constituir una invasión de cualquier derecho o libertad protegida por la Decimocuarta Enmienda”.

Según *Schwartz* (1999), en el campo legislativo esta nueva concepción americana del derecho a la privacidad como derecho a la protección de información privada, se asienta en la creencia de que el principal atributo de un efectivo derecho a la privacidad es la capacidad de la persona de controlar el flujo de información que le concierne (SCHWARTZ, 2000, pp. 815-859). De ahí que se haya defendido una regulación estatal generalizada que asegure el control efectivo sobre el flujo de información personal, formulándose así un modelo estatal que interviene en el ámbito informacional por ser éste un valor constitutivo esencial del nuevo paradigma sociológico de principios del siglo XXI (SALDAÑA, 2011, pp. 279-312).

En esta línea, como mencioné, el Congreso norteamericano ha aprobado numerosas leyes federales que regulan la protección de información personal en contextos específicos,¹⁵⁸ lo que ha llevado a afirmar que en los Estados Unidos la protección de la llamada ‘privacidad de la información’ “*está regulada sectorialmente en previsiones legales federales de carácter fragmentario, que contemplan numerosas excepciones y adolecen de importantes lagunas, de ahí que diversa doctrina norteamericana venga defendiendo el reconocimiento expreso por el Tribunal Supremo de un derecho constitucional a la ‘information privacy’*”¹⁵⁹ (SALDAÑA, 2011, pp. 279-312).

Por su relevancia, merece destacarse la “Ley de Privacidad” (*Privacy Act*)¹⁶⁰ de 1974, primera ley general de protección de la información personal en poder de las Agencias Federales de los Estados Unidos.

¹⁵⁸ Tal es el caso de los servicios financieros (en la Ley de Derecho a la Privacidad Financiera o “Right to Financial Privacy Act” -RFPA- de 1978, la Ley de Modernización de Servicios Financieros o “Financial Services Modernization Act” de 1999, conocida como la Gramm-Leach-Bliley Act -GLBA-, y la Ley de Transacciones de Crédito Justas y Precisas o “Fair and Accurate Credit Transactions Act”- FACTA- de 2003) ; los datos médicos [en la Ley de Responsabilidad y Portabilidad del Seguro de Salud o Health Insurance Portability and Accountability Act -HIPAA- de 1996) ; y más recientemente la privacidad genética (en la Ley de No discriminación de Información Genética o Genetic Information Non discrimination Act -GINA- de 2008). También en el área de las comunicaciones: la Ley de Política de Comunicación por Cable o Cable Communication Policy Act -CCPA- de 1984, la Ley de Privacidad de Comunicaciones Electrónicas o Electronic Communications Privacy Act -ECPA- de 1986, la Ley de Telecomunicaciones o Telecommunications Act de 1996, la Ley de Protección de la Privacidad on-line de Niños o Children’s On-line Privacy Protection Act -COPPA- de 1998 y la de Gobierno Electrónico o E-Government Act de 2002.

Para un extenso y detallado estudio del marco normativo que directa o indirectamente afecta a la protección de la privacidad, vid. SOLOVE, D. J., ROTENBERG, M. y SCHWARTZ, P. M., *Information Privacy Law*, 3rd ed., Aspen Publishers, New York, 2009; SCHWARTZ, P. M., y SOLOVE, D. J., *Information Privacy: Status and Regulations 2010-2011*, Aspen Publishers, 2009, en (SALDAÑA, 2011).

¹⁵⁹ Vid. FLAHERTY, D. H., «On the Utility of Constitutional Rights to Privacy and Data Protection», *Case Western Reserve Law Review*, vol. 41, 1991, págs. 831-855, especialmente pág. 852; CHLAPOWSKI, F. S., «The Constitutional Right to Informational Privacy», *Boston University Law Review*, vol. 71, 1991, págs. 133 y ss., especialmente pág. 135; TURKINGTON, R. C., «Legacy of the Warren and Brandeis Article: The Emerging Unencumbered Constitutional Right to Informational Privacy», *Northern Illinois University Law Review*, vol. 10, 1989-1990, págs. 479-520, especialmente págs. 496-502, en (SALDAÑA, 2011)

¹⁶⁰ Privacy Act, 5 U.S.C. §552a, Section 2.

La Ley de Libertad de Información y la Ley Privacidad (5 USC § 552 y 552a)

La *Ley de Libertad de Información (Freedom of Information Act -FOIA)* de 1967, regula con carácter general el acceso de los ciudadanos a la información disponible en los archivos y registros públicos de las Agencias Federales, eximiendo al Gobierno de hacer públicos sus archivos cuando esto suponga una injustificada invasión en la información personal.

Esta ley habilita a que “cualquier persona” obtenga acceso a todos los “registros de agencias” federales, sujeto a nueve exenciones enumeradas. Dos de las nueve exenciones están diseñadas para proteger la privacidad: la Exención 6, que excluye la divulgación de “*expedientes médicos y personales y archivos similares cuya divulgación constituiría una invasión claramente injustificada de la privacidad*”, y la Exención 7 (c) que prohíbe la divulgación de “*registros o información compilada con fines de aplicación de la ley [que] ... podría esperarse razonablemente que constituya una invasión injustificada de la privacidad*”.¹⁶¹

En 1974, la Ley de Privacidad (*Privacy Act* o PA) modifica la FOIA, y establece un código de prácticas de información justa que gobierna la recopilación, mantenimiento, uso y difusión de información sobre individuos que se mantiene en sistemas de registros por Agencias Federales.

El propósito de la Ley de Privacidad es equilibrar la necesidad del gobierno de mantener información sobre las personas y los derechos de las personas a estar protegidas contra invasiones injustificadas de su privacidad derivadas de la recopilación, mantenimiento, uso y divulgación de información personal por parte de las agencias federales. Reconoce los derechos de conocimiento, de confidencialidad, de integridad y de rectificación, pero no incluye los derechos de supresión u olvido, y de exactitud. Tomando en cuenta que refiere únicamente a los datos en poder del Estado, no crea un organismo de aplicación y su regulación del manejo de datos es limitado.

La ley requiere que las agencias den aviso público de sus sistemas de registros¹⁶² mediante la publicación en el Registro Federal (DOJ). En el sistema de registros se encuentran incluidas, en lo que aquí interesa, las siguientes bases de datos: la OPR (Oficina de Responsabilidad Profesional), TAX (División de Impuestos) y UST (Oficina Ejecutiva para Fideicomisarios de EE.UU.). Además, proporciona a las personas un medio para buscar acceso a sus registros y enmendarlos, y establece varios requisitos de mantenimiento de registros de las agencias.

¹⁶¹ Id. § 552(b)(6)–(7)(C).

¹⁶² La ley define un *sistema de registros* a “*un grupo de registros bajo el control de una agencia de la cual se recupera información por el nombre de la persona o por algún identificador asignado a la persona*”.

Fundamentalmente, prohíbe la divulgación de un registro sobre una persona del sistema de registros sin el consentimiento por escrito del afectado, estableciendo lo que denomina “Condiciones de Divulgación”, a saber: *“Ninguna agencia divulgará ningún registro que esté contenido en un sistema de registros por ningún medio de comunicación a ninguna persona, ni a otra agencia, excepto de conformidad con una solicitud por escrito de, o con el consentimiento previo por escrito de, los individuos a los que los registros pertenecen, a menos que la divulgación del registro sea...”* e incluye doce excepciones legales, a saber: 1) Necesidad de saber dentro de la agencia por parte de los funcionarios que mantienen los registros, 2) Divulgación requerida de la FOIA, 3) Usos de rutina, 4) Oficina del Censo, 5) Investigación estadística, 6) Archivos Nacionales, 7) Para aplicación de la ley civil o criminal, 8) Salud o seguridad de un individuo, 9) Congreso, 10) Oficina de Responsabilidad Gubernamental, 11) Orden judicial, y 12) Ley de cobro de deudas.

En la sección (e) “Requisitos de la Agencia”, se dispone el establecimiento de reglas de conducta para las personas involucradas en el diseño, desarrollo, operación o mantenimiento de cualquier sistema de registros (cláusula 9°); se ordena establecer salvaguardas administrativas, técnicas y físicas apropiadas para garantizar la seguridad y confidencialidad de los registros y para proteger contra cualquier amenaza o peligro anticipado a su seguridad o integridad que pueda resultar en daño sustancial, vergüenza, inconveniencia o injusticia para cualquier individuo sobre quien la información es mantenido (cláusula 10°).

En la sección (o) “Contratos de Contrapartida” se establece que ningún registro contenido en un sistema de registros puede ser divulgado a una agencia receptora o agencia no federal para su uso en un programa informático de cruzamiento de información, excepto de conformidad con un acuerdo escrito entre la agencia fuente y la agencia receptora o no federal, en el que especifican en detalle las operaciones de entrecruzamiento a realizar. Asimismo, en la Sección (u) “Juntas de Integridad de datos” se dispone que cada agencia que lleve a cabo o participe en un programa de emparejamiento establecerá una Junta de Integridad de Datos para supervisar y coordinar entre los diversos componentes de dicha agencia la implementación de esta sección por parte de la agencia.

Por último, respecto del alcance debe resaltarse que es exigible sólo a ciudadanos estadounidenses. En la medida en que las empresas extranjeras incorporen subsidiarias en los EE. UU., estarán bajo todas las leyes de EE. UU., incluidas, por supuesto, las leyes de seguridad estatales y de privacidad de datos federal, pero la norma no tiene un aspecto extraterritorial en

sus leyes de seguridad y privacidad, como el GDPR de la UE, que alcanza también a organizaciones fuera de sus fronteras.¹⁶³

En síntesis, reconoce los siguientes derechos:

- Derecho de los ciudadanos estadounidenses a acceder a cualquier dato en poder de agencias gubernamentales. Y el derecho a copiar esos datos.
- Derecho de los ciudadanos a corregir cualquier error de información.
- Las agencias deben seguir los principios de minimización de datos al recopilar datos: la menor información "relevante y necesaria" para lograr sus propósitos.
- El acceso a los datos está restringido según la necesidad de conocimiento, por ejemplo, los empleados que necesitan los registros para su puesto de trabajo.
- El intercambio de información entre otras agencias federales (y no federales) está restringido y solo se permite bajo ciertas condiciones.

La Corte Suprema ha resuelto casos interpretando el alcance de las exenciones de la FOIA y, en el proceso, de la "privacidad". Con relación a la Exención 7 -aplicación de ley civil o criminal-, en 1989 la Corte se expidió en *United States Department of Justice v. Reporters Committee for Freedom of the Press*¹⁶⁴, que involucró el acceso de la prensa a los antecedentes penales de las fuerzas de seguridad. La prensa argumentó que debido a que la información en la hoja de antecedentes penales de un individuo se compiló de registros judiciales y policiales locales y disponibles públicamente, el individuo no podía hacer valer ningún derecho a la privacidad.

Al respecto, el Tribunal sostuvo que *“tanto el derecho consuetudinario como el entendimiento literal de la privacidad abarcan el control de la información sobre su persona por*

¹⁶³ El Departamento de Comercio de EE.UU. junto con la Comisión Europea han creado un marco “Puerto Seguro” (*Safe Harbour*) de la UE de EE. UU., que permite auto certificar que cumplen con estándares de la UE para la protección de la privacidad. A las empresas que cumplen con Safe Harbor se les permite transferir datos libremente entre los países. Actualmente, veintisiete miembros los estados de la UE son parte del Marco de Puerto Seguro. Las organizaciones de la UE pueden garantizar que están enviando información a organizaciones estadounidenses que cumplen con Safe Harbor al ver la lista pública de las empresas publicadas en el sitio web de Safe Harbor.

Las organizaciones pueden unirse a Safe Harbor de forma voluntaria. Aquellos que lo hagan deberán cumplir con la certificación ante el Departamento de Comercio anualmente por escrito, e indicar en sus políticas de privacidad que cumple con los requisitos de Safe Harbor. En los Estados Unidos, las declaraciones de puerto seguro son aplicadas por la FTC, de conformidad con la FTCA, que previene prácticas comerciales engañosas. De acuerdo con este marco, cualquier reclamación de los ciudadanos europeos en contra de organizaciones estadounidenses será escuchado en los Estados Unidos, con algunas excepciones.

Las empresas califican para Safe Harbor al unirse a un programa de privacidad autorregulado o mediante el desarrollo de sus propias políticas de privacidad autorreguladoras que satisfagan los siete requisitos Safe Harbor.

Veáse en https://www.neighborhoodindicators.org/sites/default/files/course-materials/A4ID_DataProtectionLaw%20.pdf

¹⁶⁴ 489 U.S. 749 (1989)

parte del individuo. En una sociedad organizada, hay pocos hechos que no se divulguen en un momento u otro”. En ese sentido, cita un discurso del entonces juez William Rehnquist: “...el hecho de que ‘un evento no sea completamente’ privado ‘no significa que un individuo no tenga interés en limitar la divulgación o difusión de la información’”.¹⁶⁵ Y resalta que, según la definición inicial de Webster, la información puede clasificarse como "privada" si está "destinada o restringida al uso de una persona o grupo o clase de personas en particular: no está disponible gratuitamente para el público".¹⁶⁶

Sobre la base de esta interpretación matizada de la privacidad, la Corte determinó que las hojas de antecedentes penales del FBI,¹⁶⁷ incluso si contienen solo material que está en manos de las agencias policiales y los tribunales locales y ese material se ha hecho público, son “privados” en el sentido de la FOIA debido al paso del tiempo, los propósitos limitados que motivan esa divulgación y el hecho de que los antecedentes penales agregan piezas de información que de otro modo serían dispares.

Cinco años más tarde, la Corte Suprema se apoya en su definición amplia de privacidad de *Reporters Committee* en un caso que involucraba la exención 6 -archivos nacionales- de privacidad de la FOIA - que se aplica a los archivos médicos y de personal y archivos similares-, cuya “divulgación constituiría una clara no-invasión justificada de la privacidad personal”.¹⁶⁸

En *United States Dep’t of Defense v F.L.R.A.*¹⁶⁹, el Tribunal al abordar la cuestión de si la información tan pública como las direcciones particulares de ciertos empleados federales podría alguna vez considerarse privada, la Corte dijo que si bien es cierto que las direcciones del domicilio a menudo están disponibles públicamente a través de fuentes como directorios telefónicos y listas de registro de votantes, “en una sociedad organizada, son pocos los hechos que no son en un momento u otro divulgados a otro”.¹⁷⁰ El Tribunal señaló que "el interés del individuo en controlar la difusión de información sobre asuntos personales no se disuelve simplemente porque esa información pueda estar disponible para el público de alguna forma". El Tribunal determinó que "está claro que [los individuos] tienen algún interés de privacidad no trivial en la no

¹⁶⁵ Identificación 710–71 (citando a (Rehnquist, 1974) y a (Stephens, 1974)).

¹⁶⁶ Identificación 763-64.

¹⁶⁷ Oficina Federal de Investigaciones (*Federal Bureau of Investigation* o FBI)

¹⁶⁸ 5 U.S.C. § 552(b)(6).

¹⁶⁹ *United States Dep’t of Defense v. F.L.R.A.* (92-1223), 510 U.S. 487 (1994).

¹⁷⁰ Identificación 550 (citando *Reporter's Committee*, 489 U.S. at 763).

divulgación".¹⁷¹ Por lo tanto, el Tribunal determinó que la Exención 6 prohibía la divulgación de las direcciones de los empleados federales.

Después del 11 de septiembre de 2001, específicamente el 26 de octubre de 2001, el Congreso de los EEUU dicta la ley denominada "*USA-Patriot Act*", con el objetivo de enfrentar la llamada "guerra contra el terrorismo". Esta norma contiene numerosas enmiendas a leyes y disposiciones vigentes que fueron calificadas por expertos en derecho y representantes de organizaciones de derechos civiles de ese país, como inconstitucionales, ya que representan un avance sobre las libertades civiles -tanto dentro como fuera de EEUU-, bajo el pretexto de garantizar la "seguridad nacional". En lo que aquí interesa, la ley contradice expresamente la IV^o Enmienda de la Constitución, que protege a las personas, sus domicilios, su correspondencia y efectos personales contra el escudriño del Estado.

En materia de resguardo de la privacidad, la *USA-Patriot* autoriza al FBI para realizar un registro físico o escuchar y grabar comunicaciones telefónicas fijas o móviles y de Internet, por el plazo de 48 horas, sin autorización judicial, la que debe requerirse pasado ese lapso. La CIA o el FBI pueden sostener ante el Juez, sin prueba alguna, que el motivo de la petición de una orden de registro es la "seguridad" y los jueces tienen la obligación de dictar esa orden, salvo para investigaciones que afecten a actividades protegidas por la I^o Enmienda. Y como las órdenes judiciales son válidas en todo el territorio de EEUU, pueden ser dictadas por cualquier juez de cualquier tribunal del país.

Específicamente con respecto a los datos, la ley faculta a los organismos de seguridad a acceder a los bancos de datos de los sospechosos, como archivos escolares, médicos, psiquiátricos, transacciones financieras, comunicaciones telefónicas o de Internet, sobre consumo de drogas, informes de inmigración, o informaciones derivadas de procesos judiciales, aunque no estén directamente relacionados con casos de "terrorismo".

Es decir que los jueces no tienen libertad de elección sobre esos requerimientos, ya que basta que se explique que precisan esos documentos para llevar adelante una investigación de seguridad exterior.

En resumen, la "*USA-Patriot Act*" restringe de manera directa el derecho a la privacidad y las libertades y derechos civiles ya establecidos desde antaño, y reduce el protagonismo del poder judicial, atribuyendo su aplicación a organismos de seguridad y espionaje (el FBI y la CIA), afectando tanto a los ciudadanos, como a los extranjeros residentes en ese país. Pese a ello, esas

¹⁷¹ Identificación 501.

normas no han encontrado fuertes críticas en el Tribunal Supremo. Por el contrario, tras el 11 de septiembre, Sandra Day O'Connor, juez de ese Tribunal afirmó que "...nuestros derechos civiles tendrían que verse reducidos con el fin de reforzar la seguridad nacional" (HALABI, 2009, p. 17).

Ya ha dicho Solove (2002): "*Nos estamos convirtiendo en una sociedad de registros, y estos registros no los tenemos nosotros, sino terceros*" (CATE & CATE, 2012, pp. 255-267).

En síntesis, en EE.UU. la "privacidad de la información" no ha sido explícitamente reconocida en la Constitución, pero la jurisprudencia, a lo largo de los años, ha entendido garantizada a las distintas exteriorizaciones de la privacidad en los derechos protegidos en sus enmiendas; en lo que aquí interesa, pueden mencionarse: la Iª Enmienda en cuestiones referidas a la libertad de expresión, en donde ha primado la idea de hacerlo público, criterio que en los últimos tiempos se ha relajado llegando a aceptar el mantener la confidencialidad profesional y permitir su divulgación y uso en algunas circunstancias limitadas y bien justificadas;¹⁷² y en la IVª Enmienda frente a registros y requisas arbitrarias -físicas o electrónicas-, en donde ha prevalecido la noción de expectativa subjetiva real de privacidad, primero con una visión binaria en el sentido de que no hay privacidad si fue compartida con un tercero,¹⁷³ para luego receptar al idea más actual de que en este mundo informatizado queda muy poco que de una u otra forma no se haya compartido, planteándose así una visión más realista -digital- mediante la posibilidad de un espectro de privacidad.¹⁷⁴

Cate & Cate advierten que el significado de privacidad que la Corte ha articulado hasta ahora en su jurisprudencia de la IVª Enmienda es inconsistente con las percepciones populares sobre el significado de privacidad y hace que esta enmienda sea impotente para proteger contra intrusiones gubernamentales en vastas recopilaciones de información personal, dado el extraordinario aumento tanto en el volumen como en la sensibilidad de la información sobre personas necesariamente en poder de terceros. Más aún, los autores afirman que la exclusión de *Miller* de la IVª Enmienda de la información divulgada a terceros significa que toda esta información, sin importar cuán sensible o reveladora sea la salud, las finanzas, los gustos o las convicciones de una persona, está disponible para el gobierno sin límite constitucional. La demanda del gobierno no tiene por qué ser razonable, no se necesita una orden judicial y no se requiere autorización o supervisión judicial (CATE & CATE, 2012, pp. 255-267).

¹⁷² *Sorrell v IMS Health Inc.*

¹⁷³ *United States v Miller.*

¹⁷⁴ *United States v Jones.*

En mi opinión, en EE.UU. la protección de datos de raíz constitucional es débil. Esa fragilidad se observa: 1) en el alcance del propio concepto de privacidad; 2) en la circunstancia de que en la legislación estadounidense la protección de los datos personales se ejerce, únicamente, contra el accionar del Estado, no existiendo derecho constitucional frente a datos en poder del sector privado; y 3) en el hecho de que se orienta, fundamentalmente, a una acción de repeler -un derecho negativo-. Esto, respecto de la protección “constitucional” de los datos personales que, dicho sea de paso, refiere únicamente a personas humanas o físicas.

Respecto de la porción de protección “legislativa” de datos, que como vimos está reconocida en la Ley de Privacidad y su resguardo frente a la FOIA, se observa una reducción de la antes indicada “primera debilidad”, al haber evolucionado tanto legislativa como jurisprudencialmente hacia una interpretación más amplia de la “privacidad de la información”, acercándose a los estándares de las otras dos jurisdicciones analizadas. Sin embargo, persiste su alcance limitado, circunscribiéndose a información en archivos estatales nacionales y a cuestiones civiles y penales. Llama la atención que el propio concepto de privacidad, basamento fundamental de este derecho, esté todavía delineándose: “...*el hecho de que ‘un evento no sea completamente’ privado ‘no significa que un individuo no tenga interés en limitar la divulgación o difusión de la información’*”¹⁷⁵ o “*son ‘privados’ en el sentido de la FOIA debido al paso del tiempo, los propósitos limitados que motivan esa divulgación y el hecho de que los antecedentes penales agregan piezas de información que de otro modo serían dispares*”.¹⁷⁶ Esta idea de privacidad es, claramente, mucho más reducida que el que surge de las legislaciones española y argentina, condicionando así, de raíz, la cobertura del derecho.

La segunda debilidad referida a que la protección está concebida sólo frente al Estado cobra especial relevancia a la hora de ponderar los riesgos involucrados en el uso “gratuito” de servicios en la red. Como se mencionó, tales servicios, a la vez de brindarnos lo que buscamos -llamase correo electrónico, una búsqueda en la red, etc.-, obtienen información del usuario que, consciente o inconscientemente, está volcando en la red o es obtenida de él al hacer uso de Internet. Los fines de tal captura de datos pueden ser comerciales (publicidad selectiva), económicos, políticos o de seguridad.

Y, en opinión de *Salgado Seguí*, este modelo de negocio deriva principalmente del sistema imperante de los Estados Unidos. Debido a su comentada diferente concepción del derecho a la privacidad, la información de los ciudadanos pertenece a los que la poseen y tratan. Por tanto,

¹⁷⁵ *United States Department of Justice v. Reporters Committee for Freedom of the Press.*

¹⁷⁶ *United States Dep’t of Defense v F.L.R.A.*

las corporaciones pueden comerciar libremente con ella como un activo o producto empresarial más. De hecho, al no existir propiamente una Ley Federal de Protección de Datos en los EE.UU., la normativa de protección se deja casi exclusivamente en manos de la autorregulación por parte de las propias empresas que los tratan. Así, son muy comunes en Internet las llamadas *Políticas de Privacidad*, donde los proveedores del servicio informan a los usuarios sobre las normas internas que han decidido adoptar para proteger los datos personales. Pero al no tratarse de normas jurídicas, las consecuencias ante un eventual incumplimiento por su parte son prácticamente nulas¹⁷⁷ (SALGADO SEGUIN, 2010, p. 9). Y menciona el autor un par de ejemplos: la red social Facebook (ver Condiciones generales¹⁷⁸ y Política de datos¹⁷⁹) y el motor de búsqueda Google¹⁸⁰ (Política de privacidad¹⁸¹).

Fuera de las leyes federales verticales centradas en la industria (como la FOIA, HIPPA, COPPA, GLBA),¹⁸² internet es un territorio desregulado donde las empresas de tecnología y redes sociales, en particular, han fijado sus propias reglas. Y ha sido la Comisión Federal de Comercio (CTC) a través de la cual el gobierno ha podido sancionarlas ante “actos o prácticas injustas o engañosas” respecto de consumidores¹⁸³. Sin embargo, es fácil advertir que basta con que la

¹⁷⁷ A excepción de intervenciones concretas y puntuales de la Federal Trade Commission (FTC) en materia de protección de consumidores y usuarios ante abusos sustanciales por parte de las empresas. Véase en <http://www.ftc.gov/>.

¹⁷⁸ Véase <https://www.facebook.com/terms.php?locale=ES>

¹⁷⁹ Actualizada el 27 de marzo de 2021. Véase <https://es-es.facebook.com/privacy/explanation/>

¹⁸⁰ A enero de 2020, las redes sociales cuentan con más de 3.800 millones de usuarios a nivel mundial. En este contexto y siguiendo con la tendencia de años anteriores, *Facebook* es la más popular de todas. Para enero de 2017 Facebook tenía 2.167 millones de usuarios cada mes en el mundo; en enero de 2020 la cifra ascendía ya a 2.440 millones. Le sigue *Youtube*, con 2.000 millones de usuarios activos, *Whatsup* con 1.600 y en cuarto lugar *FB Messenger* con 1.300. Fuente: <https://ilifebelt.com/cuantos-usuarios-tiene-facebook-en-el-mundo/2018/02/>

¹⁸¹ Véase <https://policies.google.com/privacy?gl=es#intro>

¹⁸² Ley de Libertad de Información, Ley de Portabilidad y Responsabilidad del Seguro Médico, Ley de Protección de la Privacidad Infantil en Línea y la Ley Gramm-Leach-Bliley de protección de datos financieros. *Ob. Cit.*

¹⁸³ Federal Trade Commission Law (1914).

La Sección 5 (a) de la Ley de la FTC establece que “*actos o prácticas injustas o engañosas en el comercio o que lo afecten. . . serán . . . declarados ilegales*”. 15 USC Sec. 45 (a) (1). Safe Web aclaró que “*actos o prácticas injustas o engañosas*” en la Sección 5 (a) incluyen tales actos o prácticas que involucran comercio exterior que causan o pueden causar daños razonablemente previsibles dentro de los Estados Unidos o que involucran conductas materiales que ocurren dentro de los Estados Unidos”. 15 USC Sec. 45 (a) (4) (A).

“Las prácticas “engañosas” se definen en la Declaración de política sobre el engaño de la Comisión como que implican una representación, omisión o práctica material que probablemente induzca a error a un consumidor que actúe de manera razonable en las circunstancias. Un acto o práctica es “injusto” si “*causa o es probable que cause un daño sustancial a los consumidores que no es razonablemente evitable por los propios consumidores y no compensado por los beneficios compensatorios para los consumidores o la competencia*”. 15 USC Sec. 45 (n).

Además, la Comisión hace cumplir una variedad de otros estatutos de protección al consumidor que prohíben prácticas específicamente definidas. Estos estatutos generalmente especifican que las violaciones deben ser tratadas como si fueran actos o prácticas “injustas o engañosas” bajo la Sección 5 (a); muchos también establecen que las infracciones deben tratarse como si fueran infracciones de una regla de regulación comercial emitida en virtud de la Sección 18 de la Ley de la FTC (y, por lo tanto, sujetas a sanciones civiles).

Véase en <https://www.ftc.gov/about-ftc/what-we-do/enforcement-authority>

empresa no mencione nada sobre la privacidad de los datos en su sitio web, en sus productos o en su publicidad, para quedar fuera del alcance de la FTC.

Por último, con relación a la tercera debilidad -que se trata de un derecho negativo, de repeler, pero no positivo, de ejercer-, la misma es consecuencia de que EE.UU., no sólo carece de una ley federal de privacidad de datos, sino que tampoco cuenta con una ley de seguridad de los datos; el RGPD europeo y la LPDP argentina protegen ambos ámbitos. La envergadura de esta falta de protección podrá dimensionarse al analizar las leyes de Protección de Datos Personales de España y Argentina. Sin embargo, es justo destacar que se han observado en los últimos tiempos avances estatales en este sentido.¹⁸⁴

6.3.2.2. UE: La evolución de la “Protección de Datos”

La Protección de Datos Personales en la UE data de antes del *Tratado de Lisboa*¹⁸⁵ del 2007, evidenciando una evolución creciente respecto de las garantías en ella aseguradas. Actualmente, entre los principales instrumentos legislativos vigentes, encuentro (PARLAMENTO EUROPEO - MARZOCCHI, 2020, pp. 1-11):

a) La *Carta Europea de Derechos Fundamentales de la UE*¹⁸⁶ del año 2000, en sus artículos 7 y 8 se reconoce el respeto de la vida privada y la protección de los datos de carácter personal como derechos fundamentales relacionados, pero independientes. Así, el art. 8 respecto de la Protección de datos de carácter personal, dispone:

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

¹⁸⁴ Tal es el caso de la Ley de Privacidad del Consumidor de California (CCPA) de 2018, la propuesta S5642 de Nueva York, la ley de protección al consumidor en línea de Maryland (SB 613), la Ley de Privacidad de Datos propuesta de Massachusetts (S-120), la ley de Protección de la Privacidad del Consumidor de Hawái (SB 418) y el proyecto de ley de Dakota del Norte (HB 1485). Véase <https://www.varonis.com/blog/us-privacy-laws/>

¹⁸⁵ El Tratado de Lisboa, es un acuerdo internacional que modifica los dos tratados que forman la base constitucional de la Unión Europea (UE). Fue firmado por los Estados miembros de la UE el 13 de diciembre de 2007 y entró en vigor el 1 de diciembre de 2009. Modifica el Tratado de Maastricht (1992), hoy conocido como el Tratado de la Unión Europea (2007) o TUE, y el Tratado de Roma (1957), conocido como el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2007) o TFUE. En consecuencia, el título formal del texto es Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

¹⁸⁶ Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, del 7 de diciembre de 2000 (DOCE C 364, de 18 de diciembre de 2000).

- b) El *Convenio 108 del Consejo de Europa* de 1981¹⁸⁷ para la “*Protección de las Personas con respecto al Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal*”, destinado a “las autoridades de control y a los flujos transfronterizos de datos”. Fue el primer instrumento internacional jurídicamente vinculante adoptado en el ámbito de la protección de datos, y tiene como fin garantizar a cualquier persona física el respeto de sus derechos y libertades fundamentales, concretamente su derecho a la vida privada, con respecto al tratamiento automatizado de los datos de carácter personal correspondientes a dicha persona. Más tarde se aprueba el *Protocolo Adicional al Convenio N°108* que pretende ampliar su ámbito de aplicación, aumentar el nivel de protección de los datos y mejorar su eficacia.
- c) *Convenio Europeo de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales* (CEDH) del 4 de noviembre de 1950, en cuyo artículo 8 se consagra el derecho de toda persona al respecto de la vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.
- d) La *Directiva Europea 95/46/CE*¹⁸⁸ del 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, y antecedente del RGPD.
- e) El *Reglamento General de Protección de datos (RGPD)*¹⁸⁹ que entró en vigor en mayo de 2018, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE.
- f) La *Directiva sobre protección de datos en el ámbito penal*,¹⁹⁰ entra en vigencia también en mayo de 2018 y refiere a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por parte de las autoridades competentes para fines de prevención, investigación, detección o enjuiciamiento de infracciones penales o de ejecución de sanciones penales, y la libre circulación de dichos datos.
- g) La *Directiva sobre la privacidad y las comunicaciones electrónicas*¹⁹¹ del 12 de julio de 2002, relativa al tratamiento de los datos personales y a la protección de la intimidad en el sector de

¹⁸⁷ Convenio 108 del Consejo de Europa sobre Protección de Datos Personales frente a su tratamiento automatizado, firmado el 28 de enero de 1981.

¹⁸⁸ Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, emitida el 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (DOCE L 281, de 23 de noviembre de 1995).

¹⁸⁹ Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, del 27 de abril de 2016.

¹⁹⁰ Directiva (UE) 2016/680 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, deroga la Decisión Marco 2008/977/JAI del Consejo. La Directiva protege el derecho fundamental de los ciudadanos a la protección de datos cuando los utilizan las autoridades encargadas de hacer cumplir la ley. Garantiza que los datos personales de víctimas, testigos y sospechosos de delitos sean debidamente protegidos, y facilita la cooperación transfronteriza en la lucha contra la delincuencia y el terrorismo.

¹⁹¹ La Directiva 2002/58/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de julio de 2002. Esta Directiva plantea la delicada cuestión de la conservación de datos, que se ha presentado reiteradamente ante el TJUE y ha dado lugar a

las comunicaciones electrónicas; fue modificada mediante la Directiva 2009/136/CE, de 25 de noviembre de 2009.

- h) El *Reglamento relativo al tratamiento de los datos personales por las instituciones y organismos de la Unión*,¹⁹² que entró en vigor el 11 de diciembre de 2018 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por las instituciones, órganos y organismos de la Unión, y a la libre circulación de esos datos.

Sin embargo, el más relevante es el Reglamento General de Protección de Datos (RGPD) de la UE, en vigencia desde el 25 de mayo de 2018; este reglamento se caracteriza por ser una norma obligatoria para los países miembros, sin necesidad de legislación nacional que lo apruebe.

El objeto del RGPD se encuentra especificado en el art. 1, y consiste en establecer “*las normas relativas a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de los datos personales y las normas relativas a la libre circulación de tales datos*”, para todos los ciudadanos de la Unión Europea (UE) y el Área Económica Europea (EEA).¹⁹³ También aborda la transferencia de datos personales fuera de las áreas de la UE y el EEA. Tiene como objetivo principal dar control a las personas sobre sus datos personales y simplificar el entorno regulatorio para los negocios internacionales al unificar la regulación dentro de la UE. Contiene disposiciones y requisitos relacionados con el procesamiento de datos personales de individuos (formalmente llamados *sujetos de datos* en el RGPD) dentro del EEA, y se aplica a cualquier empresa establecida en el EEA o -independientemente de su ubicación y la ciudadanía de los interesados-, que esté procesando la información personal de los *sujetos de datos* de dentro del EEA.

Además de definir el alcance de las tareas de los controladores de datos personales, incluye una serie de disposiciones detalladas destinadas a los distintos sujetos involucrados en el proceso recopilación, tratamiento y almacenamiento de datos personales.

una serie de sentencias, la más reciente en 2020, en las que se declara que el Derecho de la Unión se opone a la conservación generalizada e indiscriminada de datos de tráfico y de localización.

En la actualidad se está examinando la nueva propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre el respeto de la vida privada y la protección de los datos personales en el sector de las comunicaciones electrónicas y por el que se derogaría la Directiva 2002/58/CE.

Ver <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52017PC0010>

¹⁹² El Reglamento (UE) 2018/1725 del Parlamento Europeo y del Consejo, del 23 de octubre de 2018, deroga el Reglamento (CE) N°45/2001 y la Decisión N°1247/2002/CE.

¹⁹³ El Área Económica Europea, abreviado como EEA, está formado por los Estados miembros de la Unión Europea (UE) y tres países de la Asociación Europea de Libre Comercio (EFTA) (Islandia, Liechtenstein y Noruega; excluida Suiza).

La novedad que trae el RGPD es el reconocimiento de cinco nuevos principios jurídicos, a saber:

1) *El derecho de integridad y el de confidencialidad*

El inciso f) del apartado 1 del art. 5 del RGPD establece que los datos personales serán “*tratados de tal manera que se garantice una seguridad adecuada de los datos personales, incluida la protección contra el tratamiento no autorizado o ilícito y contra su pérdida, destrucción o daño accidental, mediante la aplicación de medidas técnicas u organizativas apropiadas («integridad y confidencialidad»)*”, siendo el encargado del tratamiento quien deberá garantizar “*que las personas autorizadas para tratar datos personales se hayan comprometido a respetar la confidencialidad o estén sujetas a una obligación de confidencialidad de naturaleza estatutaria*” (inciso b del apartado 3 del art. 28), mientras que el “*delegado de protección de datos estará obligado a mantener el secreto o la confidencialidad en lo que respecta al desempeño de sus funciones, de conformidad con el Derecho de la Unión o de los Estados miembros*” (apartado 5 del art. 38).

Asimismo, el art 32. dispone que el responsable y el encargado del tratamiento aplicarán medidas técnicas y organizativas apropiadas para garantizar un nivel de seguridad adecuado al riesgo que incluya la capacidad de garantizar la confidencialidad, integridad, disponibilidad y resiliencia permanentes de los sistemas y servicios de tratamiento.

2) *El derecho de supresión (derecho al olvido)*

Es el derecho que le asiste al interesado

a obtener sin dilación indebida del responsable del tratamiento la supresión de los datos personales que le conciernan, el cual estará obligado a suprimir sin dilación indebida los datos personales cuando ...a) los datos personales ya no sean necesarios en relación con los fines para los que fueron recogidos o tratados de otro modo; b) el interesado retire el consentimiento en que se basa el tratamiento; c) el interesado se oponga al tratamiento y no prevalezcan otros motivos legítimos para el tratamiento; d) los datos personales hayan sido tratados ilícitamente; e) los datos personales deban suprimirse para el cumplimiento de una obligación legal establecida en el Derecho de la Unión o de los Estados miembros que se aplique al responsable del tratamiento; f) los datos personales se hayan obtenido en relación con la oferta de servicios de la sociedad de la información.

3) *El principio de exactitud*

El inciso d) del apartado 1 del art. 5 establece que los datos personales serán “*exactos y, si fuera necesario, actualizados; se adoptarán todas las medidas razonables para que se supriman o rectifiquen sin dilación los datos personales que sean inexactos con respecto*

a los fines para los que se tratan («exactitud»)”. Y el interesado tiene, a su vez, el derecho a obtener del responsable del tratamiento la limitación del tratamiento de los datos cuando aquél “*impugne la exactitud de los datos personales, durante un plazo que permita al responsable verificar la exactitud de los mismos*” (inciso a) apartado 1 del art 18).

4) *El derecho de rectificación*

Definido en el art.17 de la L119, es el derecho que tiene el interesado “*a obtener sin dilación indebida del responsable del tratamiento la rectificación de los datos personales inexactos que le conciernan*”.

Ya vimos que en España el derecho a la intimidad viene reconocido en el artículo 18 de la Constitución (CE), que acoge un contenido amplio de intimidad. Específicamente respecto de la protección de los datos, el inciso 4 establece que “*4. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos*”. Y si bien la garantía del *habeas data* no está expresamente incluida en su cuerpo articular, el Tribunal Constitucional español lo ha entendido comprendido en dicho artículo:

Dispone el art. 18.4 C.E. que «la Ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos». De este modo, nuestra Constitución ha incorporado una nueva garantía constitucional, como forma de respuesta a una nueva forma de amenaza concreta a la dignidad y a los derechos de la persona, de forma en último término no muy diferente a como fueron originándose e incorporándose históricamente los distintos derechos fundamentales. En el presente caso estamos ante un instituto de garantía de otros derechos, fundamentalmente el honor y la intimidad, pero también de un instituto que es, en sí mismo, un derecho o libertad fundamental, el derecho a la libertad frente a las potenciales agresiones a la dignidad y a la libertad de la persona provenientes de un uso ilegítimo del tratamiento mecanizado de datos, lo que la Constitución llama «la informática».¹⁹⁴

Como el RGPD es una regulación y no una directiva, es directamente vinculante y aplicable, pero proporciona flexibilidad para que ciertos aspectos de la regulación sean ajustados por los Estados miembros.

En el caso de España, por ejemplo, el *derecho a la privacidad* se cuida celosamente en primer lugar por la Constitución, y luego por la Ley Orgánica 15/1999 de Protección de Datos de

¹⁹⁴ Así lo reconoce el TC en la STC 254/1993, F. J.6.

Carácter Personal (LOPD),¹⁹⁵ del 13 de diciembre, conocida por sus fuertes sanciones económicas en caso de incumplimiento.

La LOPD tiene por objeto “*garantizar y proteger, en lo que concierne al tratamiento de los datos personales, las libertades públicas y los derechos fundamentales de las personas físicas, y especialmente de su honor e intimidad personal y familiar*”. Respecto a su ámbito de aplicación, comprende a “*los datos de carácter personal registrados en soporte físico, que los haga susceptibles de tratamiento, y a toda modalidad de uso posterior de estos datos por los sectores público y privado*”. Así, incluye el tratamiento de datos de carácter personal: a) Cuando el tratamiento sea efectuado en territorio español en el marco de las actividades de un establecimiento del responsable del tratamiento, b) Cuando al responsable del tratamiento no establecido en territorio español, le sea de aplicación la legislación española en aplicación de normas de Derecho Internacional público, c) Cuando el responsable del tratamiento no esté establecido en territorio de la Unión Europea y utilice en el tratamiento de datos medios situados en territorio español, salvo que tales medios se utilicen únicamente con fines de tránsito.

Se establecen los principios de calidad de datos (art. 4), derecho de información en la recogida de datos (art. 5), consentimiento del afectado (art. 6), datos especialmente protegidos -ideología, religión o creencias- (art. 7), datos relativos a la salud -tratamiento de acuerdo con la legislación estatal o autonómica- (art. 8), seguridad de datos (art. 9), deber de secreto (art. 10), comunicación de datos (art. 11) y acceso por cuenta de terceros (art. 12).

Con relación al Principio de Comunicación, la ley dispone que “*1. Los datos de carácter personal objeto del tratamiento sólo podrán ser comunicados a un tercero para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario con el previo consentimiento del interesado*”, siendo tal consentimiento de carácter revocable. Asimismo, se establecen seis excepciones: a) autorizada por ley, b) datos recogidos de fuentes accesibles al público, c) libre y legítima aceptación de una relación jurídica cuyo desarrollo, cumplimiento y control implique necesariamente la conexión de dicho tratamiento con ficheros de terceros, d) cuando el destinatario sea el Defensor del Pueblo, el Ministerio Fiscal o los Jueces o Tribunales o el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de las funciones que tiene atribuidas, e) entre Administraciones públicas y siempre que tenga por objeto el tratamiento posterior de los datos con fines históricos, estadísticos o científicos, f) cuando la cesión de datos de carácter personal relativos a la salud sea necesaria para solucionar una urgencia que requiera acceder a un fichero o

¹⁹⁵ Su precedente fue la Ley Orgánica 5/1992, del 29 de octubre, de Regulación de Tratamiento de los Datos de Carácter Persona (LORTAD), que estuvo vigente hasta el 14 de enero de 2000.

para realizar los estudios epidemiológicos en los términos establecidos en la legislación sobre sanidad estatal o autonómica.

Además, la ley reconoce los siguientes derechos personales: 1) Impugnación de valoraciones, 2) consulta al Registro General de Protección de Datos, 3) Derecho de acceso, 4) Derecho de Rectificación y cancelación, 5) Derecho a indemnización.

Por otro lado, se crea la Agencia de Protección de Datos (APD) y el Registro General de Protección de y se incluye el Título V referido al Movimiento internacional de datos.

Con relación a las medidas de protección de la información, se reconocen tres aspectos de cuidado: a) creación de ficheros de titularidad pública, b) custodia de los ficheros, y c) respuesta del ordenamiento frente a los incumplimientos, que pueden responder al funcionario y/o a la Administración (HERRERO DE ENGAÑA, 2007, págs. 18-21).

a) La creación de ficheros de titularidad pública

En el ámbito privado la decisión de creación de un fichero de datos se produce por la sola decisión de la persona interesada. Basta con la decisión de creación del interesado y la comunicación de la existencia del fichero a la APD para su inscripción en el Registro General de Protección de Datos (art. 26).

Sin embargo, en el ámbito de lo público, no basta con la decisión de cualquier persona ni puede hacerse de cualquier forma. Es decir, *“no basta la mera voluntad del responsable del fichero sino que es precisa norma habilitante, naturalmente pública y sometida al control jurisdiccional, para crearlos y explotarlos, siendo en estos supuestos el informe previo del órgano de tutela el cauce idóneo para controlar la adecuación de la explotación a las exigencias”* (Exposición de Motivos de la LO de 1992).

Esto es, para los archivos públicos, la LOPD exige que la creación se haga por disposición de carácter general con lo que la competencia se atribuye sólo a los órganos que, dentro de cada Administración, tengan competencia para dictar esas disposiciones de carácter general. Esa decisión, además, tiene que publicarse en un diario oficial con lo cual se refuerzan las posibilidades de conocimiento por los afectados, pues cualquiera puede tener conocimiento de la creación del fichero tanto a través del Boletín oficial como a través del Registro General de Protección de Datos existente en la APD (art. 39)

Puede apreciarse que estas exigencias legales rigurosas, si bien dotan al sistema de cierta rigidez, proporcionan también seguridad (los ficheros públicos no puede crearlos cualquiera) y estabilidad (no es fácil ni breve el procedimiento de creación).

b) La custodia de los ficheros

La LOPD impone al responsable del fichero de datos que adopte medidas técnicas y organizativas para garantizar la seguridad de los datos de carácter personal que eviten su alteración, pérdida o acceso no autorizado imponiendo, además, un deber legal de sigilo. Al respecto, el art. 95.3 de la LGT dispone que:

La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.

Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente.

Esta materia aparece regulada en el Real Decreto 994/1999, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de medidas de seguridad de los ficheros automatizados que contengan datos de carácter personal, que distingue tres niveles de protección: básico, medio y alto. El nivel básico es el nivel de carácter general y que obliga a la adopción de determinadas medidas de seguridad (creación de perfiles de usuarios; sólo acceso para el ejercicio de las funciones atribuidas; controles de acceso; copias de seguridad, etc.). En los niveles medio y alto estos requisitos se incrementan. Se exige, por ejemplo, el nivel medio para los archivos sobre infracciones y sanciones administrativas o los propios de la Administración tributaria. Se exige el nivel de seguridad alto para los ficheros que almacenen los llamados datos sensibles (ideología, religión, creencias, origen racial, salud o vida sexual así como los que contengan datos recabados para fines policiales sin consentimiento de las personas afectadas).

Estas obligaciones de custodia y seguridad se complementan con la imposición del deber de secreto profesional¹⁹⁶ al responsable del fichero y a aquellas personas que intervengan en el tratamiento de datos.

c) La respuesta del ordenamiento frente a los incumplimientos

Para el caso de que se vulneren las medidas de custodia, seguridad y secreto enunciadas en los apartados anteriores, el ordenamiento jurídico (artículos 19, 43 y 46 LOPD entre otros) brinda diferentes medios de reacción tanto frente al funcionario como frente a la Administración Pública responsable.

i. Medios de reacción frente al funcionario

Son de dos tipos: de acción penal por revelación de secretos y de responsabilidad disciplinaria.

La *acción penal por revelación de secretos* se encuentra prevista en el artículo 417 del Código Penal, que castiga a “*la autoridad o funcionario público que revelare secretos o informaciones de los que tenga conocimiento por razón de su oficio o cargo y que no deban ser divulgados*”, y se entiende que “*lo revelado tanto pueden ser secretos como ‘cualquier información’, concepto éste constituido por los hechos conocidos en atención al cargo u oficio que sin haber recibido la calificación formal de secretos son por su propia naturaleza reservados, protegiendo así la ley el deber de sigilo de los funcionarios, impuesto en atención a la índole de los asuntos de que conocen, sean o no ‘secretos’ en su sentido más estricto*” (STS 3119/1998).

Con respecto a la *responsabilidad disciplinaria*, la Administración puede iniciar un expediente disciplinario frente al funcionario responsable, a propuesta del director de la APD.

ii. Medios de reacción frente a la Administración responsable

Cuando las infracciones fuesen cometidas en ficheros de los que sean responsables las Administraciones públicas, el director de la Agencia de Protección de Datos dictará una resolución estableciendo las medidas que procede adoptar para que cesen o se corrijan los efectos de la infracción. Esta resolución se notificará al responsable del fichero, al órgano del que dependa jerárquicamente y a los afectados, si los hubiera, así como al Defensor del Pueblo.

¹⁹⁶ Artículo 10. Deber de secreto

El responsable del fichero y quienes intervengan en cualquier fase del tratamiento de los datos de carácter personal están obligados al secreto profesional respecto de los mismos y al deber de guardarlos, obligaciones que subsistirán aun después de finalizar sus relaciones con el titular del fichero o, en su caso, con el responsable del mismo.

Esta regulación supone una notable diferencia respecto del régimen sancionador establecido en relación con los ficheros de titularidad privada en el que las sanciones son de tipo económico y, ciertamente, bastante elevadas. Si de los hechos se han derivado daños y perjuicios, podrá exigirse responsabilidad patrimonial.

La Ley de Transparencia de España

El artículo 20 de la Constitución española habla del derecho de libertad de expresión e información y la libertad de los medios de comunicación. Específicamente, el artículo 20.1.a. protege el derecho a “*expresar y difundir libremente los pensamientos, ideas y opiniones mediante la palabra, el escrito o cualquier otro medio de reproducción*”. Esta provisión es muy parecida al Artículo 10 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (ACNUR),¹⁹⁷ que ampara “*la libertad de recibir o de comunicar informaciones o ideas*”.

En abril 2009 el Tribunal Europeo de Derechos Humanos reconoció que el derecho de libertad de expresión amparado por el art. 10 del ACNUR, ratificado por España el 26 de septiembre de 1979, incluye expresamente el derecho de acceso a la información en manos de las entidades públicas. Dado que el artículo 10.2 de la Constitución Española establece que “*las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los Tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España*”, se interpreta que el derecho de acceso a la información está protegido por el artículo 20 de la constitución.

La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (LTABG),¹⁹⁸ tiene por objeto “*ampliar y reforzar la transparencia de la actividad pública, regular y garantizar el derecho de acceso a la información relativa a aquella actividad y establecer las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos, así como las consecuencias derivadas de su incumplimiento*”.

El art. 12 establece que todas las personas tienen derecho a acceder a la información pública, en los términos previstos en el artículo 105.b) de la Constitución Española. Asimismo,

¹⁹⁷ El Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, más conocido como la Convención Europea de Derechos Humanos, fue adoptado por el Consejo de Europa el 4 de noviembre de 1950 y entró en vigor en 1953. Tiene por objeto proteger los derechos humanos y las libertades fundamentales de las personas sometidas a la jurisdicción de los Estados miembros, y permite un control judicial del respeto de dichos derechos individuales. Se inspira expresamente en la Declaración Universal de Derechos Humanos, proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948. La última actualización en base al 11º Protocolo entró en vigor el 1/11/1998.

Véase en <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2002/1249.pdf>

¹⁹⁸ «BOE» núm. 295, de 10/12/2013.

establece que, en el ámbito de sus respectivas competencias, será de aplicación la correspondiente normativa autonómica de cada organismo.

Por su parte, el art. 14 admite los siguientes límites al derecho de acceso:

1. cuando acceder a la información suponga un perjuicio para: a) la seguridad nacional; b) la defensa; c) las relaciones exteriores; d) la seguridad pública; e) la prevención, investigación y sanción de los ilícitos penales, administrativos o disciplinarios; f) la igualdad de las partes en los procesos judiciales y la tutela judicial efectiva; g) las funciones administrativas de vigilancia, inspección y control; h) los intereses económicos y comerciales; i) la política económica y monetaria; j) el secreto profesional y la propiedad intelectual e industrial; k) la garantía de la confidencialidad o el secreto requerido en procesos de toma de decisión; l) la protección del medio ambiente.
2. La aplicación de los límites será justificada y proporcionada a su objeto y finalidad de protección y atenderá a las circunstancias del caso concreto, especialmente a la concurrencia de un interés público o privado superior que justifique el acceso.
3. Las resoluciones que de conformidad con lo previsto en la sección 2.^a se dicten en aplicación de este artículo serán objeto de publicidad previa disociación de los datos de carácter personal que contuvieran y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 20, una vez hayan sido notificadas a los interesados.

Asimismo, el art. 15 refiere a la Protección de datos personales, y dispone que:

1. Si la información solicitada contuviera datos especialmente protegidos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 7 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, el acceso únicamente se podrá autorizar en caso de que se contase con el consentimiento expreso y por escrito del afectado, a menos que dicho afectado hubiese hecho manifiestamente públicos los datos con anterioridad a que se solicitase el acceso.

Si la información incluyese datos especialmente protegidos a los que se refiere el apartado 3 del artículo 7 de la Ley Orgánica 15/1999¹⁹⁹, de 13 de diciembre, o datos relativos a la comisión de infracciones penales o administrativas que no conlleven la amonestación pública al infractor, el acceso sólo se podrá autorizar en caso de que se cuente con el consentimiento expreso del afectado o si aquél estuviera amparado por una norma con rango de Ley.

2. Con carácter general, y salvo que en el caso concreto prevalezca la protección de datos personales u otros derechos constitucionalmente protegidos sobre el interés público en la divulgación que lo impida, se concederá el acceso a información que contenga datos meramente identificativos relacionados con la organización, funcionamiento o actividad pública del órgano.
3. Cuando la información solicitada no contuviera datos especialmente protegidos, el órgano al que se dirija la solicitud concederá el acceso previa ponderación suficientemente razonada del interés público en la

¹⁹⁹ Los datos de carácter personal que hagan referencia al origen racial, a la salud y a la vida sexual.

divulgación de la información y los derechos de los afectados cuyos datos aparezcan en la información solicitada, en particular su derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal.

Para la realización de la citada ponderación, dicho órgano tomará particularmente en consideración los siguientes criterios:

- a) El menor perjuicio a los afectados derivados del transcurso de los plazos establecidos en el artículo 57 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- b) La justificación por los solicitantes de su petición en el ejercicio de un derecho o el hecho de que tengan la condición de investigadores y motiven el acceso en fines históricos, científicos o estadísticos.
- c) El menor perjuicio de los derechos de los afectados en caso de que los documentos únicamente contuviesen datos de carácter meramente identificativo de aquéllos.
- d) La mayor garantía de los derechos de los afectados en caso de que los datos contenidos en el documento puedan afectar a su intimidad o a su seguridad, o se refieran a menores de edad.

4. No será aplicable lo establecido en los apartados anteriores si el acceso se efectúa previa disociación de los datos de carácter personal de modo que se impida la identificación de las personas afectadas.

5. La normativa de protección de datos personales será de aplicación al tratamiento posterior de los obtenidos a través del ejercicio del derecho de acceso.

A nivel jurisprudencial, *Calderón Carrero* observa que en los primeros casos donde se abordó la cuestión de protección de datos personales, el TC no estableció una distinción muy clara entre la protección dispensada por el derecho a la intimidad y la garantía prevista en el art. 18.4 CE²⁰⁰. Sin embargo, destaca el autor que particularmente tras la STC 292/2000 el TC parece haber establecido con claridad cómo el art. 18.4 CE, además de constituir una garantía de los derechos a la intimidad y al honor y del pleno disfrute de los restantes derechos de los ciudadanos, articula un derecho o libertad fundamental, el derecho a la "libertad informática", que define como el *“derecho a controlar el uso de los mismos datos insertos en un programa informático (habeas data) y comprende, entre otros aspectos, la oposición del ciudadano a que determinados datos personales sean utilizados para fines distintos de aquel legítimo que justificó su obtención”* (STC 292/2000, citando SSTC 11/1998, FJ 5, 94/1998, FJ 4).

Así, en el último párrafo del FJ. 5 de dicha sentencia puede leerse:

Este derecho fundamental a la protección de datos, a diferencia del derecho a la intimidad del art. 18.1 CE, con quien comparte el objetivo de ofrecer una eficaz protección constitucional de la vida privada personal y familiar, atribuye a su titular un haz de facultades que consiste en su mayor parte en el poder jurídico de imponer a terceros la realización u omisión de determinados comportamientos cuya concreta regulación debe

²⁰⁰ Véanse por ejemplo las STC 143/ 1994 y 254/1993, en (CALDERÓN CARRERO, 2009)

establecer la Ley, aquella que conforme al art. 18.4 CE debe limitar el uso de la informática, bien desarrollando el derecho fundamental a la protección de datos (art. 81.1 CE), bien regulando su ejercicio (art. 53.1 CE). La peculiaridad de este derecho fundamental a la protección de datos respecto de aquel derecho fundamental tan afín como es el de la intimidad radica, pues, en su distinta función, lo que apareja, por consiguiente, que también su objeto y contenido difieran. (STC 292/ 2000, FJ 5)

Es decir, el TC ha puesto de relieve que el derecho fundamental del art. 18.4 CE posee una distinta función, objeto y contenido que el derecho a la intimidad del art. 18.1 CE. Y caracteriza el contenido de este derecho fundamental a través de varios elementos (STC 292/2000, FJ. 5 y 6):

1. El derecho fundamental a la protección de datos, a diferencia del derecho a la intimidad, atribuye a su titular un haz de facultades que consiste en su mayor parte en el poder jurídico de imponer a terceros la realización u omisión de determinados comportamientos cuya concreta regulación debe establecer la Ley;
2. Mientras que la función del art. 18.1 CE es proteger frente a cualquier invasión que pueda realizarse en el ámbito íntimo de la vida personal y familiar que la persona desea excluir del conocimiento ajeno y de las intromisiones de terceros, el derecho fundamental del art. 18.4 CE persigue garantizar a esa persona un poder de control sobre sus datos personales, sobre su uso y destino, con el propósito de impedir su tráfico ilícito y lesivo para la dignidad y derecho del afectado. Por ello *Calderón Carrero* indica que el derecho de protección de datos garantiza a los individuos un poder de disposición sobre esos datos, de suerte que tal garantía impone a los poderes públicos la prohibición de que se conviertan en fuentes de esa información sin las debidas garantías y también el deber de prevenir los riesgos que pueden derivarse del acceso o divulgación indebidas de dicha información;
3. El TC insiste en la singularidad del derecho fundamental del art. 18.4 CE y en su mayor amplitud que el art. 18.1 CE, toda vez que el primero extiende su garantía no sólo a la intimidad en su dimensión constitucionalmente protegida por el art. 18.1 CE, sino también a la «esfera de los bienes de la personalidad»: aquellos datos que sean relevantes para o tengan incidencia en el ejercicio de cualesquiera derechos de la persona, sean o no derechos constitucionales y sean o no relativos al honor, la ideología, la intimidad personal y familiar o a cualquier otro bien constitucionalmente amparado, esto es, cualquier dato de carácter personal sea íntimo o no (datos personales públicos) cuyo conocimiento o empleo por terceros pueda afectar a sus derechos (sean o no fundamentales).

4. El TC también resalta la amplitud del contenido del derecho fundamental que emerge del art. 18.4 CE, en la medida en que el derecho a la protección de datos atribuye a su titular un haz de facultades consistente en diversos poderes jurídicos cuyo ejercicio impone a terceros deberes jurídicos de hacer: el derecho a que se requiera el previo consentimiento para la recogida y uso de los datos personales, el derecho a saber y ser informado sobre el destino y uso de esos datos y el derecho a acceder, rectificar y cancelar dichos datos²⁰¹ (CALDERÓN CARRERO, 2009, págs. 46-49).

La aplicación de esta idea puede observarse, por ejemplo, en la Sentencia 96/2012, de 7 de mayo, en donde la entidad demandante del amparo (Banco Bilbao Vizcaya Argentaria S.A. o BBVA) solicita que el Tribunal se pronuncie sobre la posible vulneración de su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), por entender que la medida acordada en las resoluciones impugnadas se fundamenta en una aplicación arbitraria e irrazonable del art. 256.1.6 LEC²⁰², al no tener en cuenta las limitaciones que a la hora de aplicar este precepto derivan del contenido constitucional del derecho fundamental a la intimidad y a la protección de datos personales (apartados 1 y 4 del art. 18 CE), toda vez que las resoluciones impugnadas ordenan la entrega al Juzgado de un conjunto de ficheros que contienen datos personales de cuya custodia, tratamiento y conservación es responsable la entidad recurrente, a lo que se une el hecho de que el órgano judicial pretende recabar esos datos con la finalidad de ponerlos a disposición de una asociación de consumidores y usuarios, todo ello sin contar con el previo conocimiento y consentimiento de los titulares de esos datos y sin que exista ninguna previsión explícita para garantizar que quien reciba estos datos los utilizará exclusivamente para las finalidades previstas.

El Tribunal, citando fallos anteriores, sostiene que

el derecho a la protección de los datos de carácter personal deriva del art. 18.4 CE, también invocado por la entidad demandante, y consagra “*en sí mismo un derecho o libertad fundamental*” (SSTC 254/1993, de 20 de julio, FJ 6; y 254/2000, de 30 de noviembre, FJ 5, entre otras), que “*excede el ámbito propio del derecho*

²⁰¹ Véase en este sentido la STC 254/ 1993, en la que el TC considera inconstitucional la denegación a un ciudadano de datos de carácter personal existentes en ficheros automatizados de la administración del Estado, en (CALDERÓN CARRERO, 2009).

²⁰² La Ley N°1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil o LEC, publicada en BOE» núm. 7, de 08/01/2000. Libro II “De los procesos Declarativos”, Título I “De las disposiciones comunes a los procesos declarativos”, Capítulo II “De las diligencias preliminares”, Art 256 “Clases de diligencias preliminares y su solicitud”, Apartado 1: “*Todo juicio podrá prepararse: ... 6.º Por petición de quien pretenda iniciar un proceso para la defensa de los intereses colectivos de consumidores y usuarios al objeto de concretar a los integrantes del grupo de afectados cuando, no estando determinados, sean fácilmente determinables. A tal efecto el tribunal adoptará las medidas oportunas para la averiguación de los integrantes del grupo, de acuerdo a las circunstancias del caso y conforme a los datos suministrados por el solicitante, incluyendo el requerimiento al demandado para que colabore en dicha determinación*”.

fundamental a la intimidad (art. 18.1 CE), y que se traduce en un derecho de control sobre los datos relativos a la propia persona. La llamada libertad informática es así el derecho a controlar el uso de los mismos datos insertos en un programa informático (habeas data) y comprende, entre otros aspectos, la oposición del ciudadano a que determinados datos personales sean utilizados para fines distintos de aquel legítimo que justificó su obtención” (STC 292/2000, de 30 de noviembre, FJ 5).

De ese modo, el Tribunal Constitucional perfila las singularidades del derecho a la protección de datos, indicando expresamente que

“su objeto es más amplio que el del derecho a la intimidad” (STC 292/2000, FJ 6), puesto que “el derecho fundamental a la protección de datos amplía la garantía constitucional a aquellos de esos datos que sean relevantes para o tengan incidencia en el ejercicio de cualesquiera derechos de la persona, sean o no derechos constitucionales y sean o no relativos al honor, la ideología, la intimidad personal y familiar a cualquier otro bien constitucionalmente amparado” (STC 292/2000, FJ 6). En consecuencia, el objeto de protección del derecho fundamental a la protección de datos que se deriva del art. 18.4 CE “no se reduce sólo a los datos íntimos de la persona, sino a cualquier tipo de dato personal, sea o no íntimo, cuyo conocimiento o empleo por terceros pueda afectar a sus derechos, sean o no fundamentales, porque su objeto no es sólo la intimidad individual, que para ello está la protección que el art. 18.1 CE otorga, sino los datos de carácter personal. Por consiguiente, también alcanza a aquellos datos personales públicos, que por el hecho de serlo, de ser accesibles al conocimiento de cualquiera, no escapan al poder de disposición del afectado porque así lo garantiza su derecho a la protección de datos” (STC 292/2000, FJ 6).

En base a lo expuesto concluye el Tribunal que los datos solicitados a la entidad demandante están protegidos por el art. 18.4 CE, que “consagra un derecho fundamental autónomo a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona” (STC 11/1998, de 13 de enero, FJ 5) y, en consecuencia, al igual que en los casos que se referían al Derecho a la Intimidad (18.1 CE), procede a analizar si la medida acordada por el juez limita el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal y, en caso afirmativo, si dicha injerencia es constitucionalmente legítima. A tal efecto, indica:

los requisitos que conforman nuestra doctrina sobre los límites que pueden sufrir los derechos fundamentales, ...pueden resumirse en los siguientes: “que la medida limitativa del derecho fundamental esté prevista por la Ley, que sea adoptada mediante resolución judicial especialmente motivada, y que sea idónea, necesaria y proporcionada en relación con un fin constitucionalmente legítimo” (SSTC 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 4 y 25/2005, de 14 de febrero, FJ 6, entre otras muchas); requisitos que hemos reiterado en relación con la concreta facultad de disposición y control de los datos personales, que “sólo cabe limitar en atención a derechos y bienes de relevancia constitucional y, por tanto, esté justificada, sea proporcionada y, además, se establezca por Ley, pues el derecho fundamental a la protección de datos personales no admite otros límites” (STC 292/2000, FJ 13, penúltimo párrafo).

Respecto de la necesidad de que la medida limitativa de derechos esté prevista en la ley (ex art. 53.1 CE), señala el Tribunal que la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, si bien establece en su art. 11.1 que “[l]os datos de carácter personal objeto de tratamiento sólo podrán ser comunicados a un tercero para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario con el previo consentimiento del interesado”, dispone en su segundo apartado, letra d), que el consentimiento “no será preciso” cuando, entre otros supuestos, la comunicación que deba efectuarse tenga por destinatarios a “los jueces o Tribunales”, y éstos estén actuando “en el ejercicio de las funciones” que tienen atribuidas. Por tanto, encuentra en el art. 11.2 d) LOPD una genérica habilitación legal a favor del juez para la obtención de datos de carácter personal sin el previo consentimiento del interesado, el que en conexión con el art. 256.1.6 LEC (que se incardina en el capítulo segundo de la Ley de enjuiciamiento civil, dedicado a las diligencias preliminares), permite concluir que el Juez cuenta con una previsión legal suficiente para acordar la medida cuestionada.

Ahora bien, recuerda el Tribunal que el art. 258 LEC fija, a los efectos de resolver sobre la petición de diligencias preliminares, que el órgano judicial deberá verificar si la diligencia “es adecuada a la finalidad que el solicitante persigue y que en la solicitud concurren justa causa e interés jurídico”; asimismo, este precepto indica que “el Tribunal rechazará la petición de diligencias realizada, si no considerare que éstas están justificadas”, de donde se deduce que el Juez, en todo caso y con independencia de la naturaleza de la medida solicitada, habrá de someter su decisión a una suerte de ponderación en la que deberá motivar la adecuación de la medida a la finalidad, justa causa e interés legítimo concurrentes.

También destaca que las exigencias de justificación y motivación de la medida se ven reforzadas cuando se está limitando el contenido de un derecho fundamental,

exigencias que no se satisfacen con cualquier forma de motivación que permita conocer la *ratio decidendi* de la resolución judicial, pues el deber de motivación de las resoluciones judiciales limitativas de los derechos fundamentales “no encuentra su fundamento constitucional en la genérica obligación de motivación de todas las resoluciones judiciales que resulta del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1, en relación con el art. 120.3 CE)”, sino en la protección del derecho sustantivo, lo que implica que “la ausencia de motivación ocasiona, por sí sola, en estos casos la vulneración del propio derecho fundamental sustantivo (SSTC 128/1995 y 158/1996, 181/1995 y 54/1996), todo ello sin perjuicio de que se produzca o no, además, la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva (STC 158/1996)” (STC 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 4).

Se trata, así, de un *canon reforzado* de justificación que garantiza, en el caso en trato, que no se puedan obtener, bajo la cobertura legal que presta el art. 256.1.6 LEC y, por tanto, sin el

previo consentimiento de los afectados, datos de carácter personal que no sean imprescindibles para el ejercicio de la acción colectiva que se pretende iniciar, y que evita, entre otras posibles consecuencias negativas, que pudiéndose identificar a los integrantes del grupo de afectados por otra vía, se utilice la más gravosa para el derecho fundamental.

Al respecto, no encuentra el Tribunal en la resolución impugnada ninguna argumentación a partir de la que se pueda deducir una relación causal entre la necesidad de obtener los datos solicitados y el tipo de acciones que se pretende iniciar, es decir, no se exteriorizan los elementos de juicio que, en este caso concreto, motivan que las diligencias solicitadas son necesarias para la finalidad perseguida por ADICAE y, lo que no es menos importante, que lo son en el momento procesal en que se solicitan. Además, destaca que el Auto impugnado omite todo juicio de proporcionalidad, requisito que junto a la previsión legal y a la justificación de la medida, resulta una exigencia imprescindible para la constitucionalidad de cualquier medida restrictiva de derechos fundamentales. Y afirma que

este Tribunal ha declarado en numerosas Sentencias que la desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo puede dar lugar a un enjuiciamiento desde la perspectiva constitucional, cuando esa falta de proporción implica un sacrificio excesivo e innecesario de los derechos que la Constitución garantiza (SSTC 62/1982, de 15 de octubre, FJ 5; 66/1985, de 23 de mayo, FJ 1; 19/1988, de 16 de febrero, FJ 8; 85/1992, de 8 de junio, FJ 5; y 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7). Incluso en las Sentencias en las que hemos hecho referencia al principio de proporcionalidad como canon derivado del valor justicia (SSTC 160/1987, de 2 de octubre, FJ 6; 50/1995, FJ 7; y 173/1995, de 21 de noviembre, FJ 2), del principio del Estado de Derecho (STC 160/1987, FJ 6), del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 6/1988, de 21 de enero, FJ 3; y 50/1995, FJ 7) o de la dignidad de la persona (STC 160/1987, FJ 6), lo hemos hecho en el contexto de la incidencia de la actuación de los poderes públicos en el ámbito de concretos y determinados derechos constitucionales de los ciudadanos.

Por tanto, procede el TC a analizar las exigencias de proporcionalidad que se proyectan sobre la injerencia en el derecho a la protección de datos de carácter personal, a efectos de determinar si la actuación judicial ha vulnerado materialmente el art. 18.4 CE.

En este sentido, hemos destacado (SSTC 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 4; 49/1999, de 5 de abril, FJ 7; 159/2009, de 29 de junio, FJ 3; 86/2006, de 27 de marzo, FJ 3; 206/2007, de 24 de septiembre, FJ 6; y 173/2011, de 7 de noviembre, FJ 2, entre otras) que para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres siguientes requisitos o condiciones: si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto).

Y, procediendo con dicho análisis, establece que toda vez que el art. 256.1.6 LEC no concreta el modo en que se pueden hacer efectivas las medidas de averiguación de los eventuales integrantes del grupo de afectados, la resolución debería haber exteriorizado las razones por las que la medida era idónea para conseguir el fin propuesto; debería haber motivado que no existía otra medida menos lesiva para identificar a los integrantes del grupo (juicio de necesidad), máxime cuando contaba con una propuesta concreta de la entidad bancaria, hoy demandante de amparo, que proponía que ADICAE entregara al Juzgado una carta en la que se informara de la presentación de la demanda, carta que, tras la supervisión del juzgado, sería remitida por el BBVA a todos los clientes que hubieran suscrito dichos productos financieros, lo que se acreditaría mediante verificación por empresa auditora externa; y, por último, debería haber valorado y exteriorizado si la solicitud de dichos datos personales era una medida ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto. Sin embargo, como se ha expuesto en el fundamento jurídico anterior, el Auto impugnado se presenta como una decisión ajena a toda ponderación de la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida.

De todo lo expuesto deduce el Tribunal que las resoluciones judiciales impugnadas han vulnerado el art. 18.4 CE. Y ello, porque una diligencia preliminar consistente en requerir a una entidad bancaria la entrega de datos personales de sus clientes, sin el previo consentimiento de éstos, para su posterior entrega a una asociación de consumidores que pretende iniciar un proceso para la defensa de los intereses colectivos de consumidores y usuarios, implica un claro límite en el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal (art. 18.4 CE) y, en consecuencia, no es suficiente la existencia de una genérica habilitación legal (ex art. 256.1.6 LEC), sino que dicha medida ha de adoptarse mediante resolución especialmente motivada, exteriorizando los elementos de juicio en los que se basa la resolución, de forma que las razones fácticas y jurídicas queden perfectamente expuestas y, además, debe someterse a un estricto juicio de proporcionalidad, como principio inherente del Estado de Derecho, cuya condición de canon de constitucionalidad tiene especial aplicación cuando se trata de proteger derechos fundamentales frente a limitaciones o constricciones que procedan de normas o resoluciones singulares (STC 85/1992, de 8 de junio, FJ 4). Sin embargo, nada de esto se ha hecho en las resoluciones jurídicas impugnadas.

Por último, sostiene el TC que

tal vulneración material del art. 18.4 CE implica, correlativamente, la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) de la entidad bancaria demandante de amparo que, cuando se opone al requerimiento

de entrega de los ficheros informáticos con los datos personales de aquellos de sus clientes que hubieran suscrito determinados productos financieros, datos sobre los que tiene una obligación jurídica de custodia, no obtiene del órgano judicial una respuesta fundada en una aplicación del ordenamiento jurídico conforme a la Constitución, de acuerdo con las exigencias de motivación y proporcionalidad anteriormente referidas.

En otro orden, el Tribunal Constitucional español ha intervenido en reiteradas oportunidades, imprimiendo una mirada rigurosa a las escasas excepciones insertas en el cuerpo normativo de la ley. Así, en la Sentencia del TC 292/2000, de 30 de noviembre,²⁰³ declara la inconstitucionalidad y nulidad de la excepción contenida en el apartado 1 del art. 21 referida a la posibilidad de comunicación de datos entre Administraciones públicas para el ejercicio de competencias diferentes o de competencias que versen sobre materias distintas, en los casos en que la misma *“hubiere sido prevista por las disposiciones de creación del fichero o por disposición de superior rango que regule su uso”*. La misma sentencia también declara la inconstitucionalidad y nulidad de parte del apartado 1 y todo el apartado 2 del art. 24 *“Otras excepciones a los derechos de los afectados”* que disponía que lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 5²⁰⁴ *“no será aplicable a la recogida de datos cuando la información al afectado impida o dificulte gravemente el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las Administraciones públicas o cuando afecte ...a la persecución de infracciones ...administrativas”*.

Asimismo, respecto de la exigencia de que la necesidad de que la medida limitativa de derechos esté prevista en la ley (ex art. 53.1 CE), específicamente con relación al derecho a la protección de datos de carácter personal puede citarse la Sentencia del TC 292/2000, de 30 de noviembre (FJ 13).

Hasta aquí analicé cómo la ley española ha regulado la protección de datos de personas físicas y cómo la ha receptado el Tribunal Constitucional.

²⁰³ BOE-T-2001-332. Véase en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-2001-332>

²⁰⁴ *“1. Los interesados a los que se soliciten datos personales deberán ser previamente informados de modo expreso, preciso e inequívoco:*

a) De la existencia de un fichero o tratamiento de datos de carácter personal, de la finalidad de la recogida de éstos y de los destinatarios de la información.

b) Del carácter obligatorio o facultativo de su respuesta a las preguntas que les sean planteadas.

c) De las consecuencias de la obtención de los datos o de la negativa a suministrarlos.

d) De la posibilidad de ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición.

e) De la identidad y dirección del responsable del tratamiento o, en su caso, de su representante.

Cuando el responsable del tratamiento no esté establecido en el territorio de la Unión Europea y utilice en el tratamiento de datos medios situados en territorio español, deberá designar, salvo que tales medios se utilicen con fines de trámite, un representante en España, sin perjuicio de las acciones que pudieran emprenderse contra el propio responsable del tratamiento.

2. Cuando se utilicen cuestionarios u otros impresos para la recogida, figurarán en los mismos, en forma claramente legible, las advertencias a que se refiere el apartado anterior.”

Sobre las personas jurídicas, no sólo el propio objeto de la Ley Orgánica 15/1999 de Protección de Datos, (art. 1º) las excluye de su alcance, sino que el Reglamento de Protección de Datos, aprobado por Real Decreto 1720/2007, en orden a desvanecer cualquier tipo de incertidumbre, concreta su ámbito de aplicación indicando expresamente que *“este reglamento no será aplicable a los tratamientos de datos referidos a personas jurídicas”*.

La Agencia Española de Protección de Datos también ha tenido ocasión de exponer su criterio al respecto mediante la emisión de distintos informes; puedo destacar en este sentido el Informe 20/2009 (SP/DOCT/18744), en los que la Agencia, empleando como base jurídica los citados artículos 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, concluyó 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 regulador establecido por la Ley Orgánica 15/1999.

Esta cuestión, ha ocasionado litigios judiciales que han finalizado con pronunciamientos en los que se ha tenido que decidir sobre la titularidad del derecho a la protección de datos por las personas jurídicas. Es el caso, por ejemplo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sentencia del 19/03/2014, donde se indicaba que *“nos encontramos ante un derecho fundamental, la protección de datos de carácter personal, que difiere de los garantizados en el art. 18.1 de la Constitución , y del que solo son titulares las personas físicas, es decir, a los seres humanos, tal y como se reconoce tanto en la LOPD como en la citada Directiva 95/46, así como en Convenios Internacionales suscritos por España anteriormente aludidos”*. (Sentencia de 19 de marzo de 2014 – SP/SENT/759065-)

Respecto de los empresarios y comerciantes individuales, si me remito al apartado tercero del artículo 2 del Reglamento de Protección de Datos, este indica que *“los datos relativos a empresarios individuales, cuando hagan referencia a ellos en su calidad de comerciantes, industriales o navieros, también se entenderán excluidos del régimen de aplicación de la protección de datos de carácter personal”*. Sobre esto también se ha pronunciado la AGPD; por ejemplo, en el Informe 652/2009 (SP/DOCT/18745), su Gabinete Jurídico recogía la siguiente interpretación:

1º) Que la legislación de protección de datos no es aplicable en los supuestos en los que los datos del comerciante sometidos a tratamiento hacen referencia *“únicamente”* al mismo en su condición de comerciante, industrial o naviero; es decir, a su actividad empresarial

2º) Que el sujeto respecto del que pretenda llevarse a cabo el tratamiento sea la empresa constituida por el comerciante industrial o naviero y no el empresario mismo que la hubiese constituido.

Especialmente relevante en cuanto a la problemática planteada por los empresarios individuales es la Sentencia de la Audiencia Nacional citada, pues en ella el Tribunal, tras negar que los empresarios individuales y profesionales puedan ser titulares del derecho a la protección de datos regulado en la LOPD en desarrollo del art. 18.4 de la Constitución, sí admite ciertas excepciones, repasando sus propios precedentes jurisprudenciales reconoce que en ocasiones y bajo determinadas circunstancias, la LOPD sí ampara los datos personales de los profesionales en tanto que no dejaban por ello de ser personas físicas:

...en nuestra sentencia de 21 de noviembre de 2002, Rec. 881/2000, en relación datos personales de arquitectos en el mercado de la construcción; en la sentencia de 25 de junio de 2003, Rec. 1099/2000 , en relación con datos personales de promotores en la construcción de su propia vivienda, y en la sentencia de 11 de febrero de 2004, Rec. 119/2002 , y ya bajo la vigencia de la actual LOPD, hemos entendido que el dato del afectado, aunque se refería al lugar de ejercicio de su profesión, concretamente un despacho de abogados, era un dato de una persona física con una actividad profesional cuya protección caía en la órbita de la Ley Orgánica 15/1999.

En el mismo sentido, tal y como nos recuerda la sentencia de 9 de junio de 2011, Rec. 147/2010 , precisábamos en nuestra sentencia de 14 de febrero de 2007, Rec. 186/2005, que «Si cualquier persona física tiene derecho a la protección de los datos personales, no parece que puedan ser excluidos de tal protección los datos personales de todas aquellas personas físicas que, obviamente conservando tal condición, también tengan la condición de profesionales, pues la adicción de esta circunstancia no les priva de sus derechos como ciudadanos, salvo que estos profesionales organicen su actividad bajo fórmulas mercantiles y que se acredite que los datos eran ajenos a su esfera privada y ostentaban una clara vinculación con la actividad mercantil .

En esta línea en nuestra sentencia de 8 de mayo 2009, Rec. 514/2007, nos pronunciamos sobre la no aplicabilidad de la LOPD a un supuesto en que se identificaba el nombre de una persona con el de sus sociedades y se refería a deudas de las citadas sociedades vinculadas a dicha persona. Criterio que ha sido reiterado posteriormente en la sentencia de 16 de julio 2009, Rec. 504/2008.

6.3.2.3. Argentina: el Habeas Data y la Ley Protección de Datos Personales

En la República Argentina, la protección de datos se configura a través de la garantía constitucional del *Habeas data* -que aplica solamente a personas humanas-, introducida en la reforma constitucional de 1994, y por la ley N°25.326 de “Ley de Protección de Datos Personales” (LPDP), sancionada el 4 de octubre de 2000,²⁰⁵ que alcanza a personas humanas y jurídicas.

²⁰⁵ Ley N°25.326 del Honorable Congreso de la Nación Argentina - Habeas Data – Art 1

Si bien antes de la última reforma en nuestro ordenamiento jurídico la protección y limitaciones a la privacidad ya estaban previstas en los artículos 18 y 19 de la Constitución -tales preceptos son los que perfilan los contornos y límites del derecho a la intimidad, a la no autoincriminación y el interés general de la sociedad en la persecución y castigo de los delitos-, es con la reforma de 1994, cuando se la reconoce explícitamente al incluirse entre las modificaciones, el recurso de *Habeas data* en el artículo 43.

Ello así, el art. 43 de la CN garantiza el acceso a las fuentes de información para conocer los datos que se tengan con relación a un individuo, a la vez que prevé la posibilidad de conocer la finalidad con que se han recabado los mismos y, en caso de que éstos se consideren falsos, discriminatorios o sensibles, establece la oportunidad para solicitar la supresión, rectificación, actualización o confidencialidad por parte del titular del dato (BASTERRA, 2009, p. 1037). Queda, de esta forma tutelado en la norma fundamental del sistema jurídico argentino, el derecho a la "intimidad informática" o "a la autodeterminación informativa" (BASTERRA, 2010, pp. 1-28).

El concepto de "datos personales" que deja entrever el artículo 43 de la CN son los "*datos a ella referidos, ... que consten en registros o bancos de datos públicos, o los privados destinados a proveer informes...*". Y la garantía consiste en salvaguardar el derecho a "*exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquellos*" en caso de "*falsedad o discriminación*".

Según lo establece la propia Constitución Nacional, la acción de protección de datos personales que tutela esta figura jurídica está específicamente ordenada a la defensa de la intimidad de los datos y del derecho a la autodeterminación informativa, aun cuando no estén dadas las condiciones de arbitrariedad o ilegalidad del acto cuestionado.

En términos comparativos entonces, la Constitución Nacional Argentina es la más explícita y amplia en cuanto a derechos protegidos, en tanto incorpora la garantía del *habeas data* y define su cobertura respecto de los datos personales. Y resulta de directo entendimiento que su aplicación no se limita al uso informático de los datos ni requiere que exista una agresión a la dignidad o a la libertad de la persona, como en lo dispone la CE.

Con respecto al concepto de *Habeas Data*, Sagüés afirma que es preciso diferenciar dos formas: una como derecho constitucional que es "*de fondo que refiere a la protección de datos personales, tema que tiene que ver con los derechos a la privacidad, honor, identidad, dignidad,*

Véase en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=64790>

verdad, igualdad, propiedad, entre otros, pero que va generando, en verdad un nuevo derecho constitucional para muchos autónomo, pero en formación todavía en Argentina, que se denomina «derecho a la autodeterminación informativa» y otro asunto es de derecho procesal constitucional referido en sentido preciso a la acción de hábeas data, una garantía constitucional destinada a tutelar los derechos de fondo mencionados» (SAGUÉS, Compendio de Derecho Procesal Constitucional, 2011, p. 620 y ss.).

En su acepción constitucional, se identifica una doble finalidad: una inmediata, que está comprendida por la posibilidad que tienen las personas de “...tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad...” y; una finalidad mediata, que consiste en el ejercicio de los derechos de “supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de los datos”, en caso que del acceso se advierta que resultan “falsos o discriminatorios” (BASTERRA, 2005, pp. 141-186).

Para *Bidart Campos* (1999, p. 192), la protección del *Habeas data* como derecho constitucional está orientada a los siguientes derechos: a) la autodeterminación informativa, b) la libertad informática y c) la privacidad de los datos. Mientras que para *Basterra*, tutela el derecho a la intimidad, pero no en forma genérica, sino a una especie del mismo: “la intimidad informática” que comprende a la autodeterminación informativa y, a través de ella, el derecho a la imagen o al propio perfil (BASTERRA, 2008, p. 354).

El Derecho a Acceso a la Información en Argentina

En tanto la doctrina clásica entendió que ya la Constitución liberal del periodo 1853-1860, contemplaba el *Derecho a la información* en el artículo 14,²⁰⁶ fue sin duda la reforma de 1994 la que catapultó este derecho, mediante el artículo 43 que consagró constitucionalmente el *habeas data* y el 75 inc. 22 que incorporó a la Carta Magna los Tratados Internacionales en materia de Derechos Humanos. Entre ellos, destaca la *Declaración Universal de los Derechos del hombre* de 1948, en cuyo artículo 19 ya se advierte del accionar potencialmente lesivo de estos derechos respecto a la dignidad humana; allí se habla de un ejercicio razonable del derecho.

En nuestra CN, de la inteligencia de los artículos 14 y 28 surge el "*Principio de Razonabilidad*", complementario al "*Principio de la legalidad*" del artículo 19. El ejercicio de los derechos consagrados constitucionalmente está sujeto a su reglamentación en la medida que esta no altere el espíritu de aquellos. Así, el derecho a la información permite el acceso a ella a quienes

²⁰⁶ "*Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio: ... de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa*".

estén legitimados, y supone un fin lícito y una no contravención de leyes de interés público, así como las buenas costumbres: su límite estará dado por el derecho a la privacidad.

En diciembre del 2003 se aprueba en Argentina el Decreto N°1172/2003 de “Acceso a la Información Pública - Reglamentos Generales”,²⁰⁷ pero con alcance limitado sólo al Poder Ejecutivo. Y no será sino hasta el año 2016, con la sanción de la ley N°22.275 de “Derecho de Acceso a la Información Pública”²⁰⁸ cuando se extiende a todo el Estado nacional argentino.

La ley N°22.275 de “Acceso a la Información Pública”,²⁰⁹ del 14/09/2016, tiene por objeto “*garantizar el efectivo ejercicio del derecho de acceso a la información pública, promover la participación ciudadana y la transparencia de la gestión pública*”, y se sustenta en 15 principios, a saber: 1) Presunción de publicidad, 2) Transparencia y máxima divulgación, 3) Informalismo, 4) Máximo acceso, 5) Apertura, 6) Disociación, 7) No discriminación, 8) Máxima premura, 9) Gratuidad, 10) Control, 11) Responsabilidad, 12) Alcance limitado de las excepciones, 13) *In dubio pro petitor*, 14) Facilitación, y 15) Buena fe.

En el marco de la ley se entiende por “información pública”: “*todo tipo de dato contenido en documentos de cualquier formato que los sujetos obligados enumerados en el artículo 7° de la presente ley generen, obtengan, transformen, controlen o custodien*”.

La ley entonces reconoce el *Derecho de acceso a la información pública*, el que comprende la posibilidad de buscar, acceder, solicitar, recibir, copiar, analizar, reprocesar, reutilizar y redistribuir libremente la información bajo custodia de los sujetos obligados (art. 7°), con las únicas limitaciones y excepciones que establece esta norma. Y establece que se presume pública toda información que generen, obtengan, transformen, controlen o custodien los sujetos obligados alcanzados por esta ley, salvo las excepciones previstas en el art. 8°, que son:

- a) Información expresamente clasificada como reservada o confidencial o secreta, por razones de defensa o política exterior.
- b) Información que pudiera poner en peligro el correcto funcionamiento del sistema financiero o bancario;
- c) Secretos industriales, comerciales, financieros, científicos, técnicos o tecnológicos cuya revelación pudiera perjudicar el nivel de competitividad o lesionar los intereses del sujeto obligado;
- d) Información que comprometa los derechos o intereses legítimos de un tercero obtenida en carácter confidencial;

²⁰⁷ Publicado en el BO el 4 de diciembre de 2003.

²⁰⁸ Publicada en el BO el 29 de setiembre de 2016

²⁰⁹ Véase en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/265000-269999/265949/texact.htm>

- e) Información en poder de la Unidad de Información Financiera encargada del análisis, tratamiento y transmisión de información tendiente a la prevención e investigación de la legitimación de activos provenientes de ilícitos;
- f) Información elaborada por los sujetos obligados dedicados a regular o supervisar instituciones financieras o preparada por terceros para ser utilizada por aquellos y que se refieran a exámenes de situación, evaluación de su sistema de operación o condición de su funcionamiento;
- g) Información elaborada por asesores jurídicos o abogados de la administración pública nacional cuya publicidad pudiera revelar la estrategia a adaptarse en la defensa o tramitación de una causa judicial o divulgar las técnicas o procedimientos de investigación de algún delito u otra irregularidad o cuando la información privare a una persona del pleno ejercicio de la garantía del debido proceso;
- h) Información protegida por el secreto profesional;
- i) Información que contenga datos personales y no pueda brindarse aplicando procedimientos de disociación, salvo que se cumpla con las condiciones de licitud previstas en la ley 25.326 de protección de datos personales y sus modificatorias;
- j) Información que pueda ocasionar un peligro a la vida o seguridad de una persona;
- k) Información de carácter judicial cuya divulgación estuviera vedada por otras leyes o por compromisos contraídos por la República Argentina en tratados internacionales;
- l) Información obtenida en investigaciones realizadas por los sujetos obligados que tuviera el carácter de reservada y cuya divulgación pudiera frustrar el éxito de una investigación;
- m) Información correspondiente a una sociedad anónima sujeta al régimen de oferta pública.

Las excepciones contenidas en el presente artículo no serán aplicables en casos de graves violaciones de derechos humanos, genocidio, crímenes de guerra o delitos de lesa humanidad.

En cuanto al ámbito de aplicación, son sujetos obligados (art. 7°) a brindar información pública:

- a) La administración pública nacional, conformada por la administración central y los organismos descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las instituciones de seguridad social;
- b) El Poder Legislativo y los órganos que funcionan en su ámbito;
- c) El Poder Judicial de la Nación;
- d) El Ministerio Público Fiscal de la Nación;
- e) El Ministerio Público de la Defensa;
- f) El Consejo de la Magistratura;
- g) Las empresas y sociedades del Estado...;
- h) Las empresas y sociedades en las cuales el Estado nacional tenga una participación minoritaria, pero sólo en lo referido a la participación estatal;
- i) Concesionarios, permisionarios y licenciatarios de servicios públicos ...
- o) El Banco de la República Argentina...

Y respecto de la legitimación activa, la ley establece que toda persona humana o jurídica, pública o privada, tiene derecho a solicitar y recibir información pública, no pudiendo exigirse al solicitante que motive la solicitud, que acredite derecho subjetivo o interés legítimo o que cuente con patrocinio letrado.

En síntesis, y en lo que a información tributaria se refiere, la LPDP no hace ninguna mención ni siquiera en las excepciones, como tampoco respecto de la información financiera en

poder de los bancos. Se excluye del alcance de la ley únicamente la información financiera en poder de aquellos que deben cumplir con las funciones de regulación y supervisión de tales entidades y a las que hacen a las funciones de la UIF.

En cuanto a su recepción jurisprudencial puedo citar el fallo *Ponzetti de Balbín*²¹⁰ del que es posible extraer las siguientes ideas:

- Se proclama que el derecho a la libre expresión e información "*no es absoluto en cuanto a las responsabilidades que el legislador puede determinar a raíz de los abusos producidos mediante su ejercicio, sea por la comisión de delitos penales o de actos ilícitos civiles*". El tribunal admite acertadamente la aplicación de la teoría del abuso del derecho en materia *ius informativa*. Libertad de prensa no significa, pues, impunidad de quien utiliza a la prensa como un medio para delinquir (Voto de Voto de José Severo Caballero y Augusto César Belluscio).
- Se sostiene que la libertad de expresión presenta tres facetas bien diferenciadas: a) "*Como ejercicio del derecho de industria o comercio por parte de la prensa, del cine, la radio y la televisión*"; b) "*Como derecho individual de emitir el pensamiento a través de esos medios*"; c) "*Como derecho social a la información*".
- Se afirma que "*la protección del ámbito de intimidad de las personas, tutelado por la legislación común no afecta la libertad de expresión garantizada por la Constitución ni cede ante la preeminencia de ésta; máxime cuando el artículo 1071 bis del Código Civil es consecuencia de otro derecho inscripto en la propia Constitución, también fundamental para la existencia de una sociedad libre, el derecho a la privacidad...*" (Voto de Voto de José Severo Caballero y Augusto César Belluscio).

Y, más reciente, el caso "*Denegri, Natalia Ruth c/ Google Inc. s/derechos personalísimos: Acciones relacionadas*", sentencia del 28/6/2022, en el que la CSJN revoca la sentencia que había dispuesto que la empresa demandada suprimiera "*toda vinculación de sus buscadores, tanto del denominado 'Google' como del perteneciente a 'Youtube', entre las palabras 'Natalia Denegri'...y cualquier eventual imagen o video, obtenidos hace veinte años o más, que exhiban eventuales escenas que pudo haber protagonizado la peticionaria ... así como también, eventuales videos de posibles reportajes televisivos en los que la actora hubiera brindado información de su vida privada*". La demandante sustentaba su pretensión en el llamado "derecho al olvido" admitido

²¹⁰ CSJN "*Ponzetti de Balbín, Indalis c/Editorial Atlántica S.A. s/ daños y perjuicios*", sentencia del 11/09/1984. Fallos: 306:1892.

por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso “Google Spain S.L. Google Inc. v. Agencia Española de Protección de Datos, Mario Costeja González” (sentencia del 13 de mayo de 2014), señalando que, “*aunque se trataba de información real sobre hechos de los que formó parte y en los que se vio involucrada, el mero paso del tiempo había generado que en la actualidad no revistiera ninguna importancia informativa ni periodística para la sociedad en general que autorizara su difusión*”.

Para así decidir, la Corte Suprema otorga mayor ponderación al derecho de información del público en general que al derecho al olvido de la demandante, tomando en cuenta los criterios que utilizan los motores de búsqueda para mostrar los resultados, que no necesariamente siguen una cronología sino que sale lo que Google estima lo que es mas relevante para el usuario, por lo que “*se podría generar un cierto perfil de las personas que podría condicionar la composición de lugar que el internauta se hará de la identidad de la persona auscultada*”. Además, el Máximo Tribunal destaca “*la necesidad de asumir hacia el futuro la problemática de ciertos aspectos del funcionamiento de los algoritmos de los que se sirven los motores de búsqueda, para que resulten más entendibles y transparentes para los usuarios, hoy sujetos a la decisión de aquellos*”.

Es entonces frente al derecho a la información donde el individuo se puede volver más vulnerable, y es ahí donde el Estado debe velar por el respeto al derecho a la intimidad, resguardando determinados datos "sensibles", como contempla la ley N°25.326 de *Habeas Data* y el Decreto N°1172/ 03 de acceso por parte del ciudadano a la información pública.

Analizaré a continuación la recepción jurisprudencial del Derecho a la Protección de Datos Personales, en busca de determinar el alcance de los derechos tutelados por esta garantía.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, en el caso “*Rossetti*”²¹¹, sostuvo que la finalidad del *habeas data*, es impedir que en bancos o registros de datos se recopile información, acerca de la persona titular del derecho que interpone la acción, cuando se refiera a aspectos de su personalidad que se hallan directamente vinculados con su intimidad. *Sagüés* (1994, p. 1151) indica que, en tal caso, el individuo puede: a) acceder a la información, b) rectificarla, c) actualizarla, d) suprimirla y, e) asegurar su confidencialidad (BASTERRA, 2010, pp. 1-28).

En el caso “*Farrel Desmond Agustín c/ B.C.R.A y otros s/ Amparo*”,²¹² la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal estableció que

²¹¹ CNCiv, “*Rossetti Serra, Salvador v. Dun & Brandstreet S.R.L.*”, Sala H, sentencia del 19/05/1995.

²¹² CNCAF, “*Farrel Desmond Agustín c/ B.C.R.A y otros s/Amparo*”, Sala IV, sentencia del 05/09/1995.

el habeas data tiene cinco objetivos principales: a) que una persona pueda acceder a la información que sobre ella conste en un registro o banco de datos; b) que se actualicen datos atrasados; c) que se rectifiquen los datos inexactos; d) que se asegure la confidencialidad de cierta información legalmente obtenida para evitar su conocimiento por terceros; y e) supresión del requisito de la llamada "información sensible" -vida íntima, ideas políticas, religiosas o gremiales.

Con una visión mucho más amplia, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, Sala III en el precedente "*Farías, Néstor Oscar c. Banco Macro S.A.*",²¹³ sostuvo que

... el habeas data, se halla en estrecha vinculación con el derecho a la intimidad o privacidad, tal como ha sido destacado por caracterizada doctrina ... tiene, por consecuencia necesaria, asegurar la tranquilidad de las personas y no la de perpetuar situaciones ambiguas o dotadas de incertidumbre que restan el derecho a no ser molestado injustamente, desmedrando uno de los derechos principalísimos del ser humano ... siendo ello así, cuando se ha perturbado seriamente el derecho a desarrollar las actividades vitales con normalidad, por causa de una información falsa o errónea que trastoca la existencia entera de la persona, es un deber ético y jurídico del causante adoptar los medios de mayor amplitud para neutralizar la propagación del daño causado, resultando inadmisibles una conducta incompatible con el respeto debido a la dignidad humana, cuya protección es el cimiento mismo de todo el orden constitucional.

En cuanto a la doctrina, las opiniones son diversas.

Bianchi (1995, p. 6) sostiene que, si bien no es óbice a la protección de otros derechos fundamentales, los derechos protegidos por el *habeas datan* básicamente son: la privacidad, la identidad y el honor de una persona. Para *Ekmekdjian* (1995, p. 946), el fundamento del *habeas data* es la protección de la intimidad de las personas y su privacidad, siendo éstos últimos una derivación del derecho a la dignidad. En la misma línea se enrola *Sagüés* (1994, p. 1158), que también se refiere al honor o la privacidad. Y, más general, *Liberatore* (2001, p. 294) entiende que, de acuerdo a una interpretación teleológica del artículo 43 de la Constitución Nacional, el *habeas data* se debe ubicar dentro del campo de la protección de los derechos personalísimos, vulnerados específicamente a través del dato registrado y el uso que del mismo se haga por parte del registrador. En efecto, sea que el derecho de acción reconocido proteja la intimidad, la privacidad, la identidad, el honor o la imagen, lo cierto es que tal reconocimiento supone tutelar en forma expresa la esfera individual que cada uno aspira a retraer de la difusión pública o del conocimiento de terceros (BASTERRA, 2010, pp. 1-28).

Por otro lado, la autora menciona que *Bidart Campos* (1997, p. 389) ha entendido que la finalidad principal de esta garantía es la de evitar el abuso informático, pero no necesariamente

²¹³ CNCCF, "*Farías, Néstor Oscar c. Banco Macro S.A.*", Sala III, sentencia del 29/08/2008.

dicho abuso tiene que existir, pues también se tiene en miras preservar la confidencialidad y la reserva de bienes personales como los que hacen a la dignidad, el honor, la privacidad, a la información sensible, la autodeterminación informática y a la igualdad.

En términos legislativos, el Derecho a la Protección de Datos Personales tutelado por la garantía constitucional del *Habeas Data* se encuentra regulado en la ley N°25.326 y el Decreto 1558/01.

La Ley 25.326 (LPDP)

La ley N°25.326 de “Protección de Datos Personales” (LPDP) del 4 de octubre de 2000,²¹⁴ es la que regula la protección de los datos personales en Argentina. En su artículo 1° se establece que el objeto es

la protección integral de los datos personales asentados en archivos, registros, bancos de datos, u otros medios técnicos de tratamiento de datos, sean estos públicos, o privados destinados a dar informes, para garantizar el derecho al honor y a la intimidad de las personas, así como también el acceso a la información que sobre las mismas se registre, de conformidad a lo establecido en el artículo 43, párrafo tercero de la Constitución Nacional.

Además, aclara que su alcance abarca, en cuanto resulte pertinente, a los datos relativos a personas de existencia ideal, y que en ningún caso se podrán afectar la base de datos ni las fuentes de información periodísticas.

Y define: “*dato personal*” como información de cualquier tipo referida a personas físicas o de existencia ideal determinadas o determinables; “*archivo, registro, base o banco de datos*” como al conjunto organizado de datos personales que sean objeto de tratamiento o procesamiento, electrónico o no, cualquiera que fuere la modalidad de su formación, almacenamiento, organización o acceso; y “*tratamiento de datos*” como aquellas operaciones y procedimientos sistemáticos, electrónicos o no, que permitan la recolección, conservación, ordenación, almacenamiento, modificación, relacionamiento, evaluación, bloqueo, destrucción, y en general el procesamiento de datos personales, así como también su cesión a terceros a través de comunicaciones, consultas, interconexiones o transferencias.

La LPDP crea un Órgano de control de Protección de datos²¹⁵ que administra el Registro creado ad hoc, de consulta pública y gratuita, en el cual toda persona -humana o jurídica- puede ejercer el *derecho de información*, esto es, puede solicitar información relativa a la existencia de

²¹⁴ *Ob. Cit.*

²¹⁵ El Centro de Protección de Datos Personales (Defensoría del Pueblo). Véase en <https://cpdp.defensoria.org.ar/presentacion/>

archivos, registros, bases o bancos de datos personales, sus finalidades y la identidad de sus responsables (art. 13). También reconoce el *derecho de acceso a la información* (art. 14), que se ejerce por ante los responsables de los archivos/registros/bases o bancos de datos, públicos o privados, previa acreditación de su identidad, quienes deben suministrar al interesado la información completa contenida en el archivo y en lenguaje accesible (art. 15). Además, se le reconoce el *Derecho de rectificación, actualización, supresión o sometidos a confidencialidad* (art. 16).

Un aspecto que merece destacarse son las excepciones que contempla la LPDP al ejercicio de los derechos de acceso a la información y de rectificación/supresión de la información. Ello así, el artículo 17 de la ley dispone que:

1. Los responsables o usuarios de bancos de datos públicos pueden, mediante decisión fundada, denegar el acceso, rectificación o la supresión en función de la protección de la defensa de la Nación, del orden y la seguridad públicos, o de la protección de los derechos e intereses de terceros. 2. La información sobre datos personales también puede ser denegada por los responsables o usuarios de bancos de datos públicos, cuando de tal modo se pudieran obstaculizar actuaciones judiciales o administrativas en curso vinculadas a la investigación sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias o previsionales, el desarrollo de funciones de control de la salud y del medio ambiente, la investigación de delitos penales y la verificación de infracciones administrativas. La resolución que así lo disponga debe ser fundada y notificada al afectado. 3. Sin perjuicio de lo establecido en los incisos anteriores, se deberá brindar acceso a los registros en cuestión en la oportunidad en que el afectado tenga que ejercer su derecho de defensa.

Por lo demás, del cuerpo normativo de la ley pueden identificarse los siguientes principios:

- 1) *Principio de licitud de los archivos de datos* (art. 3°): para que sea lícito el archivo de datos debe estar inscripto, operar según los principios de la LPDP y no pueden tener finalidades contrarias a las leyes o moral pública.
- 2) *Principio de la calidad de los datos* (art. 4° inc.1): los datos deben ser ciertos, adecuados, pertinentes y no excesivos, en relación con el ámbito y finalidad para los que se hubieren obtenido.
- 3) *Principio de recolección lícita de datos* (art. 4° inc. 2): la recolección de datos no puede hacerse por medios desleales, fraudulentos o en forma contraria a la LPDP.
- 4) *Principio de limitación de la finalidad* (art. 4° inc. 3): los datos recolectados no podrán utilizarse para fines diferentes de los previstos al momento de obtener el consentimiento de su titular.
- 5) *Principio de la exactitud del dato* (art. 4° inc. 4 y 5): los datos personales que se recaban deben ser exactos y como consecuencia de ello establece herramientas para que, "en

caso de que fuese necesario", reclamar la supresión, sustitución o completados de los mismos.

- 6) *Principio de accesibilidad* (art. 4º inc. 6): los datos deben ser almacenados de modo que permitan el ejercicio del derecho de acceso de su titular.
- 7) *Principio de necesidad o pertinencia* (art. 4º inc. 7): los datos deben ser destruidos cuando hayan dejado de ser necesarios o pertinentes a los fines para los cuales hubiesen sido recolectados.
- 8) *Principio del consentimiento* (art. 5 inc. 1): el tratamiento de datos personales es ilícito cuando el titular no hubiere prestado su consentimiento libre, expreso e informado. Entre las excepciones que contempla este principio figura cuando “b) *se recaben para el ejercicio de funciones propias de los poderes del Estado o en virtud de una obligación legal; c) se trate de listados cuyos datos se limiten a nombre, documento nacional de identidad, identificación tributaria o previsional, ocupación, fecha de nacimiento y domicilio; ...e) se trate de las operaciones que realicen las entidades financieras y de las informaciones que reciban de sus clientes conforme las disposiciones del artículo 39 de la Ley 21.526.*”
- 9) *Principio de Información previa* (art. 6º): cuando se recaben datos personales se deberá informar previamente a sus titulares: la finalidad; destinatarios; la existencia, identidad y domicilio del responsable del archivo/registro/banco de datos/etc.; consecuencias de proporcionar los datos; la posibilidad de ejercer el derecho de acceso, rectificación y supresión
- 10) *Principio del dato sensible* (art. 7º): definidos como aquellos “*datos personales que revelan origen racial y étnico, opiniones políticas, convicciones religiosas, filosóficas o morales, afiliación sindical e información referente a la salud o a la vida sexual*”, la LPDP establece que ninguna persona puede ser obligada a proporcionar datos sensibles y contempla tratamiento especial cuando tal tipo de datos sean recolectados o sometidos a tratamiento.
- 11) *Principio de seguridad* (art. 9º): El responsable o usuario del archivo de datos debe adoptar las medidas técnicas y organizativas que resulten necesarias para garantizar la seguridad y confidencialidad de los datos personales.
- 12) *Principio de confidencialidad ilimitada* (art. 10º): el responsable y las personas que intervengan en cualquier fase del tratamiento de datos personales están obligados al secreto profesional respecto de los mismos.

- 13) *Principio de cesión restringida* (art. 11°): los datos personales objeto de tratamiento sólo pueden ser cedidos para el cumplimiento de los fines directamente relacionados con el interés legítimo del cedente y del cesionario y con el previo consentimiento, revocable, del titular de los datos, al que se le debe informar sobre la finalidad de la cesión e identificar al cesionario o los elementos que permitan hacerlo.
- 14) *Principio de protección de datos en el marco de transferencia internacional* (art. 12°)
- 15) *Principio de gratuidad del ejercicio del derecho a la actualización informativa* (art. 19°)
- 16) *Principio de impugnación de valoraciones personales informatizadas* (art. 20)²¹⁶: las decisiones judiciales o los actos administrativos que impliquen apreciación o valoración de conductas humanas no podrán tener como único fundamento el resultado del tratamiento informatizado de datos personales que suministren una definición del perfil o personalidad del interesado, so pena de ser insanablemente nulos.

Con relación a la acción de protección de los datos personales o de *hábeas data*, la norma establece que procederá: a) para tomar conocimiento de los datos personales almacenados en archivos, registros o bancos de datos públicos o privados destinados a proporcionar informes, y de la finalidad de aquéllos; b) en los casos en que se presuma la falsedad, inexactitud, desactualización de la información de que se trata, o el tratamiento de datos cuyo registro se encuentra prohibido en la presente ley, para exigir su rectificación, supresión, confidencialidad o actualización. Y reconoce una *legitimación activa*, cuando es ejercida por el afectado, sus tutores o curadores, los sucesores de las personas físicas -sean en línea directa o colateral hasta el segundo grado- por sí o por intermedio de apoderado, y por representantes legales, o apoderados para el caso de personas de existencia ideal; y una *legitimación pasiva*, cuando la acción procede respecto de los responsables y usuarios de bancos de datos públicos, y de los privados destinados a proveer informes.

Sobre el procedimiento aplicable, la LPDP establece que la acción de *hábeas data* tramitará según las disposiciones de la misma ley, y por el procedimiento que corresponde a la acción de

²¹⁶ ARTICULO 20.- (Impugnación de valoraciones personales). 1. Las decisiones judiciales o los actos administrativos que impliquen apreciación o valoración de conductas humanas, no podrán tener como único fundamento el resultado del tratamiento informatizado de datos personales que suministre una definición del perfil o personalidad del interesado. 2. Los actos que resulten contrarios a la disposición precedente serán insanablemente nulos.

amparo común y supletoriamente por las normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en lo atinente al juicio sumarísimo.

En otro orden, del análisis de la Ley de Protección de Datos Personales (LPDP) argentina se observa que se basa en la Ley Orgánica (L.O.) N°5/1992 de España antes mencionada, de “Regulación del tratamiento automatizado de los datos de carácter personal” (LORTAD)²¹⁷ que, tras recibir críticas estructurales y de contenido en el derecho ibérico -traducidos en demandas constitucionales-, fue finalmente reemplazada por la L.O. N°15/99, de “Protección de Datos de Carácter Personal” (LOPD),²¹⁸ actualmente vigente (RIASCOS GÓMEZ, 2016, p. 15).

Por ello, en opinión *Riascos Gómez*, la ley N°25.326 argentina adolece de los mismos defectos y falencias que la LORTAD española, a saber: defectos de fondo y de forma, vacíos respecto de facultades efectivas de los titulares de derechos tanto frente al tratamiento como al almacenamiento de datos, recabados, almacenados o comunicados (“transferidos” o “cedidos”) en bancos de datos o similares; reestructuración de las vías previas y procesales del procedimiento originado en la acción de Hábeas Data; ajustes en la aplicabilidad de la normatividad sobre protección de datos tanto a los bancos de datos de titularidad pública como de titularidad privada, con las pertinentes excepciones para unos; y otros. Así el autor, clasifica las diferencias tanto de la LPDP y de la LORTAD respecto de la LOPD en cinco áreas que procederé a analizar a continuación, introduciendo nuestras observaciones y opiniones pertinentes, a saber:

A. Con relación al objeto y aplicabilidad de la ley

- Si bien el objeto de la LORTAD era más amplio que la LPDP argentina por cuanto incluía los datos de carácter familiar, generaba cierta incertidumbre a la hora de decidir si incluía a las personas jurídicas; duda que es eliminada en la nueva versión al excluirlas explícitamente, por amparar únicamente los llamados *derechos personalísimos*. Por su parte, la ley argentina las incluye, previendo así que también existe una especie de derecho al honor y la intimidad de las personas jurídicas que eventualmente pudieran ser vulnerados por los abusos del “poder informático” o los tratamientos informatizados de los datos de aquellas.

B. Con relación a las definiciones técnico-jurídicas

- Las definiciones de “dato personal” o “titular de datos” argentinas incluyen a las personas de existencia ideal, no así las LORTAD y LOPD.

²¹⁷ *Ob. Cit.* Véase en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1992-24189>

²¹⁸ *Ob. Cit.* Véase en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1999-23750>

- El término “archivo, registro, base o banco de datos” argentino es más amplio que el término “fichero automatizado” de la LORTAD; definición que se corrige en la LOPD.
- La legislación argentina define el concepto de “dato sensible”, que el autor entiende es una institución jurídica altamente permeable y de difícil concreción, por lo que en ambas versiones de la ley española se optó por regular la institución -sin nominarla expresamente- en diferentes normas relativas a los niveles potenciados de protección de ciertos datos especiales y en tal virtud, reglamentar lo relativo a la limitación, restricción o prohibición de aquellos, según la fase del tratamiento informatizado o no de los “datos especialmente protegidos” y como consecuencia ineludible de la aplicación del principio rector del tratamiento de datos, cual es el “consentimiento” de titular de los datos (“afectado o interesado”, según la LOPD).

C. Con relación a los principios que orientan el tratamiento de datos

- Respecto del *Principio de licitud de los archivos de datos*, a diferencia de la LORTAD que lo incluye en el principio de calidad de datos, en la ley argentina es un principio aparte, entendiéndose así que tanto en la formación, como en el tratamiento y las finalidades las bases de datos no deben ser contrarios a las leyes o “a la moral pública”.
- Respecto del *Principio de Consentimiento*, en la LPDP se instituyen unas excepciones *numerus clausus*, en los que no se requiere dicho consentimiento, mientras que la LORTAD enfatizó en las excepciones aplicables a casos en que se recolecte información para el ejercicio de las funciones de las “Administraciones Públicas” y las que surgen en las relaciones laborales.
- El consentimiento en la LORTAD puede ser revocado cuando exista causa justificada para ello y no se le atribuya efectos retroactivos. Este derecho de capital importancia para el titular de los datos no fue previsto en la LPDP argentina.
- Resulta en un agregado válido de la ley argentina el que “*el obligado podrá ser relevado del deber de secreto por resolución judicial y cuando medien razones fundadas relativas a la seguridad pública, la defensa nacional o la salud pública*”
- En materia de *Transferencia Internacional*, este tópico fue modificado en la LOPD española para estar acorde con las Directivas 95/46/CE y 97/66/CE de la UE, y se refiere a que el carácter adecuado del nivel de protección que ofrece el país de destino se evaluará por la Agencia de Protección de Datos atendiendo a todas las circunstancias que concurran en la transferencia o categoría de transferencia de datos. En particular, se tomará en consideración la naturaleza de los datos de finalidad y la duración del tratamiento o de los tratamientos previstos, el país de origen y el país de destino final, las normas de Derecho,

generales o sectoriales, vigentes en el país tercero de que se trate, el contenido de los informes de la Comisión de la Unión Europea, así como las normas profesionales y las medidas de seguridad en vigor en dichos países. Asimismo, aumenta el listado de excepciones al previsto en la LORTAD de 1992.

D. Con relación a los derechos de los titulares de los datos personales

- La LPDP, en los artículos 13 a 20, expresa que estos son: (i) Derecho a la Información, (ii) Derecho de acceso, (iii) Derecho de rectificación, actualización o supresión; y (iv) Derecho a la impugnación de valoraciones personales. Estos derechos son de idéntico tenor a los previstos en los artículos 12 a 17 de la LORTAD, con mínimas diferencias.
- La ley argentina establece unas excepciones al derecho de acceso y de rectificación, actualización y supresión, por parte de los responsables o usuarios de los datos personas, mediante “decisión fundada” (o mejor, motivada y notificada) que no se encuentran en ninguna de las versiones españolas.

E. Con relación a la prestación de servicios de solvencia patrimonial o crediticia

- Las leyes de protección de datos española de 1992 y 1999, regulan esta clase especial de datos de la persona humana tan solo desde el ámbito privado, tal como lo confirma la ubicación de los artículos 28 y 29, respectivamente. En cambio, la LPDP al no ubicar formalmente bajo un título o capítulo de la ley que determine qué clase de información financiera regula, deberá entenderse que lo hace en el ámbito privado y público, indistintamente, aunque los contenidos sigan siendo de la información financiera de carácter privado de la norma origen: la LORTAD.

Por último, no puede dejar de mencionarse que el 19 de setiembre de 2018 se remitió al Congreso de la Nación Argentina un Proyecto de Ley de Protección de Datos Personales, con el objeto de reemplazar el ordenamiento normativo antes indicado a fin de adaptarla “a las nuevas tecnologías y a los cambios regulatorios ocurridos en el derecho comparado durante los últimos años”, especialmente los adelantos de la UE en materia de Protección de Datos Personales²¹⁹

Este Proyecto incluye, entre otros, los siguientes cambios: i) excluye a las personas jurídicas como sujetos de los derechos fundamentales;²²⁰ ii) no prevé que se aplique la LPDP en el supuesto de tratamiento de datos que efectúe una persona humana para su uso exclusivamente

²¹⁹ Mensaje del presidente de la Nación Argentina, en oportunidad de la presentación del Proyecto de Ley de Protección de datos Personales al Honorable Congreso de la Nación Argentina – Ver en https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/mensaje_nde_147-2018_datos_personales.pdf

²²⁰ En virtud de que, según los estándares internacionales en la materia, las personas de existencia ideal no son sujetos titulares de derechos humanos fundamentales (Corte IDH, Opinión Consultiva OC - 22/16).

privado o de su grupo familiar; iii) dispone que no se aplicará al tratamiento de datos que realicen los medios de comunicación en el ejercicio de la libertad de expresión; iv) prevé la aplicación, aun cuando los responsables de tratar los datos no se encuentren en territorio nacional; v) incluye el *Principio de minimización de los datos* y el *Principio de responsabilidad proactiva*; vi) inclusión de previsiones específicas para aclarar el concepto del consentimiento del titular de los datos para su posterior tratamiento, más acorde con el concepto correspondiente al estado de desarrollo conocido como “la era digital” y con las nuevas tecnologías -incluye parámetros que admiten otorgarlo, de manera más clara, sin que ello impida la innovación y el avance de nuevas tecnologías y usos en Internet-; vii) se incorporan parámetros especiales para el tratamiento de datos de niñas, niños y adolescentes; viii) también incorpora reglas para los que hacen tratamiento de datos; ix) se establecen 4 derechos de los titulares de datos personales: el de acceso, el de rectificación, el de oposición y el de supresión -con la aclaración que el derecho de supresión no procede cuando el tratamiento de datos persiga un fin público o sea necesario para ejercer el derecho a la libertad de expresión e información-; x) se incorpora el derecho a la portabilidad de datos personales -esto es la transferencia directa de responsable a responsable cuando sea técnicamente posible; xi) se adopta el criterio establecido por los artículos 9º, 10 y 11 del CCCN y expresamente dispone que el ejercicio abusivo de los derechos enumerados no se encuentra amparado; xii) se crea la figura del Delegado de Protección de Datos y la Agencia de Acceso a la Información Pública (AAIP), conforme los términos del artículo 19 de la Ley N°27.275 y modificatorios, siendo este un ente autárquico con autonomía funcional en el ámbito de la Jefatura de Gabinete de Ministros; xiii) se habilitan tres procedimientos: uno a instancias del titular de los datos o de su representante legal, un procedimiento de verificación de oficio, y un procedimiento de verificación por denuncia de un tercero; xiv) en relación con las sanciones, el Proyecto propone cuantificar las multas en base a una referencia de valor (el Salario Mínimo Vital y Móvil vigente al momento de su imposición) que permite superar las dificultades que surgen de la insuficiencia de los montos contenidos en la legislación vigente, en atención a que los daños que se pueden ocasionar por infracción a la Ley configuran lesiones a derechos fundamentales, como la privacidad o la intimidad.

6.3.3. Recapitulando sobre Protección de datos tributarios

Según se desprende de la normativa y antecedentes referidos, en materia de Protección de datos personales el liderazgo europeo es indiscutible, a pesar de que la normativa estadounidense fue anterior. Entiendo que esto se debe, fundamentalmente, al temprano reconocimiento constitucional que se le ha dado al Derecho a la Intimidad -basamento de la protección de datos-

en el viejo continente. La toma de consciencia social del potencial impacto que los avances tecnológicos podían tener sobre los derechos fundamentales y que ha impulsado el consiguiente desarrollo jurídico, especialmente el referido a los derechos humanos, fue lo suficientemente relevante como para darle jerarquía constitucional; sentada esa base fundacional, el desarrollo era sólo cuestión de tiempo. En esta línea también se ha enrolado la Argentina.

Dicho eso, la diferencia respecto de la estructura jurídica de EE.UU, con una concepción de privacidad de la información sin jerarquía constitucional, con débiles límites legislativos que acotan únicamente al Estado y dejan librado a criterio empresarial el manejo de los datos personales en su poder, resultará decisiva a la hora de analizar el área de interés común entre el Derecho Tributario y el Derecho a la Protección de Datos Personales, habida cuenta del trasfondo constitucional del primero y no así del segundo; y fundamental también, al momento de comprender cómo se han resuelto los conflictos que se han sucedido en esta área común.

La protección de la I° Enmienda -libertad de asociación-, inicialmente laxa se ha ido tímidamente ciñendo al tomar conciencia del avance tecnológico y la consiguiente necesidad de divulgación y uso sólo en ciertas circunstancias. Por su parte, los derechos que emergen de la IV° Enmienda -contra registros y requisas arbitrarias- también han ido incrementándose con el tiempo, aunque únicamente referidos a la recolección de datos, nunca a su uso -con prescindencia de cómo se obtuvieron-. Sin embargo, esta evolución positiva de la protección de datos sufrió un revés con el surgimiento de la doctrina *Miller* -de que no puede haber una expectativa razonable de privacidad en la información compartida con un tercero-, y su consecuente expansión producto del avance tecnológico. Esta doctrina es una característica distintiva del derecho a la privacidad de la información estadounidense, que no se ha observado en los otros dos países analizados.

Por otro lado, tanto en España como en Argentina, y gracias al reconocimiento constitucional y la normativa jurídica con poder coactivo, los datos personales siguen siendo propiedad de los ciudadanos y, salvo muy contadas excepciones, no se pueden ceder o tratar sin la autorización previa.²²¹

²²¹ Un aspecto interesante es el que surge cuando se aplica la LOPD española a los usuarios de redes sociales. Según el *Informe Jurídico 0615-2008* de la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD), tener un número demasiado alto de amigos podría exceder el ámbito de las 'relaciones privadas' del usuario y, por tanto, cualquier compartición de datos de terceros entenderse como una posible comunicación pública ilícita. Véase en <https://www.aepd.es/es/documento/2008-0615.pdf>

Romero Coloma (1987) identifica los siguientes fundamentos del Derecho a la Intimidad en su nueva configuración, a saber: a) el derecho de acceso a los datos; b) el uso de los datos según su finalidad; y c) el derecho al olvido (GONZÁLES MANTILLA, 1993, pp. 67-77).

Respecto del *Derecho de Acceso a los Datos*, el autor indica que el principio es que el desarrollo de la informática debe ir acompañado de una ampliación del *Derecho a la Información*. Para *Heredero Higuera* (1976), se trata, por lo tanto, que el interesado pueda conocer los datos que hay registrados acerca de él y en los cuales habrán de fundarse las decisiones que le afecten, para tener el control sobre la información que le concierne. El autor entiende que la puesta en vigencia de este principio se logra a través de un mecanismo de protección al que se le ha denominado también *Habeas Data* o *Habeas Scriptum* y que tiene por fin el obligar a una persona o entidad que tiene registrados datos de otra persona, a que exhiba o ponga de manifiesto a ésta los soportes informatizados que contengan tales datos.

Del Derecho de Acceso, pueden desprenderse dos corolarios: 1) la necesidad que el interesado conozca la existencia del archivo o fichero y de los datos; 2) que se tiene el derecho a impugnar los datos incompletos, inexactos, obsoletos o ilícitos y la correlativa obligación del titular del archivo, de rectificar tales datos, con la posibilidad que las rectificaciones, adiciones o supresiones de datos, resultado de la impugnación, sean notificadas a las personas que habían tenido conocimiento de los datos inexactos, incompletos o falsos, con el fin que éstas puedan a su vez modificar sus decisiones o su actitud para con el interesado.

Se observa que la legislación norteamericana, en lo que aquí interesa, se ha asegurado que exista un registro organizado y público (el Registro Federal o DOJ) de los sistemas de registros de personas en poder de entes estatales, entre ellos la División de Impuestos. También han hecho lo propio España y Argentina a través de la Agencia de Protección de Datos y la Dirección Nacional de Protección de Datos Personales (PDP) -dependiente del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos-, respectivamente. A su vez las tres jurisdicciones contemplan el derecho de acceso y el de rectificación, pero la completitud, exactitud y obsolescencia no están contemplados en la norma anglosajona, al menos no expresamente. De hecho, el derecho a impedir el uso posterior ha sido expresamente denegado.²²²

Antes mencioné que la Ley de Privacidad norteamericana limita su alcance a registros de datos en poder de agencias del Estado y queda desregulados los datos en poder en privados. Por otro lado, la LOTRAD española y su par argentina establecen once reglas que debe cumplir el

²²² Véase *United States v Leon*, *United States v Calandra*.

sector privado informático, teniendo todas ellas la misma validez jurídica: licitud, privacidad, congruencia (adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades para los que se obtienen), exactitud y actualidad (que juntas determinan la veracidad), parcialidad, temporalidad, consentimiento, inscripción.

Respecto del *Derecho al uso de los datos según su finalidad*, es un principio que consiste en que los datos que han sido obtenidos para un determinado fin no deben ser usados para otro distinto. Menciona *González Mantilla* que la importancia de este principio es realmente fundamental y puede ser considerado como un medio suficiente para proteger los diversos bienes jurídicos puestos en peligro por la informática.

Coincido con tal opinión, y advierto que las tres legislaciones en análisis contienen preceptos referidos al uso según la finalidad, de vital importancia en materia tributaria.

Y por último, el *Derecho al olvido*, refiere a situaciones en el que el registro de determinados datos de una persona puede ser pertinente en un momento dado, pero perder progresivamente actualidad y relevancia por razones derivadas de la conducta de dicha persona o por factores ajenos, relacionados con las razones que motivaron su acopio. Entonces, de no preverse la aplicación de este principio, es decir, de no contemplar la posibilidad de caducidad de la información, es fácil que datos específicos o circunstanciales dejen de tener relación alguna con la realidad afectando desfavorablemente, de manera directa al interesado.

El *derecho al olvido*, fundamental en materia tributaria y bancaria está ausente en la legislación anglosajona, pero presente en la española y la argentina -esta último, a pesar del revés judicial que me mencionó en el reciente caso “*Denegri, Natalia Ruth c/ Google Inc. s/derechos personalísimos: Acciones relacionadas*”, en el que la CSJN otorgó mayor ponderación al derecho de información de la sociedad por sobre el derecho individual-.

Con respecto a las Administraciones Tributarias, la Ley de Privacidad de EE.UU. incluye a la División Impositiva entre las agencias que deben dar aviso público de sus sistemas de registros y, por tanto, la Agencia Tributaria norteamericana o IRS (*Internal Revenue Service*) está obligada a cumplir con los requisitos de acceso, enmienda, mantenimiento y entrecruzamiento de datos con otras agencias que surgen de sus disposiciones; también se le aplican las doce excepciones a la restricción de divulgación en ella inserta, entre las que se ubica, como 12º excepción, la ley de cobro de deudas.

Dado que la Ley de Privacidad requiere que cada agencia promulgue y publique reglas en el Registro Federal para adecuar su gestión a lo exigido en dicha norma, la IRS ha publicado

Instrucciones y pautas a la Oficina del Asesor Jurídico Principal para implementar la Ley de Privacidad de 1974 en su ámbito.²²³ En ella establece que la responsabilidad básica de responder a las solicitudes de notificación de la Ley de Privacidad y el acceso a los registros recibidos en la oficina nacional de la Oficina del Asesor Jurídico Principal recae sobre la Subdivisión de Apoyo a la Divulgación y el Litigio, mientras que el Asistente del Asesor Jurídico (DPL) es responsable de administrar las solicitudes de enmienda de los registros de la oficina nacional, así como de brindar asistencia con respecto a las apelaciones de rechazos para enmendar los registros mantenidos por la Oficina del Asesor Principal. Cualquier pregunta relacionada con la administración de la Ley de Privacidad debe remitirse a DPL. El instructivo incluye el procedimiento a seguir por los contribuyentes en caso de ejercer los derechos de acceso o enmienda.

Por su la Agencia Estatal de Administración Tributaria española (AEAT), en su página web²²⁴ informa al contribuyente que, en virtud del artículo 12.1, artículo 13 y artículo 14 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (Reglamento general de protección de datos) y al artículo 11 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, está obligada como responsable de tratamiento de datos personales y, por tanto, cumple en informar al interesado: 1) Responsable: Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT); 2) Finalidad: Aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero; 3) Legitimación: Cumplimiento de una obligación legal; 4) Destinatarios: Otras administraciones públicas del ámbito nacional e internacional; 5) Derechos: Derecho de acceso, Derecho de rectificación, Derecho de supresión (Derecho al olvido), Derecho de oposición, Derecho a la limitación del tratamiento, Derecho a la portabilidad de los datos; 6) Procedencia: del mismo interesado, de otras Administraciones Públicas, de otras personas físicas distintas al interesado, de entidades privadas, de registros públicos y de fuentes accesibles al público; 7) Consentimiento: En aquellos casos donde legalmente sea necesario recabar el consentimiento del interesado se procederá a solicitarlo de acuerdo con los requisitos exigidos por la normativa vigente; 8) Delegado de Protección de Datos: se podrá poner en contacto con el Delegado de Protección de Datos de la Agencia Tributaria a través de su dirección de correo electrónico.

²²³ Véase https://www.irs.gov/irm/part37/irm_37-002-001

²²⁴ Véase en

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Modelos_Procedimientos_y_Servicios/Ayuda_P_FZ_08_Tratamiento_de_datos_personales/Informacion_general/Ayuda_Informacion_al_interesado_sobre_proteccion_de_datos/2_Informacion_basica/2_Informacion_basica.html

Además, advierte que, de lo descrito anteriormente, se realizan otros tratamientos no asociados a la gestión sistema tributario estatal y aduanero, cuya finalidad y la información detallada del tratamiento se describe en cada una de las actividades de tratamiento de este tipo que realiza la AEAT y que están accesibles en el registro de actividades de tratamiento.

Asimismo, incluye instructivos con información sobre los posibles tratamientos, el procedimiento para ejercer los derechos establecidos en los artículos 15 a 22 del reglamento y los formularios para efectivizar tal derecho.²²⁵

Con respecto a la Administración Federal de Ingresos Públicos argentina (AFIP), los datos personales proporcionados por los responsables y terceros y los recabados por la misma AFIP se hallan sujetos a las disposiciones de la Ley N°25.326 y su decreto N°1.558/2001 reglamentario y, por ende, el tratamiento de la información debe ajustarse a los principios generales relativos a la protección de datos contenidos en el Capítulo II de aquella. Específicamente, debe cumplirse que los datos que se recojan deben ser ciertos, adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y finalidad para los que se hubieren obtenido, no pudiendo ser utilizados para finalidades distintas o incompatibles con aquellas que motivaron su recolección (art. 4 inc. 1 y 3)²²⁶.

Por último, y para cerrar el tema de Protección de Datos Personales, debo mencionar que existen otros derechos involucrados en la protección de datos que brevemente enuncié a lo largo de este capítulo, y que si bien no son objeto de estudio directo en este trabajo ni afectarán el análisis del ámbito tributario que llevaremos a cabo, suelen tangencialmente, verse afectados.

Sobre ellos se ha dicho que el derecho a la protección de datos en rigor técnico no tiende, como pareciera sugerir su rotulación, a la protección del dato en sí mismo, sino a los derechos que pueden ser lesionados a partir de su desprotección -como el honor, la intimidad, la autodeterminación informativa, la verdad, la identidad, la propia imagen, la voz, etc.-, por lo que estos son meramente instrumentales (BASTERRA, 2010, pp. 1-28).

En el *Anexo III* se incluye una breve síntesis de algunos de ellos.

²²⁵ Vid. <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/FZ08/informacion.shtml>

²²⁶ “Consecuentemente, la AFIP. deberá practicar requerimientos que guarden estricta relación con el objetivo que lo motivara, lo cual la obliga a exigir información solamente que tenga trascendencia tributaria, caso contrario se vulnera el “principio de la interdicción de la excesividad”, que actúa como límite al accionar de la Administración tributaria”, citado en (MASCIOTRA, 2006).

7. Metodología

La metodología empleada consiste en una investigación jurídico proyectista propositiva con un método inductivo-comprensivo e hipotético-deductivo en ciertas partes. La pretensión metodológica jurídico proyectista propositiva tiene la finalidad de identificar el estado del arte del derecho a la privacidad y a la protección de datos personales aplicado al derecho tributario, en un ambiente comparado de los marcos jurídicos de los EE.UU., la Unión Europea -específicamente de España- y de América Latina -puntualmente de Argentina-, con foco en la evolución jurisprudencial, detonante de los avances legislativos en la materia.

Ello así, surge la necesidad de entablar un hilo argumental entre los retos jurídicos originarios y su capacidad evolutiva a través de un análisis pormenorizado de la jurisprudencia que habilite una proyección a futuro hipotético que permita, tras un análisis de método inductivo-comprensivo entender donde se ubica hoy la necesidad de desarrollo normativo-tributario común y hacia donde se espera se extienda en el futuro, para finalizar con una propuesta de estándar normativo global que satisfaga ese horizonte hipotético.

8. El Secreto Tributario

8.1. Concepto y alcance del Secreto Tributario - 8.2. El Secreto Tributario en EE.UU. - 8.3. El Secreto Tributario en España - 8.4. El Secreto Tributario en Argentina - 8.5. Análisis Comparativo del Secreto Fiscal

El Estado, según surge de la Constitución Nacional y las leyes dictadas en consecuencia, goza de prerrogativas tendientes a verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, con el objetivo de que todas las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos del Estado. Para ello cuenta con atribuciones otorgadas por normativa específica, entre las que suele encontrarse la de practicar o exigir la presentación de declaraciones juradas de impuestos, la de llevar a cabo procedimientos de fiscalización a los obligados tributarios e intervenir en procedimientos contenciosos a efectos de conseguir el cobro de tributos por vía administrativa y luego judicial, si correspondiere. Todo esto, la habilita a recolectar, almacenar y proceder al tratamiento de información relacionada con sus potestades fiscales (MASCOTRA, 2006, pág. 1).

Tal información se recoge a través de las declaraciones juradas, notas e informes que los responsables o terceros presenten ante las Administraciones Tributarias (ATs), las actuaciones administrativas labradas en su ámbito, las ejecuciones fiscales que promuevan sus autoridades y

las demandas contenciosas o por repetición que articulen los interesados; todas ellas deben ajustarse a las disposiciones relativas al secreto fiscal.

Sin embargo, cuando el contribuyente cumplimenta sus obligaciones ante el fisco, brinda no sólo datos propios sino también de terceros; esto es, no sólo informa sus actividades, ingresos, los bienes que posee, sino que además incluye los familiares a cargo y datos patrimoniales de terceros socios, asociados, empresas donde tiene acciones, o ejerce algún cargo, etc. También puede la AT hacerse de datos tributarios de terceros, por ejemplo a través de procedimientos de control. Pero sea propia del contribuyente o ajena a él -otro contribuyente o un no contribuyente-, la agencia tributaria también debe ajustarse a la normativa del secreto fiscal respecto de esos datos de terceros.

Ello así, no debe pasar inadvertido al lector que, en un marco de efectiva garantía del Derecho a la Privacidad, el secreto fiscal parecería quedar subsumido en aquél, cuyo alcance lo excede no sólo con relación a la materia sino también respecto del límite que impone. Esto, debido a que tal Derecho va mucho más allá de la confidencialidad del secreto fiscal, por cuanto la protección de datos, además, restringe a los responsables de los registros de datos personales (uno de ellos la Administración Tributaria) con relación al almacenamiento, mantenimiento, manejo y uso posterior de los datos bajo su cuidado.

Sin embargo, esta aparente superposición de garantías debe ser cuidadosamente analizada en las jurisdicciones estudiadas, por al menos tres motivos. El primero de ellos porque, como se verá, la figura del secreto tributario es anterior al desarrollo normativo del Derecho a la privacidad y del Derecho a la Protección de Datos Personales (DPDP) como hoy se conoce, y por tanto es necesario analizar la evolución normativa y jurisprudencial para entender cómo se ha engarzado el DPDP con el Derecho Tributario en cada país y comprender sus diferencias. En segundo lugar, porque el alcance y efecto de las limitaciones que impone el DPDP sobre los otros derechos -entre ellos el tributario, de raigambre constitucional en las tres jurisdicciones-, estará condicionado por su jerarquía jurídica, y determinará la amplitud y profundidad de las excepciones que la ley le reconozca al secreto fiscal. Y en tercer lugar porque, por un lado, el Derecho a la privacidad garantiza únicamente a las personas humanas o físicas en los tres países, alcance que comparte con el DPDP en EE.UU. y en España pero no en Argentina, en donde éste último derecho también cubre a las personas jurídicas; y, por otro lado, el Derecho Tributario que afecta a todo el espectro existente. Así, al analizar el efecto conjunto de los tres derechos, a la diferencia en jerarquía normativa hay que agregarle el factor de superposición de derechos, diferente entre las jurisdicciones.

En ese contexto, debo anticipar que cuantiosa jurisprudencia reciente -de las tres jurisdicciones - ubica al Derecho a la privacidad y/o el de Protección de Datos Personales como fundamento jurídico del secreto tributario. Sin embargo, dado el análisis que efectué de estos derechos en términos comparativos, el resultado de tal fundamento es dispar. Y esta disparidad puede observarse no sólo en las excepciones legales al secreto tributario, sino también en los límites reales de éste en término de flexibilización de los otros derechos, llámese Derecho a la Información, Derecho a la “Igualdad de Trato Tributario”, Derecho a la “Eficiencia Tributaria”, o Transparencia Fiscal, por mencionar algunos. Las consecuencias que esta situación puede traer en un contexto de economía digital globalizada y de tributación internacional, todavía no están definidas. Este estudio pretende llamar la atención de ello y sugerir áreas de trabajo en las que se requieren estándares internacionales generalmente aceptados.

Con esa idea en mente, comenzaré analizando la normativa específica que sustenta el secreto tributario en EE.UU, España y Argentina, para luego analizar en cada caso cómo se engarza con las leyes de Protección de Datos Personales respectivas.

8.1. Concepto y alcance del Secreto Tributario

Una definición actualizada del denominado «secreto tributario» la enuncia *Sánchez Serrano* diciendo que “*constituye una expresión de cuño doctrinal utilizada para designar el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración tributaria frente a su revelación a terceros y uso desviado de la misma*” (SÁNCHEZ SERRANO L. , 1987, pág. 214). Partiendo de este concepto, y rescatando la opinión de varios autores²²⁷, *Calderón Carrero* con claridad meridiana sintetiza este instituto afirmando que la “*normativa reguladora del secreto tributario establece una «reserva», esto es, una restricción del uso y cesión de la información tributaria, y en tal sentido este régimen de confidencialidad de la información*

²²⁷ Vid. FERNÁNDEZ RAMOS, S., *El derecho de acceso a documentos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 311; EMBID IRUJO, A., «El derecho de acceso a los archivos y registros administrativos» en *La Nueva RJAP y PAC*, Tecnos, Madrid, 1993, pp. 99 y ss.; y BERMEJO VERA, J., «El secreto en las Administraciones Públicas», *REDA*, nº57, 1988, pp. 17-18. En concreto, estos autores señalan que estos principios tienen reconocimiento constitucional en los arts. 1, 105.b) y 23 CE. A su vez, Bermejo también ha puesto de relieve que «una formulación incondicional del principio de publicidad podría amenazar importantísimos fundamentos del régimen democrático e incluso del propio Estado». De hecho, el propio artículo 105.b) CE limita el acceso a los archivos y registros administrativos en lo que afecte a la intimidad de las personas. Es curioso, sin embargo, comprobar cómo en algunos países como Finlandia el principio de transparencia de las actividades de la Administración se ha llevado hasta sus últimas consecuencias, de manera que la normativa de este país establece el carácter público de los datos de carácter fiscal y el derecho de toda persona a conocer los documentos de carácter fiscal que se encuentren en poder de la Administración fiscal, reconociéndose algunas excepciones. De hecho, existen publicaciones finlandesas dedicadas precisamente a publicitar los datos fiscales de los contribuyentes, a cambio de una contraprestación económica. Tal normativa nacional plantea, no obstante, problemas con las disposiciones comunitarias sobre tratamiento de datos de carácter personal (la Directiva 95/46/CE). Véase en este sentido la STJCE de 16 de octubre de 2008, C-73/07, *Satamedia Oy*.

tributaria integra una excepción al principio de publicidad y transparencia propio de los Estados democráticos” (CALDERÓN CARRERO, 2009, pág. 20).

Así, el autor destaca que, básicamente, el secreto tributario entraña dos consecuencias jurídicas; por un lado, supone la consagración de la reserva o confidencialidad de toda información obtenida por la Administración tributaria,²²⁸ de forma que no puede ser revelada a terceros;²²⁹ y por otro lado, el secreto impide que la información en poder de la AT pueda ser usada para fines diferentes de los estrictamente tributarios.

Y advierte que la protección de las garantías de confidencialidad y uso fiscal que conlleva el secreto pueden ejercerse de forma directa o indirecta. La *protección directa* tiene lugar cuando una ley establece el secreto (reserva o confidencialidad) y los límites del uso de la información fiscal. La *protección indirecta*, por el contrario, garantiza la reserva de la información fiscal estableciendo sanciones disciplinarias de carácter administrativo y/o penales en el caso de que las personas al servicio de la Administración tributaria infringieran su deber de sigilo²³⁰ en relación con los datos de los que tuvieran noticia en el ejercicio de sus funciones.

²²⁸ Advierte el autor que la mayoría de la doctrina se pronuncia por el carácter omnicompreensivo del secreto tributario, a pesar de que la información obtenida por la Administración tributaria no tenga carácter confidencial (RUIZ GARCÍA, J. R., «Comentario al artículo 113 LGT» en Comentarios a la LGT y líneas para su reforma, vol. 2, IEF, Madrid, 1991, pp. 1445-1446; KRUSE, H. W., Stuerrecht, p. 353; RUIZ GARCÍA, J. R., Secreto Bancario y Hacienda Pública, Civitas, Madrid, 1988, p. 168, nota 5). Asimismo, las legislaciones: española (antiguo art. 113 LGT-1963 y art. 95 LGT-2004), alemana (parágrafo 30 de la Ordenanza tributaria (AO)), francesa, holandesa y británica siguen esta concepción (véase en este sentido los informes nacionales en IFA, Protection of Confidential Information in tax matters, CDFI, vol. LXXVIb, Kluwer, The Hague, 1991).

²²⁹ En este punto, el autor aclara que por terceros se viene entendiendo toda persona distinta del contribuyente (o su representante debidamente acreditado) y la propia Administración fiscal que, en ejercicio de sus funciones, obtuvo la información (LUCAS DURÁN, M., «Secreto fiscal y Constitución», Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, abril 1998, p. 34). No obstante, advierte el autor que algunas legislaciones extranjeras, como la norteamericana, la alemana y la francesa, permiten, de forma expresa, revelar la información a otras personas —como expertos independientes y peritos— ajenos a la Administración tributaria pero que colaboran con ella, obligándolas a guardar secreto sobre la información que conozcan en el marco de dicha relación.

²³⁰ Sobre el deber de sigilo, el autor indica que la doctrina administrativista ha distinguido el deber de sigilo del secreto; el primero tiene carácter subjetivo o personal al ser connatural al sujeto que detenta la información, independientemente del contenido de la misma, puesto que el deber alcanza, en principio, a todas las informaciones, documentadas o no, que conozca el agente público en ejercicio de sus funciones; el secreto, por su parte, tiene carácter objetivo o real, al estar ligado a la protección de intereses concretos ya sean públicos o privados (ARENA, G., Il Segreto Amministrativo, Cedam, Padova, 1983, pp. 283 y ss.; FERNÁNDEZ RAMOS, S., El derecho de acceso a documentos administrativos, op.cit., p. 582). En el ámbito estrictamente tributario, López Martínez ha apuntado con acierto que el secreto fiscal se extiende a todas las circunstancias del obligado tributario, y no sólo a aquellos datos que son conocidos por el personal al servicio de la Administración tributaria y que tienen relevancia o trascendencia tributaria (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., Los deberes de información tributaria, Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 192-193). En el ordenamiento español el deber de sigilo de todas las personas al servicio de la Administración tributaria viene establecido en los arts. 34.1.i) y 95 LGT y en el art. 60.4 del RD 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección tributaria (Reglamento General de Aplicación de los tributos, en lo sucesivo). El TC en el fj. 7 de la sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, tempranamente se refirió al deber de sigilo destacando su papel de «contrapeso» de los deberes de colaboración de los obligados tributarios. No se olvide tampoco que la infracción del citado deber podría conllevar responsabilidad civil (art. 1902 Cc) y penal (art. 417 CP).

Además, como cualquier otro derecho, no es en modo alguno absoluto sino que presenta limitaciones, esto es, supuestos donde la información de un obligado tributario puede ser cedida o comunicada a terceros. Y, la mayor o menor flexibilidad de esa limitación ha configurado distintas corrientes de pensamiento en el mundo.

Señala *Calderón Carrero* que la regulación española del secreto tributario (antiguo art. 113 LGT-1963 y art. 95 LGT-2003) constituye una de las que más ha evolucionado y hacia posiciones más garantistas, en buena medida, como consecuencia de la entrada en vigor de la Constitución Española de 1978 y de la interpretación que ha venido realizando de la misma el Tribunal Constitucional. Sin embargo, señala que no todos los países, ni siquiera los europeos,²³¹ protegen de igual forma la reserva o confidencialidad. Y, realizando un somero examen del Derecho comparado, identifica diferentes concepciones del secreto tributario; por ejemplo, mientras que en el Reino Unido²³², EE.UU.,²³³ Portugal,²³⁴ Países Bajos²³⁵ y Alemania²³⁶ se aprecia una arraigada tradición de secreto tributario, en otros países como Francia,²³⁷ Italia,²³⁸ Dinamarca, Finlandia o Suecia²³⁹ existe una cierta tendencia a la publicidad de la información fiscal por considerarse que la comunidad tiene derecho a saber que todas las personas cumplen con sus obligaciones tributarias, de manera que algunos aspectos de sus declaraciones fiscales son accesibles por terceros.

Investiguemos cual es la corriente de pensamiento que predomina en las tres jurisdicciones que venimos estudiando.

8.2. El Secreto Tributario en EE.UU.

8.2.1. Los antecedentes de la Confidencialidad Tributaria 8.2.2. La confidencialidad en el Código Tributario (IRC) 8.2.3. La confidencialidad según la jurisprudencia

²³¹ Véase (MALHERBE, 1991, pág. 98 y ss.) en (CALDERÓN CARRERO, 2009).

²³² Véase (WILLIAMS, 1991, págs. 541-543) en (CALDERÓN CARRERO, 2009). Llegó a tener una influencia tal que, originariamente, cada parte de la base imponible del impuesto sobre la renta se liquidaba por un agente tributario distinto para que ninguno conociera la renta total del contribuyente.

²³³ Véase (KANAKIS & OSTERBERG, 1991, pág. 283 y ss.) en (CALDERÓN CARRERO, 2009).

²³⁴ Véase (RODRIGUES PORTO, Acciones contra el abuso y defraudación fiscales, 1994, pág. 291) en (CALDERÓN CARRERO, 2009).

²³⁵ Véase (MULDER, 1991, págs. 482-483) en (CALDERÓN CARRERO, 2009).

²³⁶ Véase (KRUSE, 1978, pág. 349 y ss.) en (CALDERÓN CARRERO, 2009).

²³⁷ Véase (DIBOUT, 1991, pág. 318 y ss.) y (TROTABAS & COTERET, 1992, pág. 37 y ss.), en (CALDERÓN CARRERO, 2009).

²³⁸ Véase (PERRONE, 1991, pág. 370 y ss.) en (CALDERÓN CARRERO, 2009).

²³⁹ Véase (GANGEMI, 1990, pág. 166) en (CALDERÓN CARRERO, 2009).

En este apartado estudiaré el marco normativo que resguarda la confidencialidad de la información tributaria en Estados Unidos de América, y dada la forma en que se construye el derecho anglosajón, analizaré estas normas a la luz de la evolución de la jurisprudencia. Para ello, resulta especialmente esclarecedor la interpretación del marco jurídico que realiza la Oficina de Política Fiscal del Departamento del Tesoro -de quien depende la AT norteamericana (el IRS)- y las recomendaciones que realizó al Congreso.²⁴⁰

8.2.1. Los antecedentes de la Confidencialidad Tributaria

En el Informe al Congreso elaborado por el Departamento del Tesoro²⁴¹ se destaca que, excepto por algunos períodos específicos, la información tributaria en EE.UU. generalmente no ha estado disponible al público; su divulgación ha sido restringida. Y señala que, a lo largo de la historia, el Congreso ha utilizado dos enfoques básicos para determinar si -y bajo qué circunstancias-, la información fiscal podría ser revelada. El primer enfoque, adoptado antes del año 1977, se caracterizó porque la información fiscal se consideraba un "registro público", que solo se abría a inspección bajo las regulaciones del Tesoro aprobadas por el presidente o bajo orden presidencial. Es decir, que bajo este enfoque las reglas relativas a la divulgación se dejaron esencialmente a la rama ejecutiva del gobierno (TREASURY, 2000, pág. 15).

Sin embargo, menciona el Informe que a mediados de la década de 1970 hubo una mayor preocupación del propio Congreso y del público en general sobre el uso generalizado, por parte de agencias gubernamentales, de la información fiscal para fines no relacionados con la administración de los impuestos. Esta preocupación culminó con una revisión total de la *Sección 6103* del Código Tributario estadounidense (IRC por sus siglas en inglés de "*Internal Revenue Code*"),²⁴² materializada en la *Ley de Reforma Fiscal del año 1976*. Allí, el Congreso eliminó la discreción del Ejecutivo con respecto a qué información podía ser divulgada y a qué Agencia federal y estatal. Bajo este segundo enfoque, el órgano colegiado estableció un nuevo esquema legal en el que la información fiscal era confidencial y no estaba sujeta a divulgación excepto en

²⁴⁰ En cumplimiento de lo dispuesto por la Sección 3802 de la Ley de Reestructuración y Reforma del Servicio de Impuestos Internos de 1998 (Ley Pública 105-206, suscrita por el presidente el 22 de julio de 1998 -H.R.2676- o "RRA 1998"), que requiere que el Secretario de Hacienda y el Comité Conjunto de Tributación ("JCT") realicen estudios separados del alcance y uso de las disposiciones relativas a la confidencialidad del contribuyente, en octubre del 2000 el Departamento del Tesoro de EE.UU. emitió un reporte, cuyo volumen I incluye "Recomendaciones relacionadas con temas de confidencialidad y divulgación en general"; específicamente en la Parte 3, ofrece recomendaciones diseñadas para solucionar problemas específicos que surgen de la articulación entre las disposiciones de las secciones 6103 y 6110 del IRC con la FOIA y la Ley de Privacidad. También incluye en ese análisis, las disposiciones de divulgación incluidas en H.R.4163 – el Declaración de Derechos del Contribuyente 2000 ("TBOR 2000"). Véase en <https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-Taxpayer-Confidentiality-2010.pdf>

²⁴¹ *Ibidem*.

²⁴² 26 U.S.C. Véase en <https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance>

la medida explícitamente prevista por el Código. Aunque ha habido muchas enmiendas a la ley desde entonces, el esquema legal básico establecido en 1976 permanece vigente hasta hoy en día.

Recordaré algunos hitos importantes que me ayudarán a formarnos una idea acabada de cómo se gesta el secreto tributario en EE.UU.

Desde la *Ley de Impuesto sobre la Renta de la Guerra Civil de 1862*,²⁴³ cuando la información fiscal se publicaba en las puertas de los juzgados y, a veces, en periódicos para promover la vigilancia de los vecinos a los contribuyentes, se ha discutido en el Congreso la prohibición de la publicación de listas de declaraciones en los periódicos, pero la propuesta no tenía acogida principalmente porque muchos congresistas creían que tal publicación ayudaba a prevenir el fraude fiscal.

Con la *Ley de Asignaciones de 1910*, los juristas entienden que se convierte a las declaraciones de impuestos corporativos en "registros públicos" abiertos a la inspección pública,²⁴⁴ y termina aprobándose una modificación de la provisión de divulgación, que habilitaba su inspección "sólo por orden del Presidente, y de conformidad con las normas y reglamentos que prescribirá el Secretario de la Tesorería con aprobación del Presidente"²⁴⁵ (TREASURY, 2000, págs. 17-18).

En ese momento se presentaron dos argumentos principales a favor de hacer públicas las declaraciones de impuestos: 1) la publicidad de los asuntos de las empresas en general es apropiada, y sirve para poner fin a las políticas, métodos y conductas comerciales inapropiadas, y 2) la publicidad aseguraría informes más completos y precisos por parte de los contribuyentes. Los defensores de la divulgación total obtuvieron su filosofía fundamental de un discurso dado por el expresidente *Benjamín Harrison* quien, ante el *Unión League Club de Chicago*, declaró:

cada ciudadano tiene un interés personal, un interés pecuniario en la declaración de impuestos de su vecino. Somos miembros de una gran asociación, y cada uno tiene el derecho de saber lo que todos los demás miembros están contribuyendo a la asociación y lo que es tomado de ella.²⁴⁶

²⁴³ Ley de 1 de julio de 1862, cap. 119, 12 Stat. 432, 437. Ley de 30 de junio de 1864, 13 Stat. 218, 228.

²⁴⁴ "The truth is, however, that the intention was to provide complete publicity of the returns made by these corporations." Comentario del Sr. Fitzgerald, 45 Cong. Rec. 4137 (1910).

²⁴⁵ Muchos creían que la inspección pública de las declaraciones de impuestos corporativos sería de gran ayuda en la supervisión y el control de las entidades corporativas (ya que existía un considerable temor del poder de las corporaciones en ese momento).

²⁴⁶ Rogovin, Privacy and Income Tax Returns, The Washington Post, October 13, 1974, at C4.

En contraposición, el punto de vista adoptado sistemáticamente a lo largo de los años por el Departamento del Tesoro, se opone a la publicidad de la información fiscal. Al principio, esta posición se articuló como sigue:

Si bien el gobierno no conoce todas las fuentes de ingresos de un contribuyente y debe confiar en la buena fe de quienes declaran ingresos, todavía en la gran mayoría de los casos esta confianza es totalmente justificable, principalmente porque el contribuyente sabe que al hacer una revelación veraz de las fuentes de sus ingresos, la información se queda en el gobierno. Es como confiar en su abogado.²⁴⁷

El secretario *Mellon* luego observaba que:

No hay excusa para la presente disposición de publicidad excepto la gratificación de curiosidad ociosa y el llenado del espacio del periódico en el momento en que la información es liberada.²⁴⁸

Los defensores de la divulgación total obtuvieron una victoria limitada en 1924. La *Ley de Ingresos de 1924* disponía que el Comisionado:

tan pronto como sea posible en cada año, se debe preparar y poner a disposición de inspección pública ...listas que contienen el nombre y ...dirección de cada persona que presenta una declaración de impuestos sobre la renta ...junto con el monto del impuesto sobre la renta pagado por tal persona.²⁴⁹

Como resultado de esa ley, los periódicos dedicaron páginas enteras a publicar los impuestos pagados por contribuyentes, y el derecho de los periódicos a publicar estas listas fue ratificado más tarde por la Corte Suprema.²⁵⁰

Ello así, el Código Tributario anterior a 1976 fue en gran medida el producto de la legislación de 1909 y 1910, continuando con la rareza de los registros "públicos" abiertos a inspección sólo bajo reglamentos u órdenes del presidente. Aunque, en 1910, las rentas corporativas se pusieron a disposición del público, así como de otras agencias gubernamentales, las rentas individuales se mantuvieron dentro del Tesoro hasta 1920, año en que las declaraciones individuales se unieron a las declaraciones corporativas como generalmente disponibles para las agencias federales.²⁵¹

La década de 1930 vivió una nueva tendencia de otorgar acceso más general a agencias específicas, así como a los comités del Congreso. Las décadas de 1940, 1950 y 1960 estuvieron

²⁴⁷ Esta cita se ha atribuido al Secretario de Hacienda Mellon.

²⁴⁸ Audiencias sobre revisión de ingresos de 1925 ante la Comisión de Medios y Arbitrios de la Cámara., 69th Cong., 1st Sess. 8-9 (1925).

²⁴⁹ Act of June 2, 1924, ch. 234, 43 Stat. 253, 293 Un artículo noticioso informó que en 1924, dentro de 24 horas después de que se anunció que las listas de impuestos estaban listas para su inspección, los oficiales de Rentas Internas en todo el país fueron asediados por solicitudes de promotores, vendedores y anunciantes. Véase Janssen, *Income Tax Snooping Through History*, Wall Street Journal, May 6, 1970, at 18.

²⁵⁰ U.S. v. Dickey, 268 U.S. 378 (1925).

²⁵¹ T.D. 2961, 2 C.B. 250 (Jan. 7, 1920)

marcadas por un crecimiento casi desenfrenado en el uso de declaraciones de impuestos por parte de agencias gubernamentales. Durante este tiempo, las declaraciones de impuestos se convirtieron en un activo gubernamental generalizado. Sin embargo, se negó el acceso al público.

En ese contexto, a mediados de la década de 1970 el Congreso empezó a preocuparse cada vez más por la divulgación y el uso de información recopilada de y sobre ciudadanos por agencias del gobierno federal.²⁵² Sin embargo, los eventos que llevaron a la revisión de las leyes de divulgación de impuestos en 1976 pueden rastrearse directamente de las *Órdenes Ejecutivas 11697* y *11709*, emitidas por el presidente *Richard M. Nixon* en el año 1973, autorizando al Departamento de Agricultura a inspeccionar las declaraciones de impuestos de todos los agricultores “*para fines estadísticos*”. Fuertemente resistidas en el Congreso, el presidente revoca ambas órdenes el 21 de marzo de 1974.²⁵³

Sin embargo, no se logra evitar el aumento en la preocupación de la gente por la confidencialidad de la declaración de impuestos; preocupación fundada en ciertas revelaciones obtenidas en las audiencias del “Comité Watergate” del Senado -que investigaba la campaña política- y del Comité de Investigación Judicial de la Cámara -que analizaba sobre un posible juicio político al presidente Nixon-. En tales oportunidades sale a la luz que la Casa Blanca había buscado y obtenido información política sobre los llamados “enemigos” del IRS, y que la información fiscal y las auditorías del impuesto sobre la renta eran comúnmente solicitadas por el personal de la Casa Blanca y proporcionadas por el personal del IRS. La investigación de juicio político del Comité Judicial de la Cámara también reveló uso no autorizado de datos fiscales del IRS por parte del presidente:

trató de obtener del Servicio de Impuestos Internos, en violación de los derechos constitucionales de los ciudadanos, información confidencial contenida en la declaración del impuesto sobre la renta para fines no autorizados por la ley ...²⁵⁴

El interés del Congreso en la confidencialidad de las declaraciones de impuestos también se manifestó ese año cuando, como parte de la *Ley de Privacidad de 1974*, ordena a la recientemente establecida Comisión de estudio para la protección de la privacidad que informara al presidente y al Congreso sobre las debidas restricciones que debe colocarse en la divulgación de información del impuesto sobre la renta federal. Este informe se publicó el 9 de junio de 1976, y sugirió cambios importantes en la distribución de datos tributarios al Departamento de Justicia

²⁵² Esta preocupación condujo directamente a la promulgación de la Ley de Privacidad de 1974, 5 U.S.C. § 552a

²⁵³ Exec. Order No. 11,773, 3 C.F.R. (1971-1975).

²⁵⁴ Report on the Impeachment of Richard M. Nixon, President of the United States, H.R. Rep. No. 93-1305, at 3 (1974).

en cumplimiento de la ley tributaria y no tributaria, en la distribución de datos tributarios a los estados y a gobiernos locales, y en la transferencia de información al presidente y las agencias ejecutivas. La Comisión también recomendó sanciones más severas por la divulgación indebida de datos fiscales, aunque no sugiere una denegación general de los datos fiscales a las agencias federales no fiscales.

El 10 de junio de 1976, el Comité de Finanzas del Senado emite su informe H.R.10612, sobre la *Ley de Reforma Tributaria de 1976*, en la que proponía revisiones sustanciales en las normas que rigen la confidencialidad de las declaraciones de impuestos.²⁵⁵ La propuesta del Comité de Finanzas se refería a las mismas cuestiones generales que tenía el informe de la Comisión de Estudio de Protección de la Privacidad, pero los resuelve de manera diferente. Con pocos cambios técnicos, el Comité General del H.R.10612 adopta la versión del Comité Finanzas del Senado sobre reglas de confidencialidad tributaria como parte de la Ley de Reforma Tributaria de 1976.

En las discusiones alrededor de la *Ley de reforma fiscal de 1976*, el Congreso reconoce que el IRS tenía más información sobre los ciudadanos que cualquier otro Agencia Federal, y que otras agencias buscaban acceso a esa información de manera rutinaria. Al mismo tiempo sostiene que los ciudadanos esperaban “razonablemente” que la información fiscal que debían suministrar al IRS se mantenga privada, con lo que si el IRS abusaba de esa “*expectativa razonable de privacidad*”, la pérdida de la confianza del público podría afectar gravemente al sistema tributario.

Ello así, aunque se coincidía en que el flujo de información fiscal debería regularse más estrictamente, no todo el mundo estuvo de acuerdo en dónde debían trazarse las líneas. Los debates sobre accesibilidad fueron más intensos en el área de aplicación de la ley penal no tributaria. Una postura, liderada por el senador *Long*, buscó reglas de acceso más liberales para combatir el crimen de cuello blanco, el crimen organizado y otras violaciones de la ley; consideraba que “*el Departamento de Justicia es parte de este Gobierno Federal. Todo es un solo gobierno*”.²⁵⁶ Otra línea de pensamiento, encabezada por el senador *Weicker*, quería reglas más restrictivas; reconocía que era más barato y fácil para el Departamento de Justicia, recurrir directamente al IRS, pero entendían que cuando los ciudadanos preparaban sus declaraciones de impuestos, la preparaban para el IRS y nadie más.

²⁵⁵ 5 S. Rep. No. 94-938, 94th Cong., 2d Sess. (1976).

²⁵⁶ 6 122 Cong. Rec. 23996 (July 27, 1976) (statement of Sen. Long).

En última instancia, el Congreso enmienda la Sección 6103 para disponer que las declaraciones de impuestos y la declaración de información es confidencial y no está sujeta a divulgación, excepto en situaciones limitadas, explicitadas en el propio Código, en las que la divulgación está justificada. En cada área de divulgación permitida, el Congreso intenta equilibrar la necesidad de información de la oficina o agencia en particular con el derecho de los ciudadanos a la privacidad, así como el impacto de la divulgación en la continuación del sistema de cumplimiento voluntario de presentación de impuestos.²⁵⁷ En resumen, el Congreso asumió la responsabilidad de determinar los tipos y la forma de divulgaciones permitidas (TREASURY, 2000, págs. 21-22).

8.2.2. La confidencialidad en el Código Tributario (IRC)

La *Ley de Reforma Tributaria de 1976* promulga un amplio esquema legal que regula el uso y divulgación de las declaraciones de impuestos e información de declaraciones de impuestos. Tales disposiciones se organizan en 4 partes básicas: 1) La regla general que hace que las declaraciones de impuestos y la información de declaraciones de impuestos sean confidenciales, excepto según lo autorizado expresamente en el Código; 2) Las excepciones a la regla general que detalla las divulgaciones permitidas; 3) Disposiciones de salvaguardia técnica, administrativa y física para evitar que los destinatarios de la información fiscal la usen o divulguen de manera no autorizada, y los requisitos de contabilidad, mantenimiento de registros y presentación de informes que detallan que divulgaciones se realizan con el fin de ayudar en la supervisión del Congreso; y 4) Sanciones penales, incluido un delito grave por la divulgación deliberada no autorizada de información de impuestos, un delito menor por la inspección no autorizada de información fiscal, y un causa de acción civil para el contribuyente cuya información ha sido inspeccionada o divulgada de una manera no autorizada por la Sección 6103.

La Sección 6103, subtitulada F “Procedimiento y Administración”, Capítulo 61 “Información y Declaraciones” del Código Tributario estadounidense o IRC (Internal Revenue Code)²⁵⁸ se refiere a la “Confidencialidad y Divulgación de declaraciones e información de declaraciones”.

La sección 6103 (a) contiene la regla general:

a) Regla general

²⁵⁷ Staff of the Joint Committee on Taxation, 94th Cong., 2d Sess., General Explanation of the Tax Reform Act of 1976, 313-16 (Comm. Print 1976).

²⁵⁸ 26 U.S.C . Véase en <https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance>

Las declaraciones de impuestos y demás información conexas tendrán carácter confidencial, salvo en los casos autorizados por el presente Título.

1) ningún funcionario o empleados públicos de los Estados Unidos;

2) ningún funcionario ni empleado público de cualquier otro Estado, autoridades locales competentes receptoras de información con arreglo al subapartado (i) (1) (C) o (7) (A), instituciones locales de atención a la infancia u organismos locales encargados de la gestión de alguno de los programas enumerados en el subapartado (l) (7) (D) que tengan o hayan tenido acceso a declaraciones de impuestos y demás información conexas, tal y como establecen el presente artículo o la sección (c) del artículo 6104, ni

3) ninguna otra persona (funcionario o empleado público) que tenga o haya tenido acceso a declaraciones de impuestos y demás información conexas en virtud de lo dispuesto en la subsección (c) (e) (1) (D) (iii), párrafo (10), (13), o (14) del inciso (k), párrafo (6), (10), (12), (13) (A), (13) (B), (13) (C), (13) (D) (i), (16), (19), (20) o (21) del inciso (l), párrafo (2) o (4) (B) del inciso (m), o inciso (n) de dicho subapartado,

podrá revelar los datos presentes en declaraciones de impuestos o demás información conexas obtenida mediante alguno de los procedimientos inherentes al ejercicio de sus funciones en calidad de funcionario o empleado público, de cualquier otra forma o con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo. A efectos de este subapartado, la expresión «funcionario o empleado público» engloba a todo exfuncionario o empleado público.

La Sección 6103 (b) proporciona definiciones para términos clave como declaración, información de declaración, estado y administración de Impuestos.

Las subsecciones (c) a (o) de la sección 6103 contienen las excepciones a la regla general de no divulgación. Estas subsecciones permiten divulgaciones como se describe generalmente a continuación:

- Sección 6103 (c) - Divulgaciones a las personas designadas por el contribuyente (consentimiento);
- Sección 6103 (d) - Divulgaciones a los funcionarios de impuestos estatales;
- Sección 6103 (e) - Divulgaciones al contribuyente y personas que tengan un interés material;
- Sección 6103 (f) - Divulgaciones a los comités del Congreso;
- Sección 6103 (g) - Divulgaciones al presidente y la Casa Blanca;
- Sección 6103 (h) - Divulgaciones a empleados federales para propósitos de administración tributaria;
- Sección 6103 (i) - Divulgaciones a empleados federales para propósitos de derecho penal no tributario y a la Contaduría General;
- Sección 6103 (j) - Divulgaciones con fines estadísticos;
- Sección 6103 (k) - Divulgaciones para ciertos propósitos diversos de administración tributaria;
- Sección 6103 (l) - Divulgaciones para fines distintos a la administración tributaria;
- Sección 6103 (m) - Divulgaciones de información de identidad del contribuyente;
- Sección 6103 (n) - Divulgaciones a contratistas para propósitos de administración tributaria;
- Sección 6103 (o) - Divulgaciones con respecto a impuestos especiales sobre apuestas.

Así, en cuanto a divulgación se refiere, el IRC 6103 (d) establece que la información de la declaración puede compartirse con las agencias estatales responsables de la administración tributaria. La agencia estatal debe solicitar esta información por escrito y la solicitud debe estar firmada por un funcionario designado para solicitar información fiscal.

El IRC 6103 (i) (1) establece que, de conformidad con una orden judicial, la información sobre la declaración puede compartirse con las agencias de aplicación de la ley para la investigación y el enjuiciamiento de leyes penales no tributarias.

El IRC 6103 (k) (6) permite que el IRS haga divulgaciones limitadas de información sobre declaraciones de impuestos en el curso de las investigaciones oficiales de la administración tributaria a terceros si es necesario para obtener información que de otra manera no está razonablemente disponible.

El IRC 6103 (l) (1) establece que la información de la declaración relacionada con los impuestos según los capítulos 2, 21 y 24 puede ser divulgada a la Administración del Seguro Social (SSA) según sea necesario para llevar a cabo sus responsabilidades bajo la Ley del Seguro Social. El capítulo 2 se refiere a los ingresos del trabajo por cuenta propia y normalmente no se refiere a los empleadores. El capítulo 21 se ocupa de los impuestos al seguro social y Medicare (FICA), y el capítulo 24 trata de la retención del impuesto sobre la renta.

Por lo tanto, el IRS puede compartir información con la SSA sobre la seguridad social y la obligación tributaria de Medicare²⁵⁹ si es necesario para establecer la responsabilidad del contribuyente. Esta disposición no permite que el IRS divulgue su información fiscal a la SSA por ningún otro motivo. Los empleados de la SSA que reciben esta información están sujetos a las mismas reglas de confidencialidad que los empleados del IRS. Por lo tanto, generalmente no pueden divulgar la información a un administrador estatal de seguridad social (SSSA), funcionarios estatales u otras agencias federales.

El IRC 6103 (e) (6) y (c) prevén divulgaciones a los poderes notariales y otras personas designadas. Si el IRS le notifica de una auditoría, es posible que desee que alguien que no sea el funcionario autorizado de su entidad lo represente o participe en la reunión. Puede traer a la discusión a cualquier persona que desee, en persona o por teléfono. Puede dar su consentimiento verbal para hablar con un tercero si es necesario para resolver un asunto de impuestos federales.

²⁵⁹ Medicare es el programa de seguro médico federal de EE.UU. para: -Personas mayores de 65 años; -Algunas personas más jóvenes con discapacidad; -Personas con enfermedad renal en etapa terminal (insuficiencia renal permanente que requiere diálisis o un trasplante, a veces llamada ESRD). Véase en <https://www.medicare.gov/what-medicare-covers/your-medicare-coverage-choices/whats-medicare>

Sin embargo, el consentimiento verbal no sustituye a un poder notarial o una designación legal, y la discusión se limita al tema para el cual se otorga el consentimiento. Para establecer oficialmente un representante legal, debe dar su consentimiento mediante uno de los siguientes formularios: Formulario 2848 “Poder y Declaración de Representante” y Formulario 8821 “Autorización Información Fiscal”.

Ambos formularios permiten la divulgación de información a terceros solo para los años fiscales enumerados en ellos. Puede enviar cualquiera de estos formularios al centro de servicio del IRS indicado en las instrucciones del formulario o, para manejar un asunto fiscal específico, puede enviarlo por correo o fax directamente a la oficina con la que está trabajando. Su representante debe traer una copia a cualquier reunión con el IRS para discutir su devolución.

Los poderes otorgados por estos formularios se pueden revocar en cualquier momento.

Asimismo, la norma habilita a que un contribuyente autorice a la Agencia, la divulgación de sus datos. Para ello, el IRC contempla tres alternativas:

1. Autorización de casilla de verificación

Que el contribuyente permita que el IRS discuta la información de su declaración de impuestos con un tercero; para ello debe completar la Sección Tercera designada en la correspondiente declaración de impuestos denominada "Autoridad de casilla de verificación". Esto permitirá que el IRS discuta el procesamiento de la declaración de impuestos actual, incluido el estado de los reembolsos de impuestos, con la persona que designe. Esta autorización se limita a asuntos relacionados con el procesamiento de la declaración de impuestos que contiene la Sección Tercera completada. La autoridad de la tercera persona designada solo dura un año a partir de la fecha de vencimiento de la declaración, excepto para el Formulario 709 que vence a los tres años de la fecha de presentación. Esta "Autoridad de casilla de verificación" no reemplaza el Formulario 2848, Poder y Declaración del Representante o el Formulario 8821, Autorización de Información Fiscal.

2. Autorización de información fiscal

El contribuyente puede usar el Formulario 8821 para permitir que el IRS discuta sus asuntos fiscales con terceros designados y, cuando sea necesario, para divulgar la información confidencial de su declaración de impuestos a esos terceros designados en asuntos que no sean solo el procesamiento de su declaración de impuestos actual. Por ejemplo, esta autorización permite que la persona designada acceda a la información fiscal

necesaria para una verificación de antecedentes o para solicitar un préstamo. Sin embargo, no se puede usar el Formulario 8821 para autorizar a una persona a representarlo ante el IRS.

3. Autorización oral

En determinadas circunstancias, el IRS puede aceptar la autorización verbal de los contribuyentes para discutir su información confidencial de la declaración de impuestos con terceros. Por ejemplo, si se acerca a la Agencia con otra persona además del contribuyente (como su contador), a una entrevista con el IRS o involucra a otra persona en una conversación telefónica con el IRS, el IRS puede divulgar su información confidencial de la declaración de impuestos a ese tercero después de confirmar su identidad y la identidad del tercero, así como confirmar con el contribuyente los problemas o asuntos que se discutirán y qué información confidencial de la declaración de impuestos puede divulgar el IRS para permitir que el tercero lo ayude. Una autorización oral se limita a la conversación en la que el contribuyente brinda la autorización. A menos que se indique lo contrario, la autorización oral se revoca automáticamente una vez finalizada la conversación. Posteriormente, el IRS no puede discutir la información confidencial de su declaración de impuestos con ningún tercero hasta que reciba una nueva autorización escrita. El Formulario 8821 se puede utilizar para autorización para divulgar la información confidencial de la declaración de impuestos en situaciones en las que sea necesaria una comunicación continua con su tercero designado.

Además de las divulgaciones permitidas bajo las disposiciones de la sección 6103, otras disposiciones del Código también autorizan la divulgación de información fiscal. Por ejemplo, la sección 6104 específicamente autoriza la divulgación de ciertas declaraciones e información de declaraciones con respecto a la exención de impuestos a organizaciones, a fideicomisos que reclaman deducciones caritativas y a planes de pensión calificados; y la Sección 6110 autoriza la divulgación de determinadas determinaciones escritas y antecedentes relacionados con tales determinaciones.

Con relación al mantenimiento de registros, salvaguardias y presentación de informes, la Sección 6103 dispone:

a) *Mantenimiento de registros*: requiere que el IRS mantenga un sistema estandarizado de registros permanentes del uso y divulgación de información fiscal. Esto incluye copias y registro de todas las solicitudes de inspección o de divulgación. Los requisitos de mantenimiento de registros no se

aplican en determinadas situaciones, entre las que se encuentran la divulgación de información impositiva abierta al público en general (ofertas aceptadas en compromiso, las cantidades de gravámenes fiscales pendientes, etc.), divulgaciones a los empleados del Tesoro (incluido el IRS) o al Departamento de Justicia para fines de administración tributaria y litigios, divulgación al contribuyente y terceros con interés material, divulgaciones a personas con el consentimiento del contribuyente, divulgaciones a los medios de información de identidad del contribuyente para reembolsos no reclamados y divulgaciones a contratistas que realizan funciones de administración tributaria. Además, cada agencia federal y estatal que recibe información tributaria debe mantener un sistema estandarizado de registros permanentes sobre el uso y divulgación de esa información.²⁶⁰ Mantener dichos registros es un requisito previo para obtener y seguir recibiendo información tributaria.

b) *Salvaguardias*: El Congreso decidió que, si bien es necesario permitir la divulgación de información tributaria a otras agencias federales, estatales y locales, para fines distintos al de la administración de las leyes fiscales federales, estableció medidas de salvaguardia. Así dispuso que no debe hacerse tal divulgación a menos que la agencia receptora cumpla con un sistema integral de gestión administrativa, técnica y salvaguardas físicas diseñadas para proteger la confidencialidad de la información fiscal y para asegurarse de que la información no se utiliza para fines distintos de los fines para los que fue divulgado. Este requisito no aplica a la información fiscal recibida por el presidente, la Casa Blanca y otras agencias federales

c) *Informes al Congreso*: Debido a que el uso de la información tributaria para fines distintos a la administración tributaria resultó en graves abusos de los derechos de los contribuyentes en el pasado, y porque el potencial de abuso existe necesariamente en cualquier situación en la que la información fiscal se divulgue para fines distintos a administración de las leyes tributarias federales, el Congreso decidió exigir que el IRS realice Informes al Comité Conjunto de Tributación sobre el uso de la información tributaria. Así, la Agencia debe presentar un informe anual al *Comité Conjunto de Impuestos* que contiene un registro resumido de divulgación.²⁶¹ Además, según la sección 6103 (p) (3) (C), el IRS debe preparar un informe para hacer público, de las agencias que reciben información fiscal, el número de casos de divulgación en el año, y los propósitos generales de las solicitudes de divulgación. Específicamente, los informes se requieren con respecto a las divulgaciones a agencias tributarias federales y estatales, que reciben información tributaria bajo la sección 6103 (i) (3) (B) (i). Finalmente, el IRS debe presentar un informe cada

²⁶⁰ Sección 6103(p)(4)(A).

²⁶¹ Section 6103(p)(3)(B).

año a los comités de redacción de impuestos de Congreso describiendo los procedimientos y salvaguardas establecidos por las agencias receptoras para asegurar la confidencialidad de las devoluciones y la información sobre devoluciones.²⁶²

Por último, con respecto a las disposiciones de sanciones penales y civiles, para asegurar el cumplimiento de los esquemas de confidencialidad establecidos por la sección 6103 (a), el Congreso aumentó las sanciones penales por divulgaciones no autorizadas y proporcionó un remedio civil para los contribuyentes cuya información haya sido divulgada de manera no autorizada.

Ello así, la divulgación deliberada no autorizada de declaraciones de impuestos y demás información conexas constituye un delito sancionado con una multa de hasta USD 5.000, con pena de prisión de hasta cinco años o ambas (ex art. 7213 IRC). Estas sanciones no sólo se imponen al empleado público responsable de la divulgación no autorizada, sino también a la persona destinataria o perceptora de la información que la hace pública deliberada e intencionalmente.

Asimismo, el acceso deliberado no autorizado o la visualización de declaraciones de impuestos o demás información conexas constituyen un delito leve penado con una multa de hasta 1.000 dólares estadounidenses, privación de libertad de hasta un año o ambas (ex art. 7213A IRC).

Todo empleado público estadounidense condenado por cualquiera de estos delitos será apartado del servicio.

El contribuyente agraviado podrá interponer una demanda civil por daños y perjuicios en virtud del artículo 7431 IRC en caso de revelación no autorizada, actuando con dolo o negligencia, de la declaración de impuestos o demás información conexas que le conciernan. Las indemnizaciones por daños y perjuicios en caso de demanda civil pueden alcanzar los USD 1.000 por cada acto de divulgación o en concepto de daños reales soportados (cifra incluso superior en caso de condena a pagar daños punitivos por apreciarse dolo o negligencia grave). El demandante podrá reclamar igualmente las costas judiciales y demás gastos procesales.

La sección 6110 fue agregada al Código por la sección 1201 de la Ley de Reforma Tributaria de 1976,²⁶³ en gran parte en respuesta al litigio que había surgido con respecto a la negativa del IRS a divulgar, de conformidad con la FOIA, las cartas personales y los memorandos

²⁶² Section 6103(p)(5).

²⁶³ Pub. L. 94-455

de asesoramiento técnico²⁶⁴. Al Congreso le preocupaba que (1) algunos de los principales profesionales de impuestos habían acumulado extensos expedientes de cartas personales, que constituían una "ley secreta" de la agencia a la que el público en general no tenía acceso; (2) la existencia de esta "ley secreta" había reducido la confianza del público en las leyes tributarias; y (3) el secreto que rodea a estos fallos privados había generado sospecha de que las leyes fiscales no se estaban aplicando de manera imparcial.²⁶⁵

La Sección 6110 permite la inspección pública -previo eliminar cierta información de identificación y alguna otra-, de "determinaciones escritas" y cierto tipo de documentación respaldatoria o antecedentes relacionados con ellas. El término "determinación por escrito" se define en la sección 6110 (b) (1) como "*una resolución, carta de determinación, memorando de asesoramiento técnico o asesoramiento del Asesor Jurídico*", aunque estos los términos en sí mismos no están definidos en el estatuto. En términos generales, fallos, cartas de determinación, y los memorandos de asesoramiento técnico son documentos que relatan los hechos relevantes, explican disposiciones legales aplicables, y muestran la aplicación de la ley a los hechos. Además, la Sección 6110 establece procedimientos para registrar contactos de terceros con el IRS con respecto a determinaciones escritas pendientes, y para la divulgación de la fecha y categoría de dicho contacto. También requiere que los contribuyentes afectados sean consultados con respecto a la redacción de los documentos de la sección 6110 en un formato disponible para el público que no los identifica directa o indirectamente.

En otro orden, el IRS además emite consejos a los responsables tributarios. En el tema confidencialidad se destaca el Consejo Tributario N°54/2018 del IRS,²⁶⁶ del 9 de abril de 2018, titulado "*Derecho de Confidencialidad: Carta de Derechos del Contribuyente #8*" que dice:

Los contribuyentes tienen el derecho de confidencialidad en trámites con el Servicio de Impuestos Internos (IRS). Como con todos los 10 derechos del contribuyente descrito en la Carta de Derechos del Contribuyente (TBOR, por sus siglas en inglés), el IRS toma este derecho seriamente.

Los contribuyentes tienen el derecho de esperar que cualquier información que proporcionen al IRS no será divulgada a menos que se autorice por el contribuyente o por la ley. Los contribuyentes tienen el derecho de esperar que se tomarán las acciones apropiadas en contra de los empleados, los preparadores de impuestos y otros que usan o revelan indebidamente la información de declaraciones de los contribuyentes.

²⁶⁴ *Tax Analysts and Advocates v. Internal Revenue Service*, 505 F. 2d 350 (D.C. Cir. 1974); *Fruehauf Corp. v. Internal Revenue Service*, 522 F. 2d 284 (6th Cir. 1975), anulado, *Internal Revenue Service v. Fruehauf Corp.*, 479 U.S. 1085 (1977), en prisión preventiva, *Fruehauf Corp. v. Internal Revenue Service*, 566 F.2d 574 (6th Cir. 1977)

²⁶⁵ Staff of the Joint Committee on Taxation, General Explanation of the Tax Reform Act of 1976, at 303-04.

²⁶⁶ IRS Tax Tip 2018-54, 9 de abril de 2018.

Véase en <https://www.irs.gov/es/newsroom/the-right-to-confidentiality-taxpayer-bill-of-rights-8>

A continuación, otras cosas más que se puede esperar cuando se trata del derecho de confidencialidad:

- Generalmente, el IRS no divulga la información de declaraciones de los contribuyentes (en inglés) a terceros, a menos que el contribuyente lo autorice al IRS. Ejemplos de cuando un contribuyente le permite al IRS que divulgue esta información podría ser en relación con una hipoteca o una solicitud de préstamo estudiantil.
- Generalmente, el IRS no puede ponerse en contacto con terceros, como empleador del contribuyente, vecino o banco, para obtener información acerca de un contribuyente a menos que proporcione al contribuyente un aviso razonable.
- Cuando se trata de un profesional tributario autorizado, los contribuyentes pueden esperar la misma protección de confidencialidad que tendrían con un abogado.
- Los siguientes son ejemplos de comunicaciones con un preparador que se consideran confidenciales:
 - o El preparador asesora al contribuyente acerca de los asuntos con el IRS.
 - o Asuntos relacionados con asuntos tributarios no criminales ante el IRS.
- Un preparador de impuestos no puede divulgar o usar información de impuestos de una persona (en inglés) solo para la preparación de impuestos. Un preparador de impuestos que hace esto puede estar sujeto a multas y prisión.

Lo antes expuesto, alcanza a los ciudadanos estadounidenses y a las empresas radicadas en su territorio. Sin embargo, para los sujetos que no sean residentes fiscales, Estados Unidos también es una jurisdicción que permite garantizar el secreto fiscal en virtud de diversas instituciones jurídicas que ha desarrollado en el ámbito federal y estadual y que van desde el Trust Anglosajón hasta la Fundación Privada.

Así, se encuentra con el Trust de Protección de Activos (“*Asset Protection Trusts*” o APT), que se caracteriza por proteger a los activos de un individuo o entidad de la acción de potenciales acreedores, entre los cuales podría figurar inclusive la administración tributaria de cualquier jurisdicción.

Dentro de los tipos de APT, existen los denominados Trust de Protección de Activos Domésticos (“*Domestic Asset Protection Trusts*” o DAPT), que están disponibles en casi la mitad de los estados de esta jurisdicción y que se caracterizan por permitir que el fideicomitente transfiera sus activos al trust de manera definitiva, pero manteniéndose como uno de sus beneficiarios.

A estas importantes estructuras empresariales se agrega la institución jurídica de la Fundación Privada, con la reciente promulgación en 2017 de la ley conocida como *The New Hampshire Foundation Act*. En virtud de esta ley, la Fundación Privada se incorpora por primera vez en el ordenamiento jurídico de EE. UU., y presenta una serie de ventajas significativas con

respecto a los APT y DAPT. Una de ellas es que la información de los fundadores y de los beneficiarios, especialmente si no son residentes fiscales de EE. UU., no está disponible para la Administración Tributaria Federal de los EE.UU. (IRS) y en consecuencia para ninguna otra AT del mundo que, en virtud del intercambio de información fiscal con esa jurisdicción, pretenda conocer sobre la identidad de tales fundadores y beneficiarios.²⁶⁷

8.2.3. La confidencialidad según la jurisprudencia

Tomando en cuenta los antecedentes que cimientan la Sección 6103 del IRC, revisaré la jurisprudencia en casos donde están involucradas figuras de exposición pública, en el entendimiento que su “*expectativa razonable de privacidad*” será menor que para personas que no tienen ese perfil y, por tanto, se ubicará en el extremo más permeable en términos de confidencialidad.

Como se vio, las declaraciones de impuestos sobre la renta de las personas físicas han sido información pública en varias ocasiones en la historia de Estados Unidos. Cuando el primer impuesto sobre la renta entró en vigor en 1862, el Congreso puso a disposición del público los nombres y las responsabilidades de los contribuyentes individuales.²⁶⁸ La *Ley de Ingresos de 1924* también requería que el Comisionado de Ingresos Internos pusiera a disposición para la inspección pública una lista con el nombre de cada contribuyente individual, dirección y monto del impuesto sobre la renta pagado.²⁶⁹ Esta disposición fue derogada dos años después,²⁷⁰ pero no antes de que la Corte Suprema tuviera la oportunidad de considerar la medida en el caso de 1925 *United States v. Dickey*.²⁷¹ Si bien ninguna de las partes en *Dickey* disputó si el Congreso tenía la autoridad para ordenar la divulgación, la Corte “asumió” que la legislatura tenía “*el poder ...de prohibir o permitir dicha publicación, según lo requiera el interés público, a juicio de ese organismo*”.²⁷²

La decisión de *Dickey* precede a la línea de casos de la Corte Suprema que comienzan con *Griswold v. Connecticut* que reconoce como derecho fundamental a la privacidad bajo la Constitución federal.²⁷³ Sin embargo, en la medida en que esas decisiones posteriores se basan en “la historia y la tradición”,²⁷⁴ en opinión de *Hemel* resulta difícil identificar una historia y tradición

²⁶⁷ Véase en <https://www.iprofesional.com/impuestos/315679-como-funciona-el-secreto-fiscal-en-estados-unidos>

²⁶⁸ Act of July 1, 1862, ch. 119, §§ 15, 19, 12 Stat. 432, 437, 439 (derogada en 1870).

²⁶⁹ Revenue Act of 1924, ch. 234, § 257, 43 Stat. 293.

²⁷⁰ Revenue Act of 1926, ch. 27, § 257, 44 Stat. 52.

²⁷¹ 268 U.S. 378 (1925).

²⁷² *Id.* at 386.

²⁷³ *Vid.* *Griswold v. Connecticut*, 381 U.S. 479 (1965).

²⁷⁴ *Vid.*, e.g., *Obergefell v. Hodges*, 135 S. Ct. 2584, 2589 (2015); cf. *Washington v. Glucksberg*, 521 U.S. 702, 727 (1997) (refiriéndose a “*aquellas actividades y decisiones personales que esta Corte ha identificado como tan*”

de la privacidad de los contribuyentes dada la publicidad de las declaraciones de impuestos sobre la renta de las personas físicas en coyunturas históricas anteriores: “*a lo sumo, podemos decir que la Corte Suprema nunca ha sugerido que exista una limitación constitucional sobre la divulgación de declaraciones de impuestos*” (HEMEL, 2017, págs. 62-94).

Y a la misma conclusión han llegado los tribunales de apelación federales que examinaron cuestiones similares. En *Plante v. Gonzalez* de 1978, la Corte de Apelaciones del Quinto Circuito analiza una “*Enmienda Sunshine*” a la Constitución de Florida que requería que ciertos funcionarios estatales presenten su situación financiera a efectos de ponerla a disposición para inspección pública.²⁷⁵ Los funcionarios de Florida podían cumplir con la *Enmienda Sunshine* ya sea (a) presentando una copia de su declaración federal de impuestos sobre la renta más reciente o (b) presentar una declaración jurada que revele “*cada fuente y cantidad de ingresos por separado que exceda los \$ 1,000*”.²⁷⁶ Cinco senadores estatales impugnaron la enmienda por motivos de derecho a la privacidad.

Al analizar el caso, la Corte de Apelaciones del Quinto Circuito identifica dos “*ramas*” en la jurisprudencia de privacidad de la Corte Suprema: una rama de autonomía y una rama de confidencialidad.²⁷⁷ La rama de autonomía se aplica a “*asuntos relacionados con el matrimonio, la procreación, la anticoncepción, las relaciones familiares y la crianza y educación de los hijos*”.²⁷⁸ Cuando una ley afecta la autonomía así definida, según el Quinto Circuito, la regla debe ser “*el medio menos restrictivo para alcanzar un objetivo irrenunciable*”. La Corte de Apelaciones del Quinto Circuito concluye que la *Enmienda Sunshine* no amenazaba la autonomía individual y, por lo tanto, no aplica el test de los “*medios menos restrictivos*”. Así, el tribunal explica:

La privacidad financiera no entra dentro del derecho de autonomía por sí solo. La esencia de ese derecho es el interés en la independencia para tomar ciertos tipos de decisiones importantes. Las leyes de divulgación, a diferencia de las leyes que prohíben la anticoncepción, el mestizaje o el aborto, no eliminan ninguna alternativa del proceso de toma de decisiones... Más básicamente, sin embargo, las leyes de divulgación no involucran decisiones tan importantes como las de los casos decididos anteriormente.

...

Tampoco se puede resguardar [la información financiera] como un incidente para la protección de la familia. La pregunta apropiada es: ¿Qué impacto tendrá la divulgación financiera sobre la forma en que se toman las

profundamente arraigadas en nuestra historia y tradiciones, o tan fundamentales para nuestro concepto de libertad ordenada constitucionalmente, que están protegidos por la Decimocuarta Enmienda”).

²⁷⁵ 575 F.2d 1119 (5th Cir. 1978).

²⁷⁶ Fla. Const. art. II, § 8(i)(1).

²⁷⁷ 575 F.2d at 1128.

²⁷⁸ *Id.* (citando a *Paul v. Davis*, 424 U.S. 693, 713 (1976))

decisiones familiares y personales íntimas? ¿Afectará la decisión de casarse? ¿Determinará cuándo o si nacen los niños? No hay duda de que la divulgación financiera puede afectar a una familia, pero lo mismo puede decirse de cualquier acción gubernamental. Si bien la divulgación puede tener cierta influencia en la toma de decisiones íntimas, concluimos que ninguna influencia alcanza el nivel de un problema constitucional.²⁷⁹

En cuanto a la rama de confidencialidad, La Corte de Apelaciones del Quinto Circuito reconoce que los senadores estatales tienen un interés "sustancial" en la confidencialidad de la información financiera personal.²⁸⁰ Según el tribunal:

La privacidad financiera es importante no solo [debido a] la amenaza de secuestro, la irritación de las solicitudes, la vergüenza de la pobreza. Cuando existe una expectativa legítima de privacidad, la violación de la privacidad es dañina sin ningún daño consecuente concreto.

Pero la Corte agrega que "[e]l alcance del interés no es independiente de las circunstancias". En asuntos financieros y de otro tipo, "los funcionarios públicos suelen tener menos privacidad que sus homólogos privados".²⁸¹

El tribunal así sopesó los intereses de confidencialidad de los funcionarios públicos frente a las preocupaciones estatales planteadas por la *Enmienda Sunshine*. Y se centró en tres intereses en particular. Primero, la divulgación "hace que los votantes puedan juzgar mejor a sus funcionarios electos y candidatos para esos puestos" porque revela intereses financieros que podrían afectar el desempeño en el cargo.²⁸² En segundo lugar, entiende que "la existencia del requisito de información desalentará la corrupción [haciendo] la detección más probable". En tercer lugar, afirma que la divulgación "debería ayudar" a aumentar la "confianza pública en el gobierno de Florida". Si bien reconoce que "la privacidad financiera es un asunto de gran preocupación, que merece una fuerte protección", el tribunal concluye que "[L]os intereses públicos que apoyan la divulgación de estos funcionarios electos son aún más fuertes".²⁸³

Otro fallo relevante es *Barry v. City of New York*²⁸⁴ de 1983, en el que la Corte de Apelaciones del Segundo Circuito debe tratar un caso referido a una ley aprobada por el Concejo de la Ciudad de Nueva York que requería que todos los empleados públicos con un salario anual de \$ 30,000 o más, así como sus cónyuges, revelen las fuentes de ingresos, ganancias de capital, obsequios, inversiones y deudas que excedan ciertos umbrales monetarios. La ley también permitía a los empleados cubiertos buscar una exención de la Junta de Ética de la Ciudad cuando la

²⁷⁹ Id. en 1130-31 (se omiten las citas y las comillas internas).

²⁸⁰ Id. en 1135.

²⁸¹ Id. en 1135-36.

²⁸² Id. en 1135.

²⁸³ Id. en 1136.

²⁸⁴ *Barry v. City of New York*, 712 F.2d 1554 (2d Cir. 1983).

divulgación constituiría una “*invasión injustificada de ...la privacidad*”.²⁸⁵ En ese sentido, la ley instruía a la Junta de Ética a considerar, al momento de decidir si conceder dicha exención, si “*es de naturaleza altamente personal*”, si “*de alguna manera se relaciona con los deberes de los puestos ocupados por dicha persona*”, y si “*implica un conflicto de intereses real o potencial*”.²⁸⁶

La Corte de Apelaciones del Segundo Circuito confirma la ley de la ciudad contra el desafío del derecho a la privacidad. Pare ello, equilibró el interés de los empleados en la privacidad con el interés de la ciudad en la divulgación. Con respecto al primero, el tribunal dijo: “*No creemos que el derecho a la privacidad proteja a los empleados públicos de la divulgación de información financiera relacionada con su empleo o indicativa de un posible conflicto de intereses*”.²⁸⁷ En cuanto al segundo, agregó:

Creemos que el estatuto en su conjunto promueve claramente un interés estatal sustancial, posiblemente incluso convincente. El propósito del estatuto es disuadir la corrupción y los conflictos de intereses entre los funcionarios y empleados de la Ciudad y mejorar la confianza pública en la integridad de su gobierno. Además..., las leyes de divulgación financiera también obtienen una fuerza considerable de los beneficios que se cree que se derivan de la apertura y de un público informado... Independientemente de lo que uno pueda pensar sobre la intromisión de las leyes de divulgación financiera, están muy extendidas y reflejan el juicio razonable de muchas legislaturas de que la divulgación ayudará a revelar y disuadir la corrupción y los conflictos de intereses.²⁸⁸

Es justo mencionar la decisión de la Corte Suprema de 1997 en *Chandler v. Miller*,²⁸⁹ que deroga una ley de Georgia que requería a los candidatos a ciertos cargos estatales certificar haberse realizado un test de drogas y que los resultados fueron negativos. Si bien se podría interpretar que *Chandler* reconoce un sólido derecho a la privacidad de la información del que disfrutaban incluso los políticos, lo cierto es que el Tribunal se desvivió por aclarar que su decisión no cuestionaba la constitucionalidad de las leyes que exigen que los funcionarios públicos revelen información financiera personal. Así, en la sección final de la opinión mayoritaria, el juez *Ginsburg* escribió:

Observamos, finalmente, cuestiones que esta opinión no trata. La prueba de drogas singular de Georgia para los candidatos no forma parte de un examen médico diseñado para proporcionar una certificación de la salud general de un candidato, y no expresamos ninguna opinión sobre dichos exámenes. Tampoco tocamos los requisitos de divulgación financiera, que implican diferentes preocupaciones y procedimientos. Ver, por ejemplo, *Barry v. City of New York*, 712 F. 2d 1554 (CA2 1983) (que defiende la ley de divulgación financiera de la ciudad para funcionarios electos y designados, candidatos a cargos municipales y ciertos empleados de

²⁸⁵ Id. en 1556-57.

²⁸⁶ Id. en 1557.

²⁸⁷ Id. en 1562.

²⁸⁸ Id. en 1560 (se omiten las citas y las comillas internas).

²⁸⁹ 520 U.S. 305 (1997).

la ciudad); *Plante v. Gonzalez*, 575 F. 2d 1119 (CA5 1978) (que mantiene los requisitos de divulgación financiera de Florida para ciertos funcionarios públicos, candidatos y empleados).

Mucho más recientes, son dos casos *EPIC v. IRS (Registros Impositivos de Donald Trump)*, sentencia del 9 de julio de 2020,²⁹⁰ y luego *EPIC v. IRS II (Ofertas de Compromiso de Trump)*²⁹¹ -todavía pendiente de resolución-, que sirven para ilustrar el grado de permeabilidad del sistema jurídico estadounidense respecto de la confidencialidad tributaria, en una situación aún más extrema que las hasta aquí enunciadas como es la confidencialidad inherente a una figura presidencial. Si bien el involucrar a un contribuyente “especial” agrega al análisis un condimento distinto, se verá que a pesar de ello es posible realizar una lectura interesante, en el entendimiento que frente a un funcionario del Estado con la máxima exposición pública, existen mayores incentivos -individuales y colectivos- para una flexibilización -quizás también máxima- de la figura del secreto tributario.

En *EPIC v IRS*, la organización EPIC²⁹² busca la divulgación pública de las declaraciones de impuestos del expresidente Trump, argumentando que era necesaria para corregir numerosas declaraciones falsas hechas por él. El Centro explica que el expresidente Trump rompió con 40 años de precedente al ocultar sus registros fiscales, incluso cuando al mismo tiempo buscaba recopilar datos confidenciales de votantes y ciudadanía del público, argumentando que "*esto es libertad invertida: privacidad para el presidente y divulgación obligatoria de datos personales para el público*". Y agrega que "*eso es contrario a la estructura y la práctica de las democracias modernas que salvaguardan la privacidad de los ciudadanos e imponen obligaciones de transparencia a los líderes políticos, sobre todo al presidente*".

En su decisión de *Trump v. Vance*,²⁹³ la Corte Suprema rechaza la propuesta de Trump y dictamina que el Gran Jurado de Nueva York puede obtener tales declaraciones de impuestos de la firma de contabilidad del exfuncionario²⁹⁴, y sostiene: "*Hace doscientos años, un gran jurista*

²⁹⁰ Véase en <https://epic.org/foia/irs/trump-taxes/>

²⁹¹ Véase en <https://epic.org/foia/irs/trump-taxes-ii/>

²⁹² EPIC (Electronic Privacy Information Center) es un centro de investigación de interés público con sede en Washington, DC. EPIC se estableció en 1994 para centrar la atención del público en cuestiones emergentes de privacidad y libertades civiles y para proteger la privacidad, la libertad de expresión y los valores democráticos en la era de la información. EPIC persigue una amplia gama de actividades de programas que incluyen investigación de políticas, educación pública, conferencias, litigios, publicaciones y defensa. EPIC presenta habitualmente informes *amicus* en los tribunales federales, persigue casos gubernamentales abiertos, defiende la privacidad del consumidor, organiza conferencias para ONG y habla ante el Congreso y organizaciones judiciales sobre cuestiones emergentes de privacidad y libertades civiles. Véase <https://epic.org/epic/about.html>

²⁹³ Véase <https://epic.org/amicus/trump-taxes/>

²⁹⁴ Véase <https://epic.org/amicus/trump-taxes/Trump-v-Vance-EPIC-Amicus.pdf>

de nuestra Corte estableció que ningún ciudadano, ni siquiera el presidente, está categóricamente por encima del deber común de presentar pruebas cuando se le solicita en un proceso penal". Y agrega: "reafirmamos ese principio hoy y sostenemos que el presidente no es absolutamente inmune a las citaciones penales estatales que solicitan sus documentos privados ni tiene derecho a un mayor nivel de necesidad".

En *EPIC v. IRS II (Ofertas de Compromiso de Trump)*, sentencia del 18/03/2021, EPIC busca "ofertas en compromiso"²⁹⁵ y registros fiscales relacionados del expresidente y sus negocios.

En este caso el EPIC argumenta que, si la Ley de Libertad de Información (FOIA) significa algo, es que el público estadounidense tiene derecho a saber si existen registros en una agencia federal que revelen que el presidente de los Estados Unidos tiene tratos financieros con un adversario extranjero. Con eso en mente, EPIC presenta una solicitud de FOIA -el 5 de febrero de 2018- y una demanda para obligar al IRS a divulgar ciertos registros fiscales relacionados con el expresidente Donald J. Trump y más de 300 entidades comerciales asociadas. Específicamente, EPIC solicita todas las "ofertas de compromiso" utilizadas para satisfacer una deuda tributaria de Trump o una de sus empresas.

Ante el silencio del IRS el EPIC presenta una demanda contra la agencia el 17 de abril de 2018 en el Tribunal de Distrito de EE.UU. para el Distrito de Columbia. El 11 de febrero de 2019, el IRS retira su moción para desestimar el caso de EPIC a la luz de la decisión en *EPIC v. IRS I*, y el 4 de marzo, presenta una segunda moción. Por su parte el EPIC presenta su oposición el 18 de marzo de 2019 solicitando confirme la decisión de la Corte de Apelaciones por el Segundo Circuito.

En octubre de 2020, una corte federal de apelaciones sostuvo que "*no hay nada que sugiera que estos son más que documentos corrientes y típicamente relevantes para una investigación del jurado investigador sobre una posible mala conducta financiera o corporativa*", por lo que Trump eleva el caso a la Corte Suprema, instando a los magistrados a suspender el fallo del tribunal inferior mientras los magistrados consideraban si aceptar la apelación. Y no es sino hasta febrero de 2021 que la Corte Suprema de Justicia de Estados Unidos allana el camino para que el fiscal de

²⁹⁵ Una "oferta de compromiso" es un acuerdo entre un contribuyente y el IRS que liquida las obligaciones tributarias de un contribuyente por menos del monto total adeudado. Según la sección 6103 (k) (1) del IRC, la información de la declaración del contribuyente "*se divulgará a los miembros del público en general en la medida necesaria para permitir la inspección de cualquier oferta de compromiso aceptada [...]*". Los registros que EPIC solicita — ofertas aceptadas en compromiso y la información de devolución relacionada que pertenece al presidente — son, por lo tanto, públicas como cuestión de derecho.

Nueva York obtuviera las declaraciones de impuestos del expresidente Donald Trump, sujetos a las reglas de secreto del jurado investigador que restringen su divulgación pública.

En un fallo emitido sin comentarios ni disenso, la Corte Suprema votó 7-2, rechazando los amplios reclamos de inmunidad de Trump y sostiene que, como presidente, no tenía derecho a ningún tipo de estándar elevado que no esté disponible para los ciudadanos comunes. Los jueces enviaron el caso de vuelta a la corte inferior para que el presidente pudiera hacer objeciones más específicas con respecto al alcance de la citación. Los abogados del expresidente tildaron de “demasiado amplia y de mala fe” a la citación del fiscal de distrito de Manhattan *Cyrus Vance*: “*La citación es geográficamente extensa, temporalmente expansiva y tópicamente ilimitada, todos los atributos que levantan sospechas de una expedición de pesca ilegal*”, escribió William Consovoy. “*Incluso si la divulgación se limita al jurado investigador y a los fiscales*”, dijo, “*una vez que los documentos se entreguen de manera confidencial se perderán para siempre*” (De Vogue, 2021, pág. 1)²⁹⁶. Las citaciones abarcan documentos desde enero de 2011 hasta agosto de 2019, incluidas sus declaraciones de impuestos, de la firma contable de Trump.

Sin embargo, esta postura de la Corte Suprema norteamericana no es novedad. Ya en el año 1927, en el caso “*Compañía General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue*”, la Corte había resaltado la importancia de la transparencia fiscal presidencial en el cumplimiento voluntario del Impuesto a la renta, como una práctica que cumple una importante función -dentro de un sistema tributario basado en el cumplimiento voluntario-, cual es la de reforzar la confianza de los contribuyentes individuales sobre la renta de que su líder electo también paga parte del precio “*por una sociedad civilizada*”.²⁹⁷ Se ha dicho que la divulgación disipa la noción perniciosa de que “*solo la gente común paga impuestos*”,²⁹⁸ una noción que socava la moral tributaria y el cumplimiento voluntario, donde se arraiga.²⁹⁹

En ese sentido, *Hemel* ha identificado cuatro funciones específicas que cumple la transparencia fiscal presidencial: reforzar la moral de los contribuyentes, revelar el interés personal del presidente en la reforma tributaria, sacar a la luz otros posibles conflictos de intereses y erigir

²⁹⁶ Véase en <https://cnnespanol.cnn.com/2021/02/22/corte-suprema-divulgacion-declaracion-impuestos-donald-trump-fiscal-nueva-york/>

²⁹⁷ Cf. *Compañía General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87, 100 (1927) (Holmes, J., en disidencia).

²⁹⁸ Véase Enid Nemy, Leona Helmsley, Hotel Queen, Dies at 87, NY Times (20 de agosto de 2007), <http://www.nytimes.com/2007/08/20/nyregion/20cnd-helmsley.html> [http://perma.cc/SV8G-QEF7]

²⁹⁹ Sobre la relación entre la moral del contribuyente y el cumplimiento tributario, ver Marjorie E. Kornhauser, A Tax Morale Approach to Compliance: Recomendaciones para el IRS, 8 Fla. Tax Rev. 599, 606-26 (2006); Erzo F. P. Luttmer y Monica Singhal, moral fiscal, 28 J. Econ. Persp. 149 (2014); Benno Torgle et al., Causas y consecuencias de la moral fiscal: una investigación empírica, 38 Econ. Analysis & Pol’y 313 (2008), en (HEMEL, 2017).

una protección contra la intromisión presidencial en las auditorías del IRS (HEMEL, 2017, págs. 62-94).

Y es esta toma de conciencia la que ha llevado a la sociedad norteamericana, a través de sus juristas, a profundizar en dos ideas: la primera de ellas, en la necesidad de llevar al ámbito legislativo la obligatoriedad de la transparencia fiscal presidencial; y la segunda, que si se pretende ejercer el control cruzado inherente a todo sistema federal de gobierno, tal iniciativa no debe ser exclusiva del ni del estado nacional ni de un único estado local, sino que es en interés de todos, por lo que debe hacerse en todos los niveles.

Ello así, el 26 de abril de 2017 se tomó la iniciativa en el Estado de Nueva York -de residencia del ahora expresidente D. Trump-, donde se presentó³⁰⁰ una propuesta legislativa que requiere la publicación de las declaraciones de impuestos estatales presentadas por el presidente y algunos otros funcionarios electos. El proyecto de ley, etiquetado como A07642 en la Asamblea y S05572 en el Senado, enmienda la sección 697 de la Ley de Impuestos de Nueva York, que actualmente requiere que los funcionarios estatales mantengan en secreto las declaraciones de impuestos.³⁰¹

En el análisis de esta propuesta legislativa, se ha abordado el tema de la privacidad del contribuyente. Así, el presidente del Comité de Medios y Arbitrios de la Cámara de Representantes, Kevin Brady, explicando su voto en contra de este Proyecto, dijo: "*La privacidad y las libertades civiles siguen siendo derechos importantes en este país, y el Comité de Medios y Arbitrios no va a empezar a debilitarlos*"³⁰² Al respecto, Hemel opina que "*es difícil estar en desacuerdo con la primera parte de la declaración de Brady: el derecho a la privacidad es realmente importante (incluso si su base constitucional es algo incierta). Pero el derecho constitucional a la privacidad nunca se ha extendido tanto como para proteger las declaraciones de impuestos de un individuo contra su divulgación*".

En opinión de Hemel, el análisis de *Plante* parecería aplicarse con igual fuerza a la propuesta de *Buchwald-Hoylman*: los intereses de privacidad del presidente, el vicepresidente y los funcionarios electos del estado no son más fuertes que los intereses de privacidad de los senadores del estado de Florida; por tanto, la divulgación de las declaraciones de impuestos estatales del presidente, y las declaraciones de impuestos estatales presentadas por otros

³⁰⁰ Por el asambleísta estatal David Buchwald y el senador estatal de Nueva York Brad Hoylman, por lo que el proyecto es conocido como el *Proyecto Buchwald- Hoylman*.

³⁰¹ Véase N.Y. Tax Law § 697(e) (McKinney 2016).

³⁰² (FRIEDERSDORRF, 2017), en (HEMEL, 2017).

funcionarios cubiertos por la propuesta, arrojará luz sobre los intereses financieros que podrían afectar su desempeño en el cargo, particularmente con respecto a asuntos tributarios. Además, las mismas preocupaciones relacionadas con la exposición de la corrupción y el aumento de la confianza pública identificadas por el tribunal de Plante también parecen aplicarse aquí. Por otra parte, si bien la decisión del Quinto Circuito en *Plante* es un precedente persuasivo, no es vinculante en Nueva York.³⁰³ Por el contrario, la decisión del Segundo Circuito en *Barry v. City of New York* sí lo es, para los tribunales federales en el estado de Nueva York.

En base a lo expuesto, el autor concluye que existen pocas razones para creer que el proyecto de ley *Buchwald-Hoylman* fallaría por motivos de derecho a la privacidad. Sin embargo, tomando en cuenta que se trata de una ley estadual, también debe analizarse a la luz de la Sección 6103 del IRC que es una ley federal. Y entiende que, de aprobarse el proyecto estadual, su aplicación no violaría las reglas de confidencialidad de las declaraciones de impuestos federales sobre la renta contenidas en la Sección 6103 (a). Y, para llegar a semejante conclusión, realiza un análisis interesante del alcance de las § 6103 (a) y 7213.

Así comienza destacando que el requisito de no divulgación se aplica solo a las "declaraciones" y a la "información de declaraciones", en donde la misma ley define "declaración" como "cualquier declaración de impuestos o información, declaración de contribución estimada o reclamo de reembolso requerido por, o provisto o permitido bajo, las disposiciones de este título que se presenta ante el Secretario".³⁰⁴ Y por "Secretario" se refiere al Secretario del Tesoro de los Estados Unidos y, debido a que es parte del Departamento del Tesoro, ante el IRS. Por lo que el autor entiende que un documento presentado en el Estado de Nueva York y no ante el IRS está claramente fuera de la definición de "declaración" de la § 6103.

Por otro lado, el término "información de declaración" se define para incluir

la identidad de un contribuyente, la naturaleza, fuente o monto de sus ingresos, pagos, recibos, deducciones, exenciones, créditos, activos, pasivos, patrimonio neto, obligación tributaria, impuesto retenido, deficiencias, sobrevaloraciones o pagos de impuestos, ya sea que la declaración del contribuyente fue, está siendo o será examinado o sujeto a otra investigación o procesamiento, o cualquier otro dato, recibido, registrado, preparado, proporcionado o recopilado por el Secretario...³⁰⁵

³⁰³ El Quinto Circuito ahora abarca solo Louisiana, Mississippi y Texas. En el momento de *Plante*, Alabama, Florida y Georgia también estaban dentro del Quinto Circuito, pero en 1981 esos estados se separaron para formar un nuevo Undécimo Circuito.

³⁰⁴ Id. en § 6103(b)(1).

³⁰⁵ Id. en § 6103(b)(2).

Una vez más, aclara el autor, la información enviada a la autoridad fiscal estatal generalmente no estaría dentro de la definición de "información de declaración", porque no es "*recibida, registrada, preparada, proporcionada o recopilada por el Secretario*" (es decir, el IRS).

Pero señala *Hemel* que quizás se podría argumentar que la información presentada ante el estado puede calificar como "información de declaración" si la misma información también se presenta ante el IRS. Pero aclara el autor que dicha información no estaría cubierta por la § 6103 (a) debido a que ella se aplica solo a un funcionario "*que tiene o ha tenido acceso a declaraciones o información de devolución según esta sección o la sección 6104 (c)*" (es decir, como resultado del intercambio de información federal-estatal). Por tanto, no se aplicaría a un funcionario estatal que tenga o haya tenido acceso a declaraciones o información de declaraciones presentada directamente con el estado.³⁰⁶

Pero no debe olvidarse que la sección 7213 continúa haciendo "ilegal" que cualquier funcionario estatal "*divulgue intencionalmente*". . . *cualquier declaración o información de declaración. . . adquirido por él u otra persona bajo [disposiciones especificadas] de la sección 6103 o bajo la sección 6104 (c).*"³⁰⁷ Pero es menester tener en cuenta que la §7213 se aplica solo a las declaraciones y la información de declaraciones obtenida bajo las § 6103 o 6104 (c). No hay penalidad bajo § 7213 por la divulgación de información obtenida a través de otros medios, lo que indica además que § 6103 (a) no se extiende a los documentos presentados directamente al estado.

La explicación que acompaña al § 6103 del Comité Conjunto de Impuestos refuerza este entendimiento. Según el Comité conjunto, "*las copias de las declaraciones federales o la información de la declaración requerida por un gobierno estatal o local que se adjunten o incluyan en la declaración estatal o local no constituyen 'declaraciones o información de*

³⁰⁶ Señala *Hemel* que si bien a primera vista, podría parecer ambiguo si la frase "*quién tiene. . . acceso a declaraciones o información de devolución bajo esta sección o la sección 6104 (c)*" se aplica solo al artículo que lo precede inmediatamente - "*cualquier agencia local que administre un programa enumerado en la subsección (l) (7) (D)*" - o si se aplica a todos los elementos que le anteceden, incluido "*funcionario o empleado de cualquier Estado*", un examen más detenido revela que la última interpretación es la correcta. La subsección (l) (7) (D) permite que el IRS comparta las declaraciones de impuestos federales con los funcionarios estatales y locales que administran la Ley del Seguro Social, el Programa de Asistencia Nutricional Suplementaria ("Cupones para Alimentos") y otros programas específicos. Id. § 6103 (l) (7). La sección 6104 (c) permite que el IRS divulgue cierta información con respecto a las organizaciones exentas de impuestos a los funcionarios estatales. 26 U.S.C. § 6104 (c) (2012). La sección 6104 (c) es irrelevante para "*cualquier agencia local que administre un programa enumerado en la subsección (l) (7) (D)*" porque la divulgación a dichas agencias ya está autorizada por la subsección (l) (7). La única interpretación que da efecto a la frase "o la sección 6104 (c)" es la que se aplica "en virtud de esta sección o la sección 6104 (c)" a todos los elementos que vienen antes, en (*HEMEL*, 2017).

³⁰⁷ Id. en § 7213(a)(2).

declaraciones' federales sujetas a las reglas federales de confidencialidad".³⁰⁸ Si las copias de las declaraciones federales presentadas directamente al estado no están cubiertas por la § 6103 (a), los formularios estatales presentados ante las autoridades fiscales estatales tampoco están cubiertos.³⁰⁹

En resumen, un funcionario estatal no estaría en violación de § 6103 (a) —y no sería responsable bajo § 7213 — por divulgar parte o la totalidad de las declaraciones de impuestos estatales de un individuo. Esas declaraciones, y la información que contienen, no parecen ser “declaraciones” o “información de declaraciones” según lo define el estatuto federal, y la ley federal no parece prohibir la divulgación de declaraciones de impuestos estatales.

Por último, debe también analizarse la disposición que emana de la § 6103 (p) (8) (A), que se aplica potencialmente a la divulgación de declaraciones de impuestos estatales. La misma establece:

Sin perjuicio de cualquier otra disposición de esta sección, no se divulgará información sobre declaraciones o declaraciones de impuestos después del 31 de diciembre de 1978 a ningún funcionario o empleado de cualquier estado que requiera que un contribuyente adjunte o incluya en una declaración de impuestos estatales una copia de una parte de cualquier declaración federal de impuestos, o información reflejada en dicha declaración federal, a menos que dicho estado adopte disposiciones de la ley que protejan la confidencialidad de la copia de la declaración federal (o parte de la misma) adjunta, o la información de la declaración federal reflejada en dicha declaración estatal de impuestos.³¹⁰

Siendo el estado de Nueva York un estado que requiere, en la Declaración del Impuesto sobre la Renta de los Residentes de Nueva York, que el contribuyente revele si desglosó las deducciones en su declaración federal y qué declaró como ingresos,³¹¹ la Sección 6103 (p) (8) (A), por lo tanto, parecería dirigir que el IRS no comparta declaraciones federales o información sobre declaraciones con Nueva York a menos que Nueva York adopte disposiciones legales que protejan la confidencialidad de la información de declaraciones federales en las declaraciones de impuestos estatales, por lo que frente a la aprobación del proyecto de ley *Buchwald-Hoylman* Nueva York

³⁰⁸ JCS-33-76, General Explanation of the Tax Reform Act of 1976, Staff Joint Comm. Tax'n, 57 (Dec. 29, 1976), <http://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=2401> [<http://perma.cc/U9UA-NF5K>] [hereinafter JCS-33-76, General Explanation of the Tax Reform Act of 1976].

³⁰⁹ Si bien el informe del Comité Conjunto no es una ley vinculante, es difícil ver cómo un funcionario estatal que divulga declaraciones de impuestos estatales podría alguna vez ser considerado responsable por violar "intencionalmente" las reglas federales de confidencialidad, dada la orientación del Comité Conjunto que indica que la información presentada directamente con al estado no está sujeto a esas reglas, en (HEMEL, 2017).

³¹⁰ 26 U.S.C. § 6103(p)(8)(A) (2012).

³¹¹ Véase Form IT-201, *supra* note 12; ver además, Instructions for Form IT-201, N.Y. State Dep't Tax'n & Fin. 15 (2016), http://www.tax.ny.gov/pdf/current_forms/it/it201i.pdf [<http://perma.cc/5RX9-WJ9X>].

no sería elegible para participar en el intercambio de información federal-estatal de conformidad con la sección 6103 (p).

Sin embargo, el *Hemel* señala que existen varias razones para oponerse a esta conclusión; en lo que aquí interesa, mencionaré dos de ellas. Primero, la explicación del Joint Committee on Taxation - único tribunal federal autorizado para opinar del tema- que acompaña a la § 6103 enfatiza que “no se pretende que los estados estén obligados a promulgar estatutos de confidencialidad que son copias de los estatutos federales”³¹² y que “la sección (p) (8) deja a los estados libres para diseñar su propia forma de protección de divulgación”.³¹³ Nueva York aún podría satisfacer la condición de confidencialidad permisiva incluida en la sección 6103 (p) (8) si divulga declaraciones presentadas por un número limitado de funcionarios electos al servicio de intereses estatales bien articulados al tiempo que protege la confidencialidad de los contribuyentes de manera más amplia.

En segundo lugar, el IRS tiene fuertes razones para seguir compartiendo información con las autoridades fiscales del estado de Nueva York y, por lo tanto, fuertes incentivos para no adoptar una interpretación agresiva de § 6103 (p) (8). Como escribe *Scharff*, “recopilar datos entre el IRS y los estados proporciona beneficios a ambos niveles de gobierno” (SCHARFF, 2015, pág. 714). Las autoridades fiscales estatales se benefician del acceso a datos sobre contribuyentes cuyas declaraciones federales no incluyen ingresos que terceros han informado al IRS.³¹⁴ Esta información alerta indica que los mismos contribuyentes pueden no haber reportado ingresos en sus declaraciones estatales también. Pero como enfatiza *Scharff*, “[e]l gobierno federal también se beneficia de sus actividades de colaboración al usar datos estatales”.³¹⁵ Por ejemplo, los estados informan al IRS cuando se ha presentado un certificado de defunción, lo que a su vez ayuda a las autoridades federales a combatir el fraude al Medicare y descubrir reclamos de reembolso falsos. Del mismo modo, las autoridades estatales que otorgan licencias y permisos a menudo tienen mejores datos sobre las pequeñas empresas que el IRS,³¹⁶ por lo que los datos estatales pueden ayudar al IRS a identificar las pequeñas empresas que no han presentado declaraciones federales. Si el IRS dejara de compartir declaraciones federales con Nueva York, probablemente perdería el acceso a un valioso tesoro de información generada por el estado. Esto,

³¹² *Vid.* JCS-33-76, General Explanation of the Tax Reform Act of 1976, *supra* note 118, at 57.

³¹³ *In re Grand Jury Empanelled January 21, 1981*, 535 F. Supp. 537, 542 n.4 (D.N.J. 1982).

³¹⁴ *Ver id.* (dando el ejemplo de un contribuyente que no reporta ingresos por intereses en su Formulario 1040, a pesar del hecho de que su banco reporta un pago de intereses al IRS en un Formulario 1099-INT).

³¹⁵ *Id.* en 715.

³¹⁶ *Id.* en 717.

además de los argumentos legales anteriores, podría disuadir al IRS de tomar represalias contra Nueva York por publicar las declaraciones de impuestos estatales del presidente.

En síntesis, el estado natal del expresidente Trump -Nueva York-, que tiene acceso único a las declaraciones de impuestos estatales que revelarían mucho sobre los intereses financieros y el pasado de los contribuyentes del presidente, tiene la oportunidad de aprobar legislación que reforzaría la antigua norma de transparencia fiscal presidencial; norma que, cuando se sigue, mejora la moral fiscal y permite a los votantes tomar decisiones más informadas sobre las personas que los dirigirán.

8.3. El Secreto Tributario en España

8.3.1. El deber de colaboración con la Administración Tributaria 8.3.2. Los límites al deber de contribuir con datos de trascendencia tributaria 8.3.3. El secreto tributario en la LGT

A diferencia de la legislación estadounidense, la normativa española de secreto tributario se erige explícitamente como un derecho de contrapeso al deber de contribuir con datos de trascendencia tributaria -que es diferente del deber de presentar declaraciones de impuestos-; son dos caras de la misma moneda, van juntos al punto de estar engarzados hasta en la delimitación conceptual de qué se entiende por datos de trascendencia tributaria que el contribuyente tiene la obligación de entregar a la AT y que ésta tiene el derecho a recolectar -esos datos y sólo esos- y la obligación de no divulgar. En la legislación española se impone la obligación explícita de colaborar con datos a la Administración, además de los incluidos en las declaraciones de impuestos y demás obligaciones formales establecidas para la efectiva recaudación de tributos. Aquí se amplía esa obligación extendiéndola a “todos los datos de trascendencia tributaria”. Pero al mismo tiempo, se observa una detallada delimitación del derecho de la AT de captación de datos y una minuciosa descripción del alcance de los deberes de secreto y sigilo por parte de ésta. De hecho, el deber de contribuir con datos de trascendencia tributaria y el derecho de secreto/sigilo nacen juntos, y han evolucionado del mismo modo.

8.3.1. El deber de colaboración con la Administración Tributaria

El deber de colaboración está contenido en el artículo 93 LGT donde se establece que las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado

4 del artículo 35³¹⁷ de la ley, están obligadas a proporcionar a la AT “*toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas*”.

Es decir, la Ley obliga a todos –personas físicas, jurídicas, públicas y privadas- a facilitar a la Administración tributaria información propia y de terceros siempre que tenga trascendencia tributaria. Los tribunales han precisado que la información tendrá trascendencia tributaria “*siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos debe ser prestada, aunque su utilidad pueda ser potencial, indirecta o hipotética*” (STS 3922/2003, FJ 2°).

Se trata de un deber autónomo, es decir, no accesorio ni al deber de información de la declaración tributaria ni a la obligación de pago de la deuda tributaria (art. 19 de la LGT). *Sánchez Serrano* (1977) diferencia el deber de colaboración y el de información del siguiente modo: el deber de informar la declaración de impuestos consiste en comunicar a la AT los datos necesarios para la aplicación de un tributo de manera sistemática y completa, mientras que el deber de información va a comunicar a la Administración datos fiscalmente relevantes que no constituyan una declaración tributaria (MONROY CEA, 2017-2018, pág. 19).

El deber de colaboración puede analizarse desde un doble plano: uno subjetivo y otro objetivo. En el ámbito subjetivo, el deber de colaboración se extiende a toda persona, física o jurídica, privada o pública, de cuya actividad comercial o profesional obtenga conocimiento de datos o informes con trascendencia tributaria. Para *Cazorla Prieto* (1978) esta dedicación profesional que se exige entraña habitualidad en el ejercicio, es decir, asiduidad por parte de la persona a la que se le pueda reclamar el cumplimiento del deber de colaboración, quedando así excluido aquellas personas que realicen actos aislados.

En el ámbito material, es decir, el conjunto de actos y operaciones a los que alcanza el deber de colaboración, se incluyen todo tipo de transacciones comerciales, económicas, financieras - activas o pasivas-, con o sin fines de lucro, que se realicen en el marco de una relación jurídica, privada o pública.

Así como los Derechos a la Intimidad y a la Protección de Datos, el fundamento jurídico del deber de colaboración español también se encuentra contenido en la CE. Específicamente,

³¹⁷ Las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

lo encuentro en el artículo 31.1 de la Constitución que dispone que: “*Todos contribuían al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”, y en el mismo artículo, apartado 3, que dispone que: “*solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*”.

Y es en la STC 76/1990³¹⁸ en donde el Tribunal Constitucional explica la relación entre el deber constitucional que surge de dicho art. 31.1 y el deber de contribuir con datos de relevancia tributaria:

...para el efectivo cumplimiento del deber [de contribuir] que impone el art. 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo «*se produciría una distribución injusta en la carga fiscal*», pues «*lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar*»; de ahí la necesidad y la justificación de «*una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta*» (STC 110/1984, fundamento jurídico 3º). La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el art. 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias. (FJ 3º)

Esto es, el deber de colaboración de datos con relevancia tributaria se convierte no sólo en el instrumento necesario para una distribución justa de la carga fiscal, sino para una gestión tributaria eficaz en la lucha contra el fraude fiscal.

También ha sostenido el Tribunal Constitucional que “*la legitimidad del deber de información tributaria se sustenta en el artículo 31.1 de la Constitución española y se refuerza con la definición del Estado Social y democrático de derecho contenido en el artículo 1º de la Constitución española y la garantía real de la igualdad del artículo 9.2 de la misma*” (Auto TC 642/1986). Es decir, el TC habla de igualdad y justicia, en un marco de Estado democrático, como fundamentos del deber de colaboración.

³¹⁸ Y se reitera en la STC 292/2000, de 30 de diciembre.

Por su parte, la Sala Contencioso de la Audiencia Nacional, en la Sentencia 1451/2015, de 1 de abril, ha expresado que

la Administración Tributaria ... está habilitada por nuestro ordenamiento jurídico para recabar, con carácter general, la colaboración de todas las personas a fin de obtener los datos e información necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos.

Para alcanzar esta conclusión basta con poner en relación el artículo 93 de la LGT con el artículo 31 de la Constitución Española, como hizo el Tribunal Constitucional en su sentencia 110/1994 y el Tribunal Supremo, entre otras ocasiones, en sus sentencias de 15 de diciembre de 2014 (RC 3565/2012) y de 20 de octubre de 2014 (RC 1414/2012) que, al efecto, establecen:

"El apartado 1 del artículo 93 de la Ley General Tributaria de 2003, en su primer párrafo, establece una obligación general de información, imponiendo a todas las personas el deber de proporcionar a la Administración cualquier clase de datos, informes, antecedentes y justificantes *«con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas»*. Esta carga, que pesa, en principio, sobre la generalidad de los sujetos de derecho, no es más que una concreta manifestación de la 'colaboración social en la aplicación de los tributos' (epígrafe de la sección en la que se inserta el precepto), que hunde sus raíces en el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución, según precisó el Tribunal Constitucional en su sentencia 110/1994. Puede afirmarse que la Administración está constitucionalmente habilitada para exigir a la sociedad la información y la aportación de datos necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos".

Y el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 15 de diciembre de 2014 establece que

...el deber general de colaboración con la Administración Tributaria para la consecución de los fines indicados comprende la obligación de suministrar datos ajenos con trascendencia tributaria y alcanza a cualquier persona y, por tanto, también a quienes los tengan por sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, tal como se desprende de la fórmula general del primer párrafo del artículo 93.1 de la LGT y del listado meramente enunciativo que realiza el segundo párrafo. (FJ 5º, A)

Esto es, el deber de contribuir se sustenta en dos condiciones básicas, que constituyen el punto de partida: que sea necesario para la aplicación de un sistema tributario justo, y que esas prestaciones personales -entre las que hay que encuadrar el deber de información- se desarrollen en un marco de respeto al principio de legalidad. Esta idea deja entreverse en la doctrina de la Sentencia del TC de 26 de abril de 1990, en donde se sostiene que

al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias, para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los

contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como “*potentior persona*” en una situación de superioridad sobre los contribuyentes.

Porque

...sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultará prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas. Todavía con mayor rotundidad, en el ATC 642/1986 (fundamento jurídico 2.º) se afirmó que no puede haber duda de «*que la Administración está habilitada también desde el plano constitucional para exigir determinados datos relativos a la situación económica del contribuyente*» y que esta exigencia es predicable «*de todos y cada uno de los ciudadanos en cuanto recaiga en ellos la cualidad de sujetos pasivos del impuesto*» y no sólo de terceros como son las Entidades intermediarias en el área económica y las crediticias; doctrina en parte reiterada también en el ATC 982/1986.

En definitiva, la Administración tributaria necesita para el cumplimiento de la misión de aplicación de las leyes tributarias conocer los hechos de la realidad que, de acuerdo con dichas normas sean relevantes para la producción de los correspondientes efectos jurídicos (MONROY CEA, 2017-2018).

Como mencioné en el apartado 6.3.1., si bien la Ley General Tributaria española no contiene una definición de “transcendencia tributaria” -laguna legal que fue ‘completada’ por el Tribunal Constitucional-,³¹⁹ el art 93 de la LGT regula explícitamente las dos modalidades permitidas a través de las cuales puede configurarse el deber de colaboración: mediante un procedimiento general o mediante requerimiento individualizado.

En la STS de 15 de diciembre de 2014, el Tribunal Supremo se refiere a estas modalidades diciendo

ese deber general de colaboración social se encauza por dos vías, a las que alude el párrafo 2 del artículo 93: la primera consiste en la “información por suministro”, mediante la que, “con carácter general en la forma y en los plazos que reglamentariamente se determinen”, los sujetos obligados a colaborar facilitan los datos precisos; y la segunda vía para recolectar datos con trascendencia tributaria consiste en la “información por captación”, y es la propia de los requerimientos individualizados, “que pueden efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos” (FJ 5º, A).

La primera modalidad está recogida con carácter general en el apartado primero del artículo 93 LGT, denominada procedimiento general o «de obtención de información por suministro», el contribuyente está obligado a proporcionar determinados datos con trascendencia

³¹⁹ Véase Sentencia del Tribunal Supremo del 12 de noviembre de 2003 (FJ 1º, apartado D) -entre otras-, en <https://vlex.es/vid/tributo-teac-23-1994-108-111-lgt-1999-16206712>

tributaria sin que la Agencia Tributaria los requiera. El Reglamento de aplicación de los tributos³²⁰ desarrolla las diferentes materias que generan obligaciones de información para los obligados tributarios.

Por otro lado, el procedimiento especial o también denominado «de obtención de información por captación o requerimiento» tendrá lugar cuando la Agencia tributaria requiere a un determinado sujeto unos datos concretos que no tenía la obligación legal de proporcionárselos previamente. Dicha modalidad se regula en el apartado segundo y tercero del artículo 93 LGT y se desarrolla en el artículo 57 Real Decreto 1065/2007 (RGGIT), que establece:

... los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida. Para requerir directamente la información a que se refiere el párrafo anterior a la entidad bancaria o crediticia será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario.

Asimismo, la STS 920/2007, de 19 de febrero, aclara que los requerimientos individualizados de información sólo podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección y recaudación, tal como menciona el artículo 93.3 LGT, y se denominará «*información a posteriori*» dado que ya se ha iniciado la actuación inspectora -para diferenciarlo de la «*información a priori*» de las modalidades de requerimiento general o específico-.

Pero el Tribunal Supremo advierte que

... sería contrario a la disciplina legal practicar un requerimiento individualizado de información para recabar la que debería haberse recogido a través del deber general de información periódica; pero no lo es pedir datos a personas que eventualmente pueden disponer de datos con trascendencia tributaria, aunque su conocimiento proceda de relaciones tenidas con personas distintas de los obligados tributarios, siempre que las relaciones fuentes de conocimiento sean de naturaleza económica, profesional o financiera.

Sin embargo, la LGT no proporciona una definición exacta del concepto de “*requerimiento individualizado*”. En ese sentido, El Tribunal Supremo, en la STS 2164/1999, del 29 de marzo, ha determinado que la individualización es una decisión concreta de la Administración expresada en un acto singular y dirigido a una persona específica. Es decir, la individualización viene referida no solo al contenido del requerimiento, sino también al modo de operar de ésta y a la singularidad del destinatario. De acuerdo con ello, cuando se habla de «requerimiento individualizado» no se

³²⁰ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

está refiriendo al número o indefinición de los sujetos respecto de los que se solicita la información al requerido sino al carácter singular del acto de requerimiento y a la naturaleza individual del obligado tributario requerido. A diferencia de la obligación de información por suministro, el requerimiento es individualizado si se dirige a una persona concreta y determinada.

En definitiva, la expresión “*individualizado*” ha de interpretarse como una referencia a la singularidad del destinatario que se refiere el requerimiento y también la naturaleza de acto singular de la Administración (MONROY CEA, 2017-2018, pág. 31).

Ahora bien, resulta de claro entendimiento la relevancia del alcance que se da a la expresión “útil” cuando el TC refiere a “*hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración*”, como condición necesaria para habilitar la legitimidad del deber de colaboración con datos de relevancia tributaria. Al respecto el Tribunal Constitucional ha sostenido que, aun siendo necesaria y legal el pedido de colaboración de información con trascendencia tributaria, para que sea legítimo éste debe respetar el principio de proporcionalidad (SAN 1451/2015, de 1 de abril)³²¹:

Naturalmente, esta habilitación general constituye el punto de partida, pero para precisar si la actuación de la Administración ha sido o no correcta en el caso concreto examinado, habrá que profundizar en las circunstancias concurrentes en éste, teniendo presente que la actuación de la Administración en este campo debe estar presidida por el principio de proporcionalidad (STS 15 de diciembre de 2014)³²² (FJ 3º).

Y, en el mismo sentido en la ya citada sentencia del 19 de febrero de 2007³²³, el Tribunal Supremo ha advertido que

Existe un deber general de información y colaboración con la Administración tributaria que tiene sustento constitucional, que está legalmente regulado y que debe ser interpretado y aplicado respetando otros valores y principios constitucionales, lo que obliga, de un lado, a una adecuada exégesis de las condiciones para su cumplimiento y, de otro, a la permanente presencia del principio de proporcionalidad que debe presidir toda decisión que se adopte a este respecto. Pero sin que ello suponga mantener un criterio restrictivo y estricto que excluya de la información tributaria debida los datos que, teniendo trascendencia tributaria, procedan de relaciones que afectan solo indirectamente a los obligados tributarios (FJ 5º, A).

Así, a efectos de dilucidar si la información y documentación tienen trascendencia tributaria, la SAN 1451/2015³²⁴ ha dicho que:

Los requerimientos individualizados, como en general las actuaciones de obtención de información, que se practican por la Inspección de los Tributos [artículo 141, letra c), de la Ley General Tributaria de 2003 ;

³²¹ Véase en <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a08013ad0cdfac8c/20150518>

³²² Véase en <https://vlex.es/vid/551913538>

³²³ Véase en <https://vlex.es/vid/requerimiento-informacion-tributaria-27817606>

³²⁴ Véase en <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a08013ad0cdfac8c/20150518>

artículos 12, apartados 3 y 4 , y 37.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986], deben referirse, como ellas, a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria.

Y, respecto del concepto de “útil”, afirma que

La trascendencia tributaria constituye un concepto jurídico indeterminado, ... “[que] ha sido definida por el Tribunal Supremo ..., precisando que “esa utilidad puede ser “directa” (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o “indirecta” (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora -que, no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas (FJ 5º, B)

Los tribunales han precisado también, que la información tendrá trascendencia tributaria “*siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos aunque su utilidad pueda ser potencial, indirecta o hipotética*” (STC 3922/2003, FJ 2º).

En síntesis, puedo afirmar que la jurisprudencia entiende que existe una utilidad directa cuando la información solicitada se refiere al hecho imponible según ley del gravamen; y se producirá una utilidad indirecta cuando la información solicitada se refiere únicamente a datos secundarios que pueden servir de indicio a la AT para identificar hechos imponibles que no se hubieran declarado por el contribuyente con anterioridad, pudiendo ser potencial o hipotética. La utilidad basta que sea eventual y por tanto dicha utilidad de los datos es posible que a veces no se vea materializada en resultados sino que simplemente sirva para guiar la actividad inspectora (MONROY CEA, 2017-2018, pág. 25).

En definitiva entonces, la trascendencia tributaria exige, de acuerdo con el *principio de proporcionalidad*, que la información requerida conduzca directa o indirectamente a la aplicación de los tributos. Habrá datos que *per se* tienen trascendencia tributaria pero habrá otros supuestos en lo que esta relevancia tributaria no será tan evidente.

Por último, no puedo dejar de mencionar el conflicto que puede suscitarse respecto del secreto profesional y el deber de colaborar con la AT, en el entendimiento que si la persona -física o jurídica- está obligada a guardar secreto profesional, ello le impediría atender el requerimiento, incurriendo en infracción si lo atendía o si, por el contrario, está obligada a colaborar con la Administración Tributaria aportando a éste la información y documentación interesadas, a pesar de su obligación profesional de confidencialidad.

Tal disyuntiva ha sido analizada en reiteras oportunidades,³²⁵ incluso en la misma Sentencia SAN 1451/2015 (FJ. 6º), en donde se reitera la doctrina sentada anteriormente por el Tribunal Supremo en relación con el secreto profesional de un Agente de la Propiedad Inmobiliaria, destacando que en materia tributaria

el doble límite que la Administración ha de observar cuando exige el deber de colaboración de los profesionales: uno, referido al respeto a los datos privados no patrimoniales que conozcan por su actividad y afecten al honor y a la intimidad de sus clientes; y otro, atinente al respeto a los datos confidenciales obtenidos en ejercicio de las funciones de asesoramiento y defensa, aclarando que nunca podrán ampararse en el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

Asimismo, se recuerda que la STS 1544/1999, de 6 de marzo (RC 875/1994) estableció que el secreto profesional -referido a los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria- "*protege exclusivamente el derecho a la intimidad individual, que también salvaguardan, aparte del propio texto constitucional en sus artículos 20.1 y 24, los artículos 111 y 113 de la Ley General Tributaria*" y que, en cuanto al límite que impone el texto del artículo 111.5 a los datos confidenciales obtenidos por la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa, el Tribunal Supremo, partiendo de la constitucionalidad del deber de colaboración con la Hacienda Pública, se ha pronunciado reiteradamente sobre el secreto profesional y sus límites necesarios nacidos del derecho a la intimidad, concluyendo en el supuesto entonces contemplado -secreto médico- que "*ninguno de los datos a que se refiere el requerimiento de información se salen del ámbito de lo estrictamente patrimonial*".

Debe tenerse en cuenta, no obstante, que el derecho fundamental a la intimidad como límite al deber de colaboración con la Hacienda Pública ha sido posteriormente matizado por la jurisprudencia. Así, en la STS 5180/2014, de 15 de diciembre, que he citado con anterioridad, el Tribunal Supremo establece que "*con carácter general, no cabe apreciar vulneración del artículo 18.1 CE por el hecho de que los ciudadanos y entidades queden obligados a facilitar información que, pese afectar a la intimidad, tiene relevancia tributaria*", aunque el Alto Tribunal precisa a continuación que esto "*solo es así si el deber de colaboración y los eventuales requerimientos se ajustan al régimen jurídico diseñado por el legislador*", afirmando, desde otra perspectiva, que "*el derecho a la intimidad, reconocido en el artículo 18 CE , puede verse indebidamente afectado por un ejercicio desproporcionado de la potestad de requerir información tributaria*".

³²⁵ Tal es el caso de la STS 3922/2003, de 7 de junio (RC 5483/1998), en la que el Tribunal Supremo reitera la doctrina sentada anteriormente (en STS 661/2001, de 3 de febrero, RC 7723/1995).

Y aún más preciso, en relación con la cuestión del deber de secreto suscitada por la recurrente, es el Fundamento 5º de la citada STS 3922/2003, al señalar:

En el caso de los Auditores de Cuentas, el artículo 43 que antes examinamos nos revela enseguida que está elaborado desde el punto de vista de la relación auditor-cliente, amparando a éste frente a cualquier extralimitación del profesional, sin perjuicio de lo cual, tal secreto no es oponible frente al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, exclusivamente a los efectos del ejercicio del control técnico a que se refieren los artículos 64 y siguientes de este Reglamento, y tampoco lo es, ahora sin matizaciones, frente a quienes resulten designados por resolución Judicial o "estén autorizados por Ley".

Este último supuesto habilita, sin discusión a la Inspección de Hacienda, de la mano de los preceptos citados de la Ley General Tributaria.

El ensamblaje entre la existencia del secreto profesional, reconocido y garantizado por la Ley, y el deber de colaboración tributaria, aparece por tanto perfectamente delineado y, en el presente caso, es inoponible por las razones expuestas .

Este pronunciamiento, dictado por el Tribunal Supremo bajo la vigencia del antiguo artículo 111 de la LGT , precedente del actual artículo 93, continúa siendo válido, toda vez que - como afirma la STS 4375/2014, de 20 de diciembre (RC 1414/2012)- el régimen jurídico de los requerimientos de información bajo la vigencia de ambos textos legales responde a los mismos parámetros, reproduciendo el actual artículo 93 casi literalmente el precedente artículo 111.

En consecuencia, el Tribunal entiende que no pueden acogerse las alegaciones de la parte actora pues, en la medida en que el requerimiento se ajustó a los parámetros legales y fue cursado por quien legalmente estaba facultado para ello, no cabe oponer al mismo el deber de secreto profesional y, como consecuencia, no cabe pensar que por prestar a la Administración la colaboración a que estaba legalmente obligada, la recurrente pueda incurrir en infracción alguna.

8.3.2. Los límites al deber de contribuir con datos de trascendencia tributaria

Se ha estudiado en capítulos anteriores, la base constitucional que en España tienen los Derechos a la Intimidad y a la Protección de Datos Personales, por lo que frente a la obligación - constitucional- de colaborar con la Administración con datos de trascendencia tributaria se erigen tales derechos, y la situación debe resolverse respetando, de forma armónica, todos los derechos que emergen de la CE.

Ello así, ha dicho el TC en el FJ 3º del ATC 197/2003

Sobre la cuestión planteada, hay que comenzar recordando que el derecho a la "intimidad personal y familiar" (art. 18.1 CE) es un derecho fundamental vinculado a la propia personalidad que deriva de la dignidad de la persona que el art. 10.1 CE reconoce. Su objeto es garantizar un ámbito reservado de la vida de las personas

frente a la acción y conocimiento de terceros, sean poderes públicos o particulares, aunque, como cualquier otro derecho, encuentra sus límites en los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos, entre los cuales, puede citarse el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). En este sentido, la colisión entre el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE) y el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos (art. 31.1 CE) implica la inexistencia, frente a la Administración tributaria u otros poderes públicos, de un pretendido derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con trascendencia tributaria o relevancia fiscal que haga inoperante el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra, pues ello impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3; 76/1990, de 26 de abril, FJ 10; y 57/1994, de 28 de febrero, FJ 5), que es un objetivo claramente legítimo desde la perspectiva constitucional [STC 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6.b)]. En consecuencia, aunque la información que recogen y archivan las Administraciones Públicas ha de ser necesaria para el ejercicio de las potestades que les atribuye la Ley y adecuada a las legítimas finalidades previstas por ella (STC 254/1993, de 20 de julio, FJ 7), resulta cuestionable en abstracto- que la transmisión de información de naturaleza tributaria pueda vulnerar el derecho a la intimidad de los contribuyentes, sobre todo cuando se trata de actividades que tienden a desarrollarse en el ámbito de relación con terceros y que están sometidas a fórmulas específicas de publicidad e información (STC 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6). El deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario no sólo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE) sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE (STC 292/2000, de 30 de diciembre, FJ 9).

Entonces, el derecho a la intimidad español está limitado por el deber de contribuir. Y, como *Herrero de Engaña* ha afirmado, “*ciertamente, el derecho a la intimidad ha tenido que ceder ante el deber de contribuir a los gastos públicos como, por cierto, también lo ha hecho frente a otros derechos constitucionales como es el caso del derecho a recibir y comunicar información veraz (art. 20 CE) o ante las necesidades derivadas del ejercicio de las facultades de control de los empresarios sobre sus trabajadores*”. Por lo que “*el debate entre el deber de contribuir y el derecho a la intimidad no es ya un debate de preferencia sino sólo sobre los límites que determinan cuando una intromisión o injerencia en la intimidad deja de estar justificada y pasa a ser arbitraria*” (HERRERO DE ENGAÑA, 2007, pág. 8).

Un primer límite, surge de la propia LGT, y se refiere al requisito de tener “trascendencia tributaria” que definí en el apartado 6.3.1. y analicé en el anterior. En ese sentido se ha expedido la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia 5/1994:

conviene recordar que el artículo 111 de la Ley General Tributaria establece, con carácter general, un límite objetivo al deber de facilitar la información requerida.

Este límite consiste en que en todo caso, los datos solicitados deben tener "trascendencia tributaria". Lo que es lógico, habida cuenta de que el requerimiento de información se encuadra en la función inspectora y comprobadora de la Administración, ejercitable única y exclusivamente respecto del ámbito tributario, por lo que no sería admisible su ejercicio con fines distintos. (FJ 7)

Con relación a los otros límites, resulta oportuno traer a colación los dichos del Tribunal Constitucional respecto de cuando una injerencia en la intimidad deja de estar justificada y pasa a ser arbitraria. Ello así, en la STC 186/2000, en el FJ 6º, se indica

de conformidad con la doctrina de este Tribunal, la constitucionalidad de cualquier medida restrictiva de derechos fundamentales viene determinada por la estricta observancia del principio de proporcionalidad. A los efectos que aquí importan, basta con recordar que (como sintetizan las SSTC 66/1995, de 8 de mayo, FJ 5; 55/1996, de 28 de marzo, FFJJ 6, 7, 8 y 9; 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 4 e), y 37/1998, de 17 de febrero, FJ 8) para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres requisitos o condiciones siguientes: si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto).

Entonces, puedo decir que para ser legítimas -esto es, para no violentar los derechos a la intimidad y de protección de datos-, tanto la solicitud de información obtenida por el procedimiento general como a través de requerimiento especial, deben ser proporcionales. Y esta proporcionalidad se verifica a través de tres parámetros: 1) idoneidad, 2) necesidad y 3) equilibrio. Y estas condiciones se engarzan en la normativa como limitaciones al deber de colaborar con datos.

Respecto al principio de proporcionalidad, Ruiz *García* (1988) lo define como límite al que está sujeto el deber de colaboración, como "la interdicción de la excesividad". La doctrina ubica este principio como derivación del principio de eficacia de la actuación administrativa (art. 103.1 CE).

Siendo el derecho a la intimidad como se ha analizado previamente el fundamento del secreto tributario -y bancario-, todo acto que limita un derecho fundamental debe cumplir la condición de ser necesario para el fin perseguido (STC62/1982 y 13/1985). De ahí que el principio de proporcionalidad, en este ámbito, supone una consecuencia necesaria de la exigencia de trascendencia tributaria que imponer el artículo 93 de la LGT, pues la trascendencia tributaria debe ponerse en relación con el fin de la investigación tributaria y someterse al principio de proporcionalidad. Por ello, el actuar de la investigación tributaria no puede rebasar lo que

propiamente es indispensable para el cumplimiento de su finalidad, injiriendo en detalles personales o familiares. Y este es el campo de operatividad del principio de proporcionalidad, como garante de la no intromisión en otros derechos (MONROY CEA, 2017-2018, pág. 34).

Destaca *Monroy Cea* que la adecuada ponderación se deberá realizar a la vista de las circunstancias del caso concreto, teniendo en cuenta tanto el grado de injerencia en la vida privada que la actuación administrativa supone como la medida en que la correcta realización del interés público exige esa concreta actuación administrativa (SAN 5/1994, del 8 de marzo).

La Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo en las sentencias STS 5840/2009 y 412/2014 entre otras, ha enfatizado la importancia del principio de proporcionalidad, conforme al cual solamente han de pedirse aquellos extremos que sirvan a la aplicación estricta de los tributos. Eliminando ante todo cualquier tipo de injerencias arbitrarias y desproporcionadas. Además añade que este principio no sólo opera a la hora de valorar la intromisión por este cauce en la esfera protegida del honor y la intimidad personal y familiar sino que también exige que la inspección motive adecuadamente el contenido y el alcance del requerimiento. Esto es, la proporcionalidad del requerimiento se debe enjuiciar poniendo en relación los datos que se piden con los fines de investigación tributaria.

En esta línea, por ejemplo, con relación a pedidos de información a las entidades bancarias, la jurisprudencia ha señalado que: “*no todos los datos relativos a las operaciones activas y pasivas de los bancos y entidades de crédito quedan sometidos al procedimiento garantista del artículo 111, apartado 3 de la LGT,³²⁶ pues unos son objeto de información por suministro periódico, otros pueden ser conocidos por captación ocasional, y sólo, residualmente, los movimientos de dichas operaciones son los afectados por dicho procedimiento*” (STS 2164/1999, 7763/2001, 4616/2003, 5318/2005). En otras palabras, los requerimientos individualizados solamente pueden abarcar la investigación de movimientos de cuentas y operaciones sin conocer los motivos concretos de cargo y abono dado que ello implicaría la intromisión de la Administración Tributaria en la intimidad de las personas.

En definitiva, la Administración Tributaria sólo tiene derecho a conocer la causa inmediata o genérica de los abonos o cargos en las cuentas bancarias, pero no su causa remota o específica (MONROY CEA, 2017-2018, pág. 35).

Por último, respecto del requisito de motivación del requerimiento, *Monroy Cea* afirma que la motivación de una decisión marca la diferencia entre lo discrecional y lo arbitrario. La

³²⁶ Hoy, art. 93, apartado 3 de la LGT.

potestad de la Administración Tributaria de requerir información constituye una potestad direccional y como tal los actos dictados en el ejercicio de dicha potestad han de ser motivados con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho.³²⁷ Pero además, debe constituir una fundamentación adecuada que permita al interesado conocer realmente las razones de la decisión. La motivación de estos actos posibilita el control de la adecuación del acto discrecional al fin para el cual la ley le confiere a la Administración la potestad de obtención de información. Esta motivación tendrá especial relevancia en aquellos supuestos donde la transcendencia tributaria no resulta tan evidente, por lo que la Administración deberá justificar el requerimiento de forma razonada.

En este sentido, el Tribunal Supremo ha manifestado que “*la motivación es suficiente cuando permite conocer las razones que justifican la decisión como factor de racionalidad en el ejercicio del poder y modo de facilitar su control mediante los recursos procedentes...*” (STS 1125/2006).³²⁸

8.3.3. El secreto tributario en la LGT

En España, la actual regulación del secreto tributario español se encuentra recogida en los arts. 34.1.i) y 95 de la LGT³²⁹ y el art. 60.4 del Reglamento General de Aplicación de los tributos,³³⁰ de suerte que se ha articulado una cláusula que establece el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria (secreto tributario objetivo) y el deber de sigilo de las autoridades y funcionarios que tengan conocimientos de datos de carácter tributario (secreto tributario subjetivo). Ello así, la actual LGT configura el secreto tributario como un derecho de los contribuyentes protegido de forma directa e indirecta, esto es, la ley configura una tutela reforzada del secreto tributario español.

El art. 34 “Derechos y garantías de los obligados tributarios” de la LGT en su inciso 1.i. dispone que:

Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

...

³²⁷ Art 35.1 i) de la ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

³²⁸ También en las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, STS de 28 de septiembre de 2002, 1 de febrero de 2003 -Rec.8468/98-, 10 de junio de 2003 -Rec. 31/2002-, 2 de marzo de 2004 -Rec. 1516/2001-, 28 de junio de 2005 -Rec. 1304/2002-, y 1 de febrero de 2005 -Rec. 8345/2002-.

³²⁹ *Ob. Cit.*

³³⁰ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, publicado en el «BOE» núm. 213, de 05/09/2007.

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.

Mientras que el art 95 “Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria” indica:

1. 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, salvo que la cesión tenga por objeto...

Y enumera trece causales, entre las que se encuentran:

a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

...

d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

...

Por su parte, el art. 60 “Derechos y deberes del personal al servicio de la Administración tributaria” del Reglamento General, en su inciso 4 establece que:

4. Todo el personal al servicio de la Administración tributaria estará obligado al más estricto y completo sigilo respecto de los datos, informes o antecedentes que conozca por razón de su cargo o puesto de trabajo.

Dicha información tendrá carácter reservado y sólo podrá ser comunicada a quienes por razón de sus competencias intervengan en el procedimiento de que se trate. Los resultados de las actuaciones podrán ser utilizados en todo caso por el órgano que las haya realizado y por otros órganos de la misma Administración tributaria en orden al adecuado desempeño de sus funciones respecto del mismo o de otros obligados tributarios.

Un antecedente interesante es la Sentencia 65/2020, de 18 de junio, del Tribunal Constitucional. Se trata de un recurso de inconstitucionalidad formulado por el presidente del Gobierno contra el art. 5 de la Ley del Parlamento de Cataluña 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de Cataluña y de aprobación de los libros primero, segundo y tercero, relativos a la administración tributaria de la Generalitat (en adelante, Código tributario, o Ley 17/2017). Consiste en una controversia fundamentalmente competencial, de una amplia diversidad de contenido por la cantidad de artículos recurridos. Pero en lo que aquí interesa, me limitaré a la

parte referida la resolución de las quejas en materia tributaria imputadas al libro primero y al título II del libro segundo del Código tributario, en las que el eje de la discusión versa sobre la existencia o no de competencia normativa autonómica sobre lo que científicamente se denomina «parte general» del Derecho tributario, plasmada fundamentalmente en la actualidad en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en sus reglamentos de desarrollo. Esto es, si la Comunidad Autónoma de Cataluña, al establecer normas tributarias de carácter general, tanto materiales como formales, de ordenación y aplicación, para todos los tributos que conforman su hacienda, ha invadido las competencias estatales o, por el contrario, se ha ceñido a las competencias normativas que, en materia tributaria, le reconocen la Constitución y las demás normas mencionadas en el art. 28.1 LOTC³³¹. Y, respecto de ella, únicamente la referida a la discusión sobre el art. 34.1 LGT.

Así, el Tribunal desestima la impugnación de la letra k) del art. 122-2 del Código tributario de Cataluña porque, al no oponerse ni contravenir el derecho de los obligados tributarios contenido en el art. 34.i) LGT -parámetro de constitucionalidad mediata al que debe ceñirse este tribunal por ser el único alegado por la representación procesal del recurrente- como condición básica para garantizar la igualdad en el ejercicio de los derechos fundamentales establecidos en los apartados primero y cuarto del art. 18 CE, no invade la competencia del Estado establecida en el art. 149.1.1 CE. Y llega a tal decisión a través del siguiente análisis.

El Tribunal entiende que el precepto del art. 34.1 de la LGT posee carácter básico de acuerdo con el art. 149.1.18 CE³³² desde la doble perspectiva formal y material, salvo en lo que respecta: (i) el derecho al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, ubicado en el art. 149.1.1 CE en relación con el art. 18.1 y 4 CE; (ii) los derechos de contenido económico que recoge por tratarse de normas sustantivas de hacienda general (art. 149.1.14 CE), y (iii) los derechos de carácter estrictamente procedimental en él contenidos, encuadrables en el art. 149.1.18 CE (procedimiento administrativo común) -FJ 11.B.a)-.

³³¹ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

El art. 28.1 indica: “Para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley, disposición o acto con fuerza de Ley del Estado o de las Comunidades Autónomas, el Tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas”.

³³² Art. 149.18: “18.ª Las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas; legislación sobre expropiación forzosa; legislación básica sobre contratos y concesiones administrativas y el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones públicas”.

afirma Específicamente, respecto al deber de comunicación de datos con relevancia tributaria,

Por un lado, los datos con trascendencia tributaria relativos a la situación económica de una persona pertenecen a la esfera de la intimidad constitucionalmente protegida del art. 18.1 CE (SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 9; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7, y 47/2001, de 15 de febrero, FJ 8), además de constituir datos de carácter personal protegidos también por el derecho fundamental que deriva del art. 18.4 CE (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 5; 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6; 292/2000, de 30 de diciembre, FJ 9, y 76/2019, de 22 de mayo, FJ 5).

Por otro lado, el deber de colaboración con la administración tributaria, en el que se inserta la obligación de facilitar a la misma datos de terceros con trascendencia tributaria, y la correlativa potestad administrativa para comprobar e investigar, tienen su fundamento en el deber constitucional de contribuir a través de «un sistema tributario justo» (art. 31.1 CE; SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3, y 76/1990, de 26 de abril, FJ 3).

Por último, el deber de terceros de suministrar información tributaria supone una intromisión constitucionalmente legítima en el derecho fundamental a la intimidad del sujeto pasivo al estar justificada en la lucha contra el fraude fiscal y en la protección del citado deber de contribuir (STC 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 5).

De todo ello se concluye que «el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no solo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE» (STC 233/2005, FJ 5, con cita de resoluciones anteriores). (FJ 11.B.d)

Y, respecto del carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria (art. 95 LGT), indica

... siendo la previsión legal de una medida limitativa de derechos fundamentales una de las condiciones para su legitimidad constitucional, este tribunal ha señalado en el fundamento jurídico 7 E), con base en lo afirmado en la STC 195/1994 sobre la constitucionalidad del antecesor del art. 93 LGT ex art. 134.2 CE, que el legislador estatal ha establecido en los arts. 93 a 95 LGT unas condiciones básicas que garantizan el ejercicio igualitario del derecho a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal de todos los obligados tributarios (art. 18.1 y 4 CE), con independencia del ente público territorial que ejercite su potestad de obtención de información con trascendencia tributaria para hacer efectivo el cumplimiento del deber constitucional de todos de contribuir a través de «un sistema tributario justo» (art. 31.1 CE). Y de ese carácter de condición básica participa, sin duda, el derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la administración tributaria que reconoce la letra i) del art. 34.1 LGT.

Por último, en el Fundamento Jurídico 15 el Tribunal debe resolver acerca de la impugnación del apartado primero de la disposición adicional tercera del libro segundo, relativo a la obtención de información por la Agencia Tributaria de Cataluña, que prescribe que «[l]os datos

con trascendencia tributaria que han sido obtenidos por una administración pública para el ejercicio de sus funciones en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos como consecuencia de delegaciones de competencias o encargos de gestión realizados por ayuntamientos catalanes pueden ser comunicados por aquella administración directamente a la Agencia Tributaria de Cataluña cuando esta, de acuerdo con lo establecido por la legislación tributaria, solicite los datos para el control del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias».

A este respecto, el abogado del Estado asevera que esta disposición autonómica viola el derecho a la intimidad del art. 18 CE al vulnerar el principio de reserva de datos tributarios establecido como básico en el art. 95.1 LGT. Y ello porque la cesión de tal información por las entidades locales delegadas, aunque sean otras administraciones públicas, no está prevista expresamente en el art. 95 LGT, siendo los ayuntamientos como titulares de la competencia delegada de aplicación de sus propios tributos los competentes para autorizar la posible cesión de los datos con trascendencia tributaria que obtenga el ente público delegante cuando se den los supuestos de excepción del art. 95.1 LGT. Además, entiende que el precepto autonómico invade la competencia de los ayuntamientos catalanes en materia de aplicación de sus propios tributos, al sustituir su consentimiento o autorización en la eventual cesión de datos a la Agencia Tributaria de Cataluña por el de la entidad local de ámbito superior que los ha obtenido al gestionar tales tributos locales por delegación o encargo de gestión de los ayuntamientos catalanes.

El Tribunal, parte del análisis del fundamento jurídico 11.B.d, que el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria es un instrumento necesario, no solo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE (STC 233/2005, FJ 5); y que es el legislador estatal, en concreto en los arts. 93 a 95 LGT, el que legitima constitucionalmente esa medida limitativa de derechos fundamentales estableciendo ex art. 149.1.1 CE unas condiciones básicas que garantizan el ejercicio igualitario del derecho a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal de todos los obligados tributarios (art. 18.1 y 4 CE), con independencia del ente público territorial que ejercite su potestad de obtención de información con trascendencia tributaria. Y destaca que, de conformidad con el art. 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, el art. 7 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), establece en el apartado primero de su art. 8 un deber genérico de colaboración entre las administraciones tributarias del Estado, de las

comunidades autónomas y de las entidades locales en materia de tributos locales, y, en el apartado segundo, ese deber genérico se extiende al de colaboración de las entidades locales en la aplicación de los tributos que gestionan otras administraciones tributarias, por lo que concluye que las administraciones tributarias de los entes locales tienen la obligación de intercambiar con el resto de administraciones tributarias ex art. 8.2 a) TRLHL la información obtenida en el ejercicio de sus funciones de aplicación de tributos, teniendo en cuenta siempre lo dispuesto en el art. 95.1 LGT (arts. 7.3 y 8.2 in fine TRLHL).

Además, agrega que el art. 95.1 LGT establece las siguientes condiciones básicas:

(i) el carácter reservado de los datos obtenidos por la administración tributaria en el ejercicio de sus funciones; (ii) el carácter finalista de la potestad de obtención de información de la administración tributaria (y del correlativo deber de colaboración ciudadana) a la exclusiva utilización de los datos obtenidos para aplicar los tributos, e imponer las sanciones, cuya gestión tenga encomendada; y (iii) las excepciones al carácter reservado de los datos obtenidos por la administración tributaria permitiendo, por lo que aquí interesa, la cesión a terceros cuando tenga por objeto «la colaboración con otras administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias» [art. 95.1 b) LGT].

De lo expuesto, concluye el TC que la disposición autonómica impugnada no vulnera el derecho a la intimidad de los obligados tributarios del art. 18 CE. Y ello porque no prevé, una cesión de datos a la Agencia Tributaria de Cataluña no contemplada en la lista tasada de excepciones al carácter reservado de la información tributaria del art. 95.1 LGT. El supuesto de cesión de datos con trascendencia tributaria a la Agencia Tributaria de Cataluña que prevé el apartado primero de la disposición adicional tercera —la llevada a cabo por los entes locales supramunicipales que los obtienen en el desempeño por delegación o encargo de gestión de las facultades de aplicación de los tributos propios de los ayuntamientos catalanes— queda efectivamente cubierta por la excepción del art. 95.1 b) LGT. Y fundamenta tal entendimiento en que: a) la «administración pública» a la que se refiere el precepto autonómico, que es la que obtiene los datos «para el ejercicio de sus funciones en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos como consecuencia de delegaciones de competencias o encargos de gestión realizados por ayuntamientos catalanes», debe ser considerada administración tributaria a los efectos del art. 95.1 LGT; b) porque la información con trascendencia tributaria susceptible de ser cedida debe haber sido obtenida por la administración tributaria cedente «en el desempeño de sus funciones» (art. 95.1 LGT), como lo es la que el precepto autonómico permite solicitar a la Agencia Tributaria de Cataluña directamente a las administraciones públicas que asumen, por delegación de competencias o por encargo de gestión, la aplicación de los tributos propios de los ayuntamientos catalanes; y c) porque la administración tributaria cesionaria deberá destinar la

información que le proporcione la administración tributaria cedente «al cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias» [art. 95.1 b) LGT], como recoge expresamente la disposición recurrida al referirse a la solicitud que, «de acuerdo con lo establecido por la legislación tributaria», realice la Agencia Tributaria de Cataluña «para el control del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias».

En materia de secreto bancario, debo recordar la doctrina del Tribunal Constitucional sentada en la Sentencia 110/1984 -ya citada en el apartado 6.2.1.3. de esta investigación: el supuesto de hecho recoge que durante una actuación inspectora de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria (DGT) se requiere a un particular que aporte los movimientos de sus cuentas bancarias. Ante la negativa de dicho particular, la DGT acuerda autorizar la investigación de las operaciones activas y pasivas. En una primera instancia, la Audiencia Nacional consideró que se infringía el derecho a la intimidad de la Constitución, pero el Tribunal Supremo revoca esta posición a través de su sentencia del 29 de Julio de 1983 donde esgrimía que el derecho a la intimidad no es ilimitado y que el derecho a la intimidad económica no forma parte del derecho a la intimidad constitucionalmente protegida. Con el correspondiente y posterior recurso de amparo, se pronunció el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1984, denegando el mismo. El Tribunal alega que el conocimiento de las cuentas corrientes puede ser necesario para proteger el bien constitucionalmente protegido, que es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos; señalando además que el conocimiento de una cuenta corriente no puede darse si no se contempla en su integridad. Por otro lado, indica que las certificaciones exigidas al recurrente o las entidades bancarias en el caso de que aquél no las entregase voluntariamente son los extractos de las cuentas, en las que figura, sólo la causa genérica de cada partida, no su causa concreta. Y por ello, concluye que estos datos concretos solicitados a dicho contribuyente no tienen relevancia para la intimidad personal y familiar de este. Si bien, el Tribunal admite la posibilidad de que en algunos casos concretos la actuación inspectora incida en aspectos personales no acordes con la finalidad de la inspección.

Por su relevancia a nuestro trabajo, merece citarse el Fundamento jurídico 11º, donde se instala definitivamente en el ordenamiento español la conexión entre secreto bancario y derecho a la intimidad:

... el secreto bancario no puede tener otro fundamento que el derecho a la intimidad del cliente reconocido en el art. 18.1 de la Constitución, pues no hay una consagración explícita y reforzada de este tipo de secreto, como la hay del secreto profesional. De forma que lo que se ha dicho antes sobre los límites del derecho a la intimidad es totalmente aplicable al caso en que sea la Entidad de crédito la obligada a facilitar los datos y antecedentes que requiera la Inspección.

En la Sentencia 233/2005, de 26 de septiembre el TC amplía la cobertura de la citada relación entre el secreto bancario y el derecho a la intimidad incluyendo a los gastos en que incurre un obligado tributario.

En el sistema jurídico tributario español, frente al deber de contribuir con información de trascendencia tributaria se erige el instituto del secreto fiscal como contrapeso equilibrante en la relación contribuyente-fisco, que busca como fin último el de asegurar la contribución a los gastos comunes del Estado de forma justa e igualitaria entre todos los ciudadanos. Esta idea puede entenderse en la opinión del TC en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril:

...esa pretendida igualdad [entre Administración Tributaria y contribuyente] resulta desmentida por el art. 31.1 de la Constitución que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias, para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyente, potestades que por esencia sitúan a la Administración como "*potentior persona*" en una situación de superioridad sobre los contribuyentes.

En definitiva, la Administración tributaria necesita, para el cumplimiento de la misión de aplicación de las leyes tributarias, conocer los hechos de la realidad que, de acuerdo con dichas normas sean relevantes para la producción de los correspondientes efectos jurídicos. Y es, en mi opinión, en ese marco donde se concibe al secreto tributario como instrumento que facilita el acceso a tal conocimiento. Y, en ese sentido, el TC agrega que

no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido.

De lo anterior puede concluirse que, frente al deber de informar del contribuyente, el legislador ha limitado el accionar de la AT respecto a la información así obtenida, como una suerte de contrapeso que equipara las obligaciones de las partes y que permite alcanzar un equilibrio en la relación contribuyente-fisco. En ese sentido, es tan importante la obligación del sujeto pasivo de informar como la del sujeto activo de guardar secreto y sigilo. De ahí la trascendencia de los límites que puedan fijarse a unos y otros, y que analizaré más adelante.

8.4. El Secreto Tributario en Argentina

8.4.1. El secreto tributario en la LPT 8.4.2. El secreto tributario según la jurisprudencia

El secreto fiscal se encuentra consagrado en el artículo 101 de la ley N°11.683 (1978) al establecer que son secretos las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presenten ante la A.F.I.P. y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen las referidas informaciones.

En general, la doctrina argentina se inclina por considerar que este instituto fue creado con el fin de proteger la privacidad del contribuyente. Se ha dicho que “*trata de asegurar la confidencialidad de ciertas informaciones, de manera tal que los contribuyentes tengan la certeza absoluta que lo declarado en el ámbito tributario no será informado a ninguna persona, aventando el riesgo de difundir secretos comerciales, industriales, etc...*” (GÓMEZ & FOLCO, pág. 446/7).

Esto, en línea con el Dictamen N°204/1993 de la Procuración del Tesoro de Nación en el que sintetizando magistralmente la doctrina de la CSJN, recuerda que uno de los principales objetivos que persiguen las disposiciones que instituyen el carácter secreto de las manifestaciones y declaraciones juradas tributarias es el de asegurar: “*...que las declaraciones, manifestaciones o informes presentados ante la Dirección General Impositiva no puedan ser usados, como ‘armas’ contra el contribuyente que los formuló*” (Fallos 249:613) y que “*...la reserva obedece a evidentes razones de orden público, tendientes a la más fácil percepción de la renta y a contemplar además la discreción a que tienen derecho los otros contribuyentes, obligados a declaraciones y sujetos a las requisiciones necesarias para el control de la administración*” (Fallos 212:229).

Con respecto a la cobertura, el mismo Tribunal ha sostenido que “*...tal previsión legal no sólo alcanza a las declaraciones o manifestaciones que hayan podido formular los contribuyentes ante el órgano administrativo competente sino que comprende asimismo, a los expedientes, actas, resoluciones o documentos en los que consten o puedan constar tales declaraciones o manifestaciones*” (CSJN “*Cusenier -Gran Destilería de Buenos Aires-, S.A. c/ Nación*”, 1960, Fallos 248:627, entre muchos otros).

Y, respecto de la información exceptuada de esta figura jurídica, si bien el Tribunal ha sostenido que “*no implica un derecho absoluto, sino que encuentra su límite legal en la existencia de un interés superior, en resguardo de la libertad de los otros, la defensa de la sociedad, las buenas costumbres o la persecución del delito*” (CSJN “*DGI. c/ Colegio Público de Abogados de la Capital Federal s/ medidas cautelares*”, sentencia del 13/02/1996, Fallos 319:71), lo cierto es que respecto de las excepciones, se ha apegado a una interpretación restrictiva, literal de la norma.

8.4.1. El secreto tributario en la LPT

En Argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) cuenta con amplios poderes conferidos por el art. 35 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) del 13 de julio de 1998, de Procedimiento Fiscal o de Procedimiento Tributario (LPT), pudiendo recolectar, almacenar y proceder al tratamiento de información relacionada con sus potestades fiscales.

La ley N°11.683 de Procedimientos Fiscal (LPT) regula el secreto fiscal en su art 101. Y, mediante el art. 222 de la Ley N°27.430 B.O. 29/12/2017 que modifica la LPT, se incorpora un párrafo que dispone que *“la información amparada por el secreto fiscal contenido en este artículo se encuentra excluida del derecho de acceso a la información pública en los términos de la ley 27.275 y de las leyes que la modifiquen, sustituyan o reemplacen”*.

La LPT dispone así que son secretas las *“declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan”* a la AFIP, así como *“los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones”*; también los juicios por repetición y las ejecuciones fiscales, así como las actuaciones administrativas, conforme lo dispone el art. 38 del Reglamento de Procedimientos Administrativos, Decreto 1759/72.

Los funcionarios dependientes del Organismo *“están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos”*.

La norma también establece que tales informaciones *“no serán admitidas como pruebas en causas judiciales ... salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información, no rebele datos referentes a terceros”*.

Y se excluye expresamente del alcance del secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales, facultando a la AFIP para dar a publicidad esos datos.

Asimismo se contemplan las siguientes excepciones: a) Para el supuesto que, por desconocerse el domicilio del responsable, sea necesario recurrir a la notificación por edictos; b)

Para los Organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales; c) Para personas o empresas o entidades a quienes la AFIP encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines, a quienes se extiende las restricciones del secreto fiscal; d) Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior, con condiciones; e) Para la autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina, cuando actúe en el marco de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado por la LPT; f) Respecto de los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes o responsables, atento a su carácter público; g) Para la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES) siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la prevención y fiscalización del fraude en el otorgamiento de prestaciones o subsidios que ese organismo otorgue o controle y para definir el derecho al acceso a una prestación o subsidio por parte de un beneficiario.

Respecto de otros organismos públicos, la AFIP-DGI estará obligada a suministrar, o a requerir si careciera de la misma, la información financiera o bursátil que le solicitaran, en cumplimiento de las funciones legales, la Dirección General de Aduanas (DGA), la Comisión Nacional de Valores (CNV) y el Banco Central de la República Argentina (BCRA), sin que pueda alegarse respecto de ello el secreto establecido en el Título V de la Ley N°21.526 y en los artículos 8°, 46 y 48 de la Ley N°17.811, sus modificatorias u otras normas legales pertinentes.

Además, como ente estatal está obligado en los términos del art. 7° inc. a) de la ley N°22.275, la AFIP debe cumplir con lo dispuesto en dicha norma respecto de “Transparencia Activa”.

Por último, no puedo dejar de mencionar que desde temprano la AFIP emitió normas internas que establecen las pautas que las áreas dependientes de la AFIP deben tener en cuenta a fin de evaluar la procedencia o rechazo de solicitudes de información efectuadas por terceros.

En ese sentido, pueden mencionarse la Instrucción General N°8/06 –modificada por IG 12/06- y la Disposición 98/09. En esta última se dispone, respecto de los alcances del secreto fiscal, que *“la interpretación de las excepciones al deber de confidencia establecido por [el artículo 101 de la ley 11.683], debe realizarse con alcance restrictivo”* y que *“salvo las excepciones*

taxativamente previstas en esta instrucción general, las áreas intervinientes deberán resolver negativamente todo requerimiento” que involucre dicha información.

Más tarde, es reemplazada por la Disposición (AFIP) 124/2018, del 14/5/2018, que actualiza tales pautas en virtud de las modificaciones introducidas por la ley de reforma tributaria -L. 27430-. Entre sus disposiciones, resulta de relevancia mencionar: - La autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición y la de los Acuerdos de Cooperación Internacional se encuentran excluidas del secreto fiscal, según se requiera; - En relación con el objeto o motivo del requerimiento del secreto fiscal, quedan excluidos los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes o responsables en virtud de su carácter público; - No regirá el secreto fiscal respecto de la información solicitada por la Unidad de Información Financiera en el marco del análisis de un reporte de operación sospechosa, sin necesidad de que dicha Unidad solicite su levantamiento; - la información amparada por el secreto fiscal se encuentra excluida del derecho de acceso a la información pública.

También la AFIP ha producido normativa interna orientada a esclarecer, para casos específicos, el alcance de la figura del secreto fiscal con relación a información por ella recolectada. A modo de resumen, puede decirse que:

- Dictamen 21/2000, de la Dirección de Asesoría Legal de la AFIP – DGI, del 15/03/2001, interpretó que el art. 101 de la ley 11683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) no resulta aplicable a los recursos de la seguridad social, en virtud de no ser de los remitidos por el decreto 507/1993 ni por su similar 2102/1993. Sin embargo, aclara que ello no significa que la AFIP se encuentre facultada para dar cualquier información, ni tampoco que esté obligada a proporcionarla, aunque no involucre secreto fiscal. Por lo tanto, ante solicitudes de informes, corresponde en cada caso analizar la razonabilidad del pedido y el interés legítimo que tenga el peticionante.
- Dictamen 122/2000, de la Dirección de Asesoría Legal de la AFIP – DGI, del 20/12/2000, consideró que no resulta viable el otorgamiento de vista en las actuaciones originadas en denuncias de carácter fiscal cuando el pedido fuera formulado por el denunciante, mientras que en las denuncias de carácter previsional, se deberán contemplar especialmente aquellos casos en que la solicitud de información provenga del propio denunciante damnificado.
- Dictamen 33/2004, de la Dirección de Asesoría Legal de la AFIP – DGI, del 10/09/2004, especificó que la información concerniente a las retenciones sufridas, cantidad de empleados y propiedades de la empresa solicitados, deben ser entendidos como datos de

índole económico-patrimonial resultando, por tanto, amparados por el instituto del secreto fiscal.

8.4.2. El secreto tributario según la jurisprudencia

Desde muy antiguo la Corte Suprema de Justicia argentina ha entendido a la figura del secreto tributario como la protección jurídica del contribuyente frente al poder de imposición del Estado, en términos de privacidad. Ello así, conforme reiterada jurisprudencia de Corte, su propósito es amparar al contribuyente y darle la seguridad de que sus manifestaciones no podrán llegar a conocimiento de terceros ni servir de armas contra él (CSJN “*Marini, Aldo c/ Nación*”, sentencia de 1941 -Fallos 191:253-; CSJN “*Harilaos de Olmos, Adelia María c/ Prov. de Córdoba*”, sentencia de 1942 -Fallos 193:109-; CSJN “*Municip. de Rosario v. García, Francisca Valenti de*”, sentencia de 1943 -Fallos 196:575-, entre otros). Llegando incluso a afirmar que “*el secreto fiscal se estableció en beneficio del contribuyente o de terceros que podrían verse perjudicados por su revelación y no del Fisco, a quien solo interesa la recaudación cabal del impuesto*” (Fallos: 193:109).

Más tarde, el Tribunal suaviza esta afirmación y lo expone en términos de seguridad jurídica indispensable para proteger el bien jurídico “recaudación” -como esa suerte de contrapeso de que hablé anteriormente-. De acuerdo con esta doctrina, el objeto sustancial del artículo 101 de la ley 11.683 “*ha sido llevar la tranquilidad al ánimo del contribuyente con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que se formule ante la Dirección General Impositiva será secreta. Se trata, pues, de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública*” (CSJN “*Cusenier -Gran Destilería de Buenos Aires-, S.A. c/ Nación*”, 1960, Fallos: 248:627, considerando 5°).

En este contexto, la interpretación jurisprudencial del alcance del art 101 de la LGT ha sido históricamente muy restringida. En “*Labriola de Caira, Angela María c/ Caira, Enrique*” del año 1957 (Fallos: 237:355), ha dicho la Corte que, si ella ha atenuado el rigorismo de la prohibición legal establecida por el artículo 101 de la ley 11.683,

...lo ha sido en los casos en que el propio autor, y en cuyo interés ha sido establecido el secreto de las manifestaciones, hubiera pedido o consentido expresamente que se traiga como prueba en el juicio seguido contra terceros, otros que el fisco, y aun así a condición de que su declaración no contenga datos referentes a otros contribuyentes...

[porque] ...por graves que sean los motivos de orden legal o circunstancial meritados en la resolución recurrida para requerir el informe resistido por la Dirección recurrente, ellos no pueden prevalecer para apartar la aplicación de la ley administrativa citada que ha querido asegurar el secreto de la declaración jurada del

contribuyente a fin de que no sea revelada a terceros fuera de los casos de excepción que la misma ley ha admitido y que, por ser de excepción, no pueden extenderse a otros supuestos.

Y en el año 1976, en “*Genchi Santos*” agrega que “*el rigorismo del secreto fiscal ha sido atenuado [porque]... el propósito teleológico no puede convertirse en indefensión del contribuyente cuando es el mismo tutelado quien solicita su levantamiento*”

Esto es, “[l]a única excepción compatible con la doctrina que se deja expuesta sería la conformidad de los propios interesados, con todo lo cual la tutela de la ley ganaría también en eficacia al evitarse así minuciosas o discutibles distinciones en cuanto a las piezas susceptibles de ser publicadas” (Fallos: 248:627, considerando 5°).

Y, fuera de esta excepción reconocida al propio interesado, la información amparada por el secreto fiscal no puede ser revelada por el Fisco “*salvo que se trate de los casos de excepción taxativamente enunciados en la misma ley para autorizar la revelación del contenido de esas declaraciones*” (Fallos: 237:355).

Además, siendo el propio contribuyente el único habilitado para renunciar a ese derecho; el poder de flexibilizar la restricción de no divulgación lo tiene el contribuyente, no el fisco: “*Es un derecho que se le acuerda al contribuyente o responsable y como todo derecho es en principio renunciable y no se le puede impedir que haga uso de esa renuncia en defensa de sus propios derechos*” (CSJN “*Marini, Aldo c/ Nación*”, 1941, Fallos: 191:253).

Por otro lado, adviértase que el citado artículo 101, si bien contempla como una excepción a la regla del secreto fiscal el caso en que quien solicita la información sea el propio interesado, en tanto aquella sea requerida en juicios en que sea parte el fisco nacional, provincial o municipal, deja supeditada tal posibilidad a la circunstancia de que “*la información no revele datos referentes a terceros*”.

Y esta postura respecto a la no divulgación de información de terceros no involucrados en el proceso volvió a surgir recientemente en un caso resuelto por la Sala I de la Cámara Civil “*T., M. I. c/ S., M. D. s/art. 250 C.P.C. – Incidente Civil*”, sentencia del 22/02/2019. En el marco de este proceso cautelar la jueza de grado dispuso –a pedido de la actora– una serie de medidas tendientes a resguardar la composición del patrimonio de los cónyuges mientras se dirime la liquidación del régimen de comunidad de bienes, y releva del secreto fiscal a la AFIP y autoriza el libramiento de un oficio para que el organismo acompañe copia fiel de las declaraciones juradas de ganancias y de bienes personales tanto del demandado como de las sociedades en las que participa. Ante ello, la AFIP interpone recursos de reposición y apelación subsidiaria en lo que

exclusivamente concierne a las personas jurídicas. La Alzada revoca el proveído, y para así resolver entiende que

...la información requerida no se refiere a quien es parte en dicho proceso sino a una persona distinta, como ocurre con las sociedades comerciales incluidas en el oficio...

Ocurre que si el sentido de la previsión consagrada en el citado artículo 101 es –según lo ha señalado reiteradamente la Corte Federal–llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente, con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que se formule ante la entidad recaudadora será secreta, y como un medio para facilitar la adecuada percepción de la renta pública (Fallos, 237:355; 248:627; 250:530; entre otros); y si el rigorismo de la prohibición únicamente puede atenuarse en los casos en que el propio autor, en cuyo interés se estableció el secreto de las manifestaciones, sea quien haya pedido o consentido expresamente que se traigan como prueba en el juicio contra terceros, sus propias declaraciones presentadas ante el organismo fiscal (Fallos, 237:355; 248:627; etcétera), se impone concluir en que le asiste razón a la apelante en su planteo.

Es que el secreto impuesto por el artículo 101 de la ley 11.683 a la información fiscal, incluso con el reenvío efectuado en su párrafo cuarto al delito previsto en el artículo 157 del Código Penal, no da pie para relevar informaciones referentes a terceros (Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., Procedimiento tributario, Buenos Aires, Depalma, 1993, pág. 517, núm. 3.1), que es lo que se verificaría en la especie si se confirmase la decisión que es objeto de recurso, dado que la información que se pretende obtener no corresponde al demandado de autos, sino a una persona distinta (conf. esta Sala, “*N., G. c. O., M. V. s. divorcio – incidente art. 250 del Código Procesal*”, antes citado).

Y debe destacarse que, para así concluir, la Corte no ignoró la vinculación existente del accionado con la sociedad dada su calidad de socio, sino que entendió que tal circunstancia no impide advertir que dichos entes “*tienen personalidad propia que no se confunde con la de sus miembros*”.

Por último, un reciente fallo que ilustra el alcance del instituto del secreto fiscal. Se refiere a cierta información solicitada en el marco de investigaciones llevadas a cabo por la FIA (Fiscalía de Investigaciones Administrativas). El caso “*FIA y otro c/AFIP*”, sentencia del 17/06/2021 (Fallos 344:1411), llega al Máximo Tribunal luego de que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, por mayoría, revocara la sentencia de grado e hiciera lugar a la demanda interpuesta por la FIA para que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) ponga a su disposición la información solicitada en tres expedientes administrativos³³³. La Corte declara la inaplicabilidad a la FIA de la instrucción general AFIP 8/06

³³³ En el expediente 23.330/1581, del 15/11/2006, la FIA le solicita a la AFIP información sobre la existencia de procedimientos de inspección en trámite de un contribuyente, en los que se hubiese detectado la utilización de facturas apócrifas, incluida la remisión de fotocopias certificadas de informes, dictámenes y resoluciones (fs. 37). En el expediente 22.655/889, del 19/02/2007, requiriere información sobre las sumas abonadas a dos empleados de la AFIP

(modificada por la instrucción general AFIP 12/06) que establece instrucciones operativas internas de carácter obligatorio para evaluar la procedencia o rechazo de las solicitudes de información efectuadas por autoridades administrativas, legislativas, judiciales u otros terceros, y la de la disposición AFIP 98/09 que pone en conocimiento de los administrados las pautas en materia de secreto fiscal consignadas en la mencionada instrucción, y revoca parcialmente la decisión de la alzada. Para así decidir, sostiene

Que la reserva con que el secreto fiscal ampara a “las declaraciones juradas, manifestaciones e informes” que se presentan a la AFIP se limita a los datos que aquellas consignan sobre el estado patrimonial de los contribuyentes o responsables, por lo que no corresponde extender su aplicación a aquellos supuestos en los que no media la posibilidad de que tales manifestaciones o declaraciones puedan eventualmente utilizarse como armas contra aquellos. Es por lo tanto correcta la decisión del a quo de ordenar el suministro a la FIA de la información solicitada en el expediente 22.655/889, referida a las sumas abonadas a dos empleados de la AFIP en concepto de sueldos, viáticos, fondo estímulo, etc. por no tratarse de información amparada por la reserva del secreto fiscal. -Consid. 9-

Que distinto es el caso de la solicitud efectuada en los expedientes 23.330/1581 y 26.296/1664 que comprende informes, dictámenes, resoluciones, copias de declaraciones juradas, información obrante en las bases de datos de la AFIP, etc. sobre distintas personas físicas y jurídicas. El secreto fiscal no solo alcanza a las declaraciones o manifestaciones que el contribuyente o el responsable hayan podido formular ante el órgano administrativo competente, sino que abarca también a los expedientes, actas, resoluciones o documentos en los que consten o puedan constar tales declaraciones o manifestaciones (Fallos: 191:253; 196:575; 212:229; 248:627). -Consid. 10-

...

...corresponde recordar que el secreto fiscal protege al contribuyente en los siguientes dos sentidos: en el sentido de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo y en el sentido de impedir a la autoridad fiscal revelar lo concerniente a lo declarado por el contribuyente. -Consid. 16-

Que al declarar la inaplicabilidad de la normativa interna de la AFIP sobre el secreto fiscal y ordenar poner a disposición de la FIA la información solicitada, la sentencia impugnada creó una excepción al secreto fiscal que no se encuentra prevista en el artículo 101 de la ley 11.683. Al decidir como lo hizo, el a quo arribó a una interpretación del artículo 101 de la ley 11.683 que –sin declarar su inconstitucionalidad- equivalió a prescindir de su texto (conf. arg. Fallos: 279:128; 300:687; 301:958), motivo por el que debe ser descalificada como acto jurisdiccional constitucionalmente sostenible a la luz de la doctrina de la arbitrariedad. -Consid. 17- (CSJN

en concepto de sueldos, viáticos, fondo estímulo, etc., desde el 01/01/2000 al 31/11/2006, con indicación de la fecha de cada uno de los pagos y el importe bruto y neto abonado en cada ocasión (fs. 180). Finalmente, en el expediente 26.296, del 5/11/2009, le pide que informara sobre distintas personas físicas y jurídicas, consistente en informes, dictámenes y resoluciones emitidos en procedimientos de inspección en trámite; copias de declaraciones juradas de impuestos nacionales; información obrante en las bases de datos; pagos efectuados por cualquier concepto; y nómina del personal en relación de dependencia declarado (fs. 141/142).

“FIA (expte. 23.330/1581 y otros) y otro c/ EN -M° Economía- AFIP resol. IG 08/06 y otras s/proceso de conocimiento”, sentencia del 17/06/2021, CAF 030623/2010/CS001).

Como bien *Grosso Sheridan* destaca, éste pronunciamiento revela el novedoso análisis del destino y utilización que se imprima a la información obtenida y, resolviendo la procedencia oficial de la requisitoria, el fallo dicta que los datos resguardados en el seno del Fisco son perfectamente pasibles de darse a conocer ya que “*la privacidad no sería afectada por una difusión masiva, sino limitada al interior de la Fiscalía de Investigaciones Administrativas y bajo pena de imputación penal en caso de que se la divulgue por fuera del ámbito de las investigaciones de su competencia*” (GROSSO SHERIDAN, 2018, pág. 269).

Por último, es procedente destacar también que en este caso la Corte es categórica al afirmar que “*la conveniencia o interés jurídico en ampliar las excepciones al secreto fiscal constituyen un problema de política legislativa que le incumbe resolver solo al legislador*”, siendo este convencimiento el que sostiene actualmente la decisión de la Corte en relación con su interpretación estricta de las excepciones al secreto tributario del art. 101 de la LGT.

Analizaré esta inteligencia al tratar el Derecho a la Privacidad como fundamento del secreto fiscal.

8.5. Recapitulando sobre Secreto Tributario

Antes que nada quisiera destacar que llama la atención el concepto que la doctrina suele manejar de “secreto tributario”, como régimen de protección y reserva de la información obtenida por la AT porque refiere únicamente al segundo estadio de esa masa de información, esto es, cuando ya está en manos del Estado, y éste ha definido su tamaño y densidad; ésta definición no hace referencia alguna a la etapa previa en donde debe delimitarse hasta dónde llega la facultad del Estado de recopilar información personal de naturaleza tributaria, punto de partida de la restricción de divulgación. Es algo así como reglamentar una maratón, pero no definir el punto de partida.

Por ello, en nuestra opinión, es necesario acordar primero que la definición del denominado «secreto tributario» debe referir al “*régimen de recolección, protección y reserva de la información obtenida por una Administración Tributaria frente a su divulgación y uso diferente para la que fue obtenida*”. Es decir, creo que el secreto tributario comienza con la limitación que la ley le impone a la AT respecto de lo que puede o no recolectar. Y este entendimiento constituye una evolución de la concepción original de secreto tributario; evolución resultante de la recepción,

en el ámbito del Derecho Tributario, de la creciente influencia del Derecho a la Privacidad, por un lado, y al reconocimiento del Derecho a la Protección de Datos Personales, por el otro.

Y aquí encuentro la primera diferencia entre las jurisdicciones analizadas. En EE.UU., el derecho a la privacidad de dudosa base constitucional y el derecho a la protección de datos que ostenta una jerarquía legal, no logran penetrar la coraza del Derecho Tributario de fuerte raigambre constitucional, y frente a la sobreabundancia de información de la era digital, el poder tributario en lo que a recolección de datos se refiere, simplemente aprovecha la tecnología a su favor, sin que haya encontrado resistencia alguna que límite su avance arrasador.

España, por su parte, instaurando el “deber de colaboración” y definiendo “datos de relevancia tributaria”, ha demostrado una adaptación inteligente. Frente a la avalancha de datos disponibles, ha habilitado a la AT la posibilidad de aprovecharlos y, al mismo tiempo, como contrapeso, ha incrementado los derechos de los propietarios de esos datos. Con esto, gana la sociedad -mayor recaudación, mayor eficiencia en la gestión tributaria, mayor equidad en la distribución de las cargas fiscales- sin un sacrificio desmesurado ni arbitrario de los derechos individuales, sacrificio que no sólo reconoce sino que busca morigerar -y compensar- imponiendo los principios de legalidad, necesidad y proporcionalidad como esenciales.

El caso argentino, con relación a la sobreinformación “disponible” no evidencia reacción alguna más que hacia la protección del contribuyente; frente a una realidad insoslayable como es la abundancia de datos y fuentes disponibles, resulta imperioso regular el alcance de la facultad y proceso mismo de captación de datos por parte de la AFIP, especialmente si se pretende reducir gastos de administración tributaria y de contencioso tributario.

Respecto de la reserva de divulgación, la experiencia norteamericana de dejarla a discrecionalidad del poder ejecutivo y los consecuentes abusos cometidos, han fortalecido el sistema legal de confidencialidad del dato tributario de personas físicas, a nivel federal. Sin embargo, el aprendizaje tuvo sus costos y dejó un Estado con la habitualidad de acceder a muchos datos personales -de relevancia tributaria y no- y una capacidad de almacenamiento y procesamiento que crece exponencialmente. Siendo un país con una fuerte impronta en libertad de prensa y de información, en EE.UU. siempre se enarboló la bandera de “protección de las arcas del tesoro”, en ambas posturas, tanto en pro como en contra de la divulgación; el fin último siempre fue proteger la recaudación. Con la sanción de la Ley de privacidad de 1974 y su efecto en la modificación del IRC, se adopta la regla general de no divulgación excepto a determinados sujetos y/o bajo ciertas condiciones, pero también se recepta la tesis de la “expectativa real y razonable

de privacidad”, que luego los tribunales aplicarán a casos de controversias tributarias. Esto habilitará -judicialmente-, la posibilidad de divulgación como herramienta de transparencia de la gestión, lucha contra la corrupción y fomento de la confianza pública; y con una tradición jurídica de *common law*, significa un *by pass* legal en materia de confidencialidad.

En España, la reserva de divulgación o derecho de secreto y sigilo tiene su fin último en una distribución justa de la carga fiscal y una gestión tributaria eficaz contra la lucha contra el fraude fiscal; esto es, en la igualdad y la justicia del sistema tributario. Por ello, reconociendo que los datos de trascendencia tributaria exigidos -para el caso de las personas físicas- se encuentran protegidos por el artículo 18.1 CE de Intimidad personal y familiar, y su procesamiento informático resguardado por la protección del 18.4 del mismo cuerpo normativo, como derechos fundamentales, se reafirma su carácter de no absolutos y que ceden frente al deber -también constitucional- de contribuir. En este caso, la arbitrariedad se dirime con la regla de la proporcionalidad -idoneidad, necesidad y equilibrio-.

En Argentina, tanto la doctrina como la jurisprudencia han coincidido en que la reserva de divulgación tiene como fin último proteger la privacidad del contribuyente, de modo de evitar que lo que fue declarado a la AFIP no pueda ser usado en su contra; aunque suele agregarse que también facilita la percepción de la renta. Con esto en la mira, es posible entender el riguroso apego de la jurisprudencia argentina a una interpretación restringida de las excepciones de divulgación, buscando consolidar la seguridad jurídica indispensable para proteger el bien jurídico “recaudación”. Puede concluirse que, por un lado, la regla general es que toda la información que contenga o haga referencia a la situación patrimonial del contribuyente está protegida, y que dicha regla general tiene excepciones explícitamente enumeradas en la ley, no observándose ningún apartamiento jurisprudencial; y por otro lado, que no toda la información de que dispone la AT está protegida por la institución del secreto fiscal, sino que debe evaluarse en cada caso la información solicitada.

Con relación a las excepciones, además del consentimiento del propio contribuyente que figura como excepción de divulgación en las tres jurisdicciones, el IRC de EE.UU incluye las siguientes excepciones a la regla general de no divulgación: funcionarios de impuestos estatales; al contribuyente y personas que tengan un interés material; a los comités del Congreso; al presidente y la Casa Blanca; a los empleados federales para propósitos de administración tributaria; a empleados federales para propósitos de derecho penal no tributario y a la Contaduría General; con fines estadísticos; para ciertos propósitos diversos de administración tributaria; para fines distintos a la administración tributaria; sobre información de identidad del contribuyente; a

contratistas para propósitos de administración tributaria; y con respecto a impuestos especiales sobre apuestas.

Por su parte la LGT de España, concibe las siguientes causales de cesión de datos con transcendencia tributaria: órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos, otras Administraciones tributarias, Inspección de Trabajo y Seguridad Social, otras Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal, las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido, protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal, Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes, Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios, Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control, y la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal.

Por último, la LPT de Argentina incluye las siguientes excepciones: en la notificación por edictos; organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales, cuando se tercericen servicios de administración, etc.; en los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados con otras ATs; en el marco de Convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina; respecto de los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes ; la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES) para la prevención y fiscalización del fraude.

Comparando los tres universos de excepciones, y considerando que existen excepciones contenidas en otras leyes diferentes de los tres códigos analizados, puede decirse que destaca en EE.UU., la habilitación de acceso a datos tributarios por parte del presidente y la Casa Blanca y la cerrada habilitación de divulgación a administraciones tributarias de otros niveles gubernamentales. Ninguna de estas dos características se observa ni en España ni en Argentina, donde se expresamente se habilita la colaboración abierta entre ATs de los distintos niveles de gobierno.

En el caso argentino, destaca la confidencialidad expresa de los Procedimientos de Acuerdo Mutuo en el marco de los Convenios para Evitar la Doble Imposición; secreto tributario que, se verá más adelante, está siendo objeto de controversia en EE.UU. con la Unión Europea.

Relevado el estado del arte de la figura del secreto fiscal en EE.UU., España y Argentina, procuraré en los siguientes dos capítulos analizar cómo se ha buscado esgrimir el Derecho a la Privacidad y el Derecho a la Protección de Datos Personales como fundamentos jurídicos de aquél, a la hora de definir su permeabilidad. El objetivo será identificar cómo juega la diferente jerarquía normativa de la privacidad y de la protección de datos de las tres jurisdicciones en su flexibilidad cuando entra en crisis con el derecho tributario.

9. La privacidad como fundamento del Secreto Fiscal

9.1. La privacidad y la confidencialidad tributaria en EE.UU. - 9.2. España: El secreto fiscal como salvaguardia de la intimidad y herramienta para la eficiencia de la Agencia Tributaria - 9.3. Argentina: el dato tributario, un dato constitucionalmente privado - 9.4. Análisis Comparativo: la relatividad de la privacidad del dato tributario

Es fácil imaginar cómo, a partir de los datos que obran en poder de las Administraciones Tributarias, es posible tener una idea acabada de una buena porción de la vida privada de una persona y su entorno familiar. Simplemente conociéndolos y relacionándolos adecuadamente, resulta posible concebir, de cada contribuyente, no sólo un perfil económico –estático y dinámico– sino también un perfil personal y familiar bastante completo. Desde esa perspectiva, cobra especial importancia todo lo concerniente a la confidencialidad, custodia y uso de esa información por parte de la AT.

Cuando analicé el Derecho a la Privacidad de EE.UU. y Argentina y el Derecho a la Intimidad español, concluí que lo íntimo es más privado aun que lo privado, y que si bien suelen utilizarse como sinónimos en muchos casos son conceptos diferentes, pero que en relación con la materia investigada, lo cierto es que el Derecho a la Intimidad español puede equipararse al de Privacidad argentino y norteamericano porque, salvando el tema de vocablos, el derecho a la intimidad español ha adoptado un concepto amplio para agregar cobertura a temas de privacidad, que lo asemejan a los derechos de las otras dos jurisdicciones.

Mencioné que todo individuo tiene la misma protección en relación con la intimidad, pero que para determinar el alcance de la garantía de privacidad deben evaluarse otros factores tales como el lugar o ámbito donde se realizan los actos privados y el grado de expectativa de privacidad que pueda esperar la persona según las circunstancias, por lo que no todos los sujetos tienen la

misma protección respecto a la privacidad. Y sostuve que la privacidad se fundamenta en el anonimato, en el secreto.

También resalté que el derecho a la intimidad y privacidad, son derechos personalísimos y por tanto, refieren únicamente a personas humanas o físicas, no aplicando a las personas jurídicas en ninguna de las tres jurisdicciones analizadas. Y establecí que si bien gran parte de los datos que un contribuyente entrega a la Administración Tributaria deben considerarse comprendidos en esta “esfera privada”, muchos quedan fuera del conocimiento del fisco por carecer de relevancia tributaria (la esfera íntima, por ejemplo).

Y, respecto de la comparación entre jurisdicciones reconocí que mientras en EE.UU. el derecho en análisis refiere al individuo, en España y Argentina también incluye su círculo familiar más íntimo; que mientras en EE.UU el derecho a la privacidad se concibió para proteger al sujeto del Estado, en los otros dos países lo protege también del sector privado; que en EE.UU. existen varias acepciones del Derecho a la Privacidad, algunas de las cuales tienen una fuente constitucional indirecta vía interpretación extensiva de alguna de sus enmiendas pero, en lo que aquí interesa, principalmente refiere al derecho a la privacidad que surge en relación con la Ley de Acceso a la Información Pública (FOIA), que no tiene raíz constitucional; y por último, mientras en las tres jurisdicciones el derecho a la privacidad/intimidad comprende la faceta de libertad negativa o excluyente en virtud de la cual la persona no permite o no desea que conozcan ciertos aspectos de su vida más íntima o subjetiva, sólo en España y Argentina incluye, además, una faceta de libertad positiva que habilita que el individuo pueda tener el control de sus propios datos y consecuentemente, exigir su conocimiento, actualización, rectificación o supresión. En EE.UU este derecho positivo existe pero con jerarquía legislativa -no constitucional- y acotado sólo frente a registros en agencias del Estado.

Dicho esto, en este capítulo profundizaré en cómo la jurisprudencia ha utilizado el Derecho a la Intimidad y a la Privacidad como sustento del Secreto tributario de las personas humanas o físicas, en un contexto comparando de las tres jurisdicciones en análisis. Y buscaré comprobar la hipótesis de que la flexibilización de la protección del secreto tributario (esto es, en qué situaciones y bajo qué parámetros se ha revelado a terceros datos o información de naturaleza tributaria) es una función inversa -entre otros factores- del rango jurídico que ostenta el Derecho a la Privacidad e Intimidad en las jurisdicciones analizadas. Y que la divergencia de cobertura entre los países está generando situaciones de inseguridad jurídica.

9.1. La privacidad y la confidencialidad tributaria en EE.UU.

9.1.1. La Prueba de la expectativa razonable de la privacidad y el Test de Balanceo 9.1.2. La expectativa razonable de privacidad de la información tributaria

Cuando estudié el Derecho a la Privacidad en EE.UU., identifiqué al menos cinco acepciones distintas, de las cuales sólo dos integran el área de interés del derecho tributario, los significados de privacidad en los términos de la IV^o Enmienda (derecho de las personas a estar seguras en sus casas, papeles y efectos, contra registros e incautaciones irrazonables) y como protección individual para bloquear la Ley de Libertad de Información -FOIA-.

En este capítulo me ocuparé de la acepción referida a la IV^o Enmienda y dejaré el tratamiento de la FOIA para el capítulo 10 que desarrolla el estudio del Derecho a la Protección de Datos Personales como fundamento del secreto fiscal.

Dicho esto, y considerando la estructura jurídica norteamericana, analizaré las reglas concebidas en el seno jurisprudencial para dirimir si un reclamo se entromete en la esfera del Derecho de la Privacidad. Primero profundizaré en dos test que ya enuncié: el “test de la expectativa razonable de privacidad” y el “test de balanceo”, para luego ver el resultado de su aplicación en el ámbito tributario.

9.1.1. La Prueba de la expectativa razonable de la privacidad y el Test de Balanceo

En lo que a privacidad se refiere, existen antecedentes jurisprudenciales anteriores al año 1976 de reforma impositiva que incorpora la Sección 6103 de confidencialidad tributaria en el IRC, en los que la Corte ha buscado y ha propuesto reglas jurídicas que permiten iluminar los casos en que hubiera habido interferencia en la vida privada del individuo. En ese sentido, en una primera etapa se observa que la Corte limita su análisis a definir el alcance de la protección que surge de la IV^o Enmienda de la Constitución, reconociendo primeramente la existencia de excepciones, para luego adoptar la llamada “*Prueba de Expectativa Razonable de la Privacidad*” que guiará sus decisiones por unos años. La tercera etapa se observa a partir del año 1980 en que el Máximo Tribunal concibe el “*Test de Balanceo*” que aplicará sistemáticamente a sus sentencias, y que será adoptada también por tribunales de otros países. Estudiaré estas doctrinas.

Desde antaño la jurisprudencia de la Corte Suprema estadounidense ha entendido que la protección de la IV^o Enmienda, aunque considerable, no es absoluta, estableciendo una serie de excepciones al requisito de la orden judicial; por ejemplo, no se requieren órdenes de arresto para

registrar o incautar artículos en la 'vista simple' de un oficial de la ley,³³⁴ para registros que se llevan a cabo incidentalmente en arrestos válidos,³³⁵ para registros que atienden 'necesidades especiales' no relacionadas con la aplicación de la norma (por ej. exámenes antidroga sin orden judicial de atletas de secundaria y empleados ferroviarios),³³⁶ y para registros especialmente autorizados por el Fiscal General o el Presidente que involucren amenazas extranjeras de 'peligro inmediato y grave' para la seguridad nacional.³³⁷

En *Katz v. Estados Unidos* (1967), el juez *Harlan* formula la famosa '**Prueba de expectativa de privacidad**', como un componente clave del análisis de la IV° Enmienda que, si bien no fue aprobada por la mayoría, se convirtió en la principal doctrina del caso. Esta prueba parte de la noción de que algo es privado en la medida que exista "una expectativa subjetiva de privacidad que se considera razonable", y permite determinar si una acción del gobierno ha sobrepasado tales expectativas del individuo. La prueba consta de dos partes: 1°) un individuo exhibe una expectativa real (subjetiva) de privacidad, y 2°) la expectativa es una que la sociedad está dispuesta a reconocer como razonable. Así, si se han cumplido ambos requisitos y el gobierno ha tomado una acción que violenta esta "expectativa", entonces la acción del gobierno ha violado los derechos de la IV° Enmienda del individuo.

Y en *Rakas v. Illinois* (1978)³³⁸, la Corte Suprema refina la prueba y sostiene que, para ser considerada, la expectativa de privacidad debe tener una fuente fuera de la IV° Enmienda, ya sea "por referencia a conceptos de derecho de propiedad inmueble o personal o entendimientos reconocidos y permitidos por la sociedad". Por ejemplo, las casas privadas son el núcleo de la protección de la IV° Enmienda, ya que están estrechamente asociadas con el interés de propiedad en la ley de propiedad. Y en base a ello, por ejemplo, la protección federal de la IV° Enmienda no se extiende a la recopilación de información realizada en campos abiertos; la expectativa de privacidad en un campo abierto no se considera razonable. Sin embargo, algunos estados otorgan protección a los campos abiertos.

Esta prueba se sigue aplicando hasta que en el año 1980, el Tribunal de Apelaciones del Tercer Circuito en *United States v. Westinghouse Electric Corporation* formula un "Test de

³³⁴ *Coolidge v New Hampshire*, 403 U.S. 443 (1971).

³³⁵ *United States v Edwards*, 415 U.S. 800 (1974).

³³⁶ *Vernonia School Dist. 47J v Acton*, 515 U.S. 646 (1995); *Skinner v Railway Labor Executives' Assn.*, 489 U.S. 602 (1989); ver también *City of Ontario v Quon*, 560 U.S. ___ (2010) (no se requiere orden judicial para registros realizados con fines no relacionados con el trabajo de investigación o para investigar conductas inapropiadas en el lugar de trabajo).

³³⁷ 68 *American Jurisprudence 2nd edn*, Searches and Seizures § 104 (1993).

³³⁸ *Rakas v. Illinois*, 439 U.S. 128 (1978). Véase en <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/439/128/>

balanceo” (*balancing test*) que ayuda a ponderar los bienes jurídicos en conflicto, esto es, el interés individual en mantener la reserva de la información personal frente a un interés general más relevante en su divulgación (*compelling governmental interest*), señalando que los elementos a considerar para decidir si una intromisión en la privacidad individual está justificada son el tipo de datos solicitados, la información que contiene o puede contener, el potencial daño en una subsiguiente revelación no consentida, la existencia de garantías que prevengan revelaciones no autorizadas, el grado de necesidad de acceso, y si hay un mandato legal expreso, política pública u otro interés público reconocible que canalice el acceso. Además, el Tribunal advierte que el derecho no es absoluto, dado que razones de salud pública, por ejemplo, podrían justificar el acceso a información que la persona preferiría mantener confidencial.

Sin embargo, a efectos de tener un panorama completo de la inteligencia jurisprudencial en lo que a privacidad se refiere, no puedo dejar de mencionar el efecto que la *USA-Patriot Act* ha tenido sobre los límites al Derecho a la Privacidad, para los casos en que exista sospecha -por mínima que ésta sea- de estar comprometido algún asunto de seguridad nacional. Este derecho -de seguridad nacional-, se ubica por encima de los demás derechos fundamentales en el ordenamiento jurídico norteamericano.

9.1.2. La expectativa razonable de privacidad de la información tributaria

Si bien algún sector de la doctrina³³⁹ ha argumentado que, debido a que gran parte de la información disponible del IRS está disponible con bastante facilidad en otras fuentes, por lo que las “*expectativas razonables de privacidad*” de los contribuyentes han disminuido y la ley debería adaptarse, en opinión del Departamento del Tesoro -del que depende el IRS- dicha circunstancia no necesariamente se traduce en un menor deseo de los contribuyentes de que se mantenga confidencial la información que voluntariamente entregan al IRS. Y advierte que los datos en manos del organismo pueden revelar más información que la misma o similar disponible en otros lugares.³⁴⁰ También resalta su convencimiento de que si se van a proporcionar datos, el IRS debería ser la última opción y no la primera, para obtener información para fines no relacionados con la administración tributaria (TREASURY, 2000, págs. 33-34). Y esgrime 4 motivos por los cuales debe preservarse la confidencialidad de la información tributaria:

³³⁹ Véase (GUTTMAN, 2000) “*Esto es particularmente cierto, afirman algunos, en el caso de categorías particulares de información, como la dirección o el lugar de trabajo de un contribuyente*”; (CARTA DE ROY, 15/11/1999). En (TREASURY, 2000).

³⁴⁰ Por ejemplo, en muchos casos puede revelar el hecho y la naturaleza del interés del IRS en un contribuyente en particular.

- 1°) *la confidencialidad promueve el cumplimiento*, por 3 motivos: a) vincular abiertamente la declaración de impuestos a los beneficios del gobierno basados en las necesidades del sujeto, puede llevar a algunas personas a declarar menos sus ingresos para calificar para tales beneficios, poniendo en peligro la recaudación de impuestos; b) por el contrario, vincular abiertamente la declaración de impuestos a la capacidad de calificar para préstamos, crédito, etc., puede llevar a algunas personas a declarar en exceso sus ingresos; en ambos casos, la integridad de los datos proporcionados al IRS por los contribuyentes se ve socavada, lo que disminuye la utilidad de los datos para los mismos fines para los que se recopilaron originalmente y, en última instancia, se revelaron; y c) los contribuyentes que ven al IRS como un recurso para una variedad de otros intereses estarán menos inclinados a entregar voluntariamente información financiera sensible por temor a dónde podría aterrizar en última instancia.
- 2°) *dar a conocer los nombres de quienes no declaran no mejoraría el cumplimiento*: el Tesoro recomienda no publicar los nombres de los contribuyentes morosos o no contribuyentes, porque los beneficios que se derivan de un programa de este tipo son, en el mejor de los casos, especulativos y no justifican asumir el riesgo de inexactitudes u otras consecuencias adversas que puedan socavar la confianza de los contribuyentes en el sistema tributario.
- 3°) *la divulgación de información relacionada con ofertas aceptadas en compromiso, que incluya la identidad del contribuyente -Sección 6103 (k) (1)- desalienta nuevas ofertas*. Al Tesoro le preocupa que el riesgo de identidad errónea, además del desincentivo para la adhesión de nuevas ofertas de compromisos que significa el revelar la identidad de los contribuyentes que comprometen sus obligaciones tributarias con el IRS, disminuyendo así la recaudación de ingresos. Por lo tanto, el Tesoro no cree que la información sobre la identidad del contribuyente deba hacerse pública en relación con las ofertas aceptadas de compromiso.
- 4°) *Datos de registro público / publicidad de casos penales tributarios*. La cuestión de si la información sobre declaraciones de impuestos continúa protegida por la sección 6103 una vez que se hace pública (por ejemplo, en relación con un procedimiento judicial o un aviso de gravamen de impuestos federales) ha sido abordada por varios tribunales con resultados variables. Algunos tribunales han sostenido que, una vez que la información fiscal es de dominio público, pierde la protección de la sección 6103.³⁴¹

³⁴¹ Véase, e.g., *Lampert v. United States*, 854 F.2d 335 (9th Cir. 1988), cert. denied, 490 U.S. 1034 (1989).

Otros han sostenido que, debido a la ausencia de una excepción explícita a la sección 6103 que trata el tema, la información que se ha hecho pública, no obstante, permanece confidencial en manos del IRS.³⁴² Otra posición defiende la postura de que la pregunta gira en torno a la fuente de la información, es decir, que el IRS puede divulgar información que de otro modo sería confidencial si su fuente inmediata es un documento público.³⁴³ El Departamento del Tesoro entiende que “*las declaraciones y la información de las declaraciones formaron parte de los registros públicos, es decir que los registros judiciales y presentaciones de gravámenes, de conformidad con las actividades de la administración tributaria no deben estar protegidas por la sección 6103*”.

Dicho esto, y de acuerdo con los principios de la interpretación legal, el IRS históricamente ha entendido que la Sección 6103 tiene preeminencia por cualquier otra normativa en materia de declaraciones e información de declaraciones de impuestos; llámese excepciones a la figura de secreto tributario contenido en otras normas, en la FOIA o la Ley de Privacidad. Si embargo, esta postura no siempre ha sido compartida por la justicia.

Con relación a las disposiciones de divulgación que no están en el Título 26 del IRC, el IRS sostiene que anulan la sección 6103 sí y solo si, así lo establecen explícitamente. Este entendimiento está en línea con cierta jurisprudencia de la Corte Suprema que interpretó que la Sección 6103 fue redactada por el Congreso específicamente para gobernar la confidencialidad de las declaraciones de impuestos y otra información fiscal y, bajo principios bien establecidos de construcción legal, esta disposición específica tiene prioridad sobre otros estatutos federales de aplicación general que otorgan un derecho de acceso o requieren la divulgación de los registros de la agencia a otras agencias federales y estatales (*Edmond v. United States*, 1997).³⁴⁴ Además, se afirma que esto es cierto ya sea que la otra ley se haya promulgado antes o después de la sección 6103.

En otro orden, respecto de la aplicación de la Ley de Privacidad a las declaraciones y la información de declaraciones, la mayoría de los tribunales que han abordado el tema han llegado a la conclusión de que la sección 6103 y las disposiciones de reparación de la sección 7431 prevalecen sobre la Ley de Privacidad, sin embargo tal interpretación no fue unánime, por lo que

³⁴² Véase, e.g., *Mallas v. United States*, 993 F.2d 1111 (4th Cir. 1993).

³⁴³ Véase, e.g., *Thomas v. United States*, 890 F.2d 18, 21 (7th Cir. 1989); *Rice v. United States*, 166 F.3d 1088 (10th Cir. 1999), cert. denied, 120 S. Ct. 334 (1999).

³⁴⁴ *Edmond v. United States*, 520 U.S. 651, 657 (1997). También en *Busic v. United States*, 446 U.S. 398, 406 (1980) y en *Preiser v. Rodriguez*, 411 U.S. 475, 489-90 (1973).

le Departamento del Tesoro recomienda una aclaración legislativa explícita para evitar conflictos futuros (TREASURY, 2000, págs. 41-42).

La postura mayoritaria ha sido, entonces, que la Ley de Privacidad queda invalidada por la sección 6103 cuando las personas buscan acceso a declaraciones de impuestos e información sobre declaraciones.

El Tribunal de Apelaciones del Circuito de D.C. sostuvo en *Lake v. Rubin*³⁴⁵ que "*las personas que buscan 'información de declaración' ... deben hacerlo de conformidad con la sección 6103 del Código de Rentas Internas, en lugar de la Ley de Privacidad*". Al sostenerlo, el Circuito de D.C. citó con aprobación la opinión del Tribunal de Apelaciones del Séptimo Circuito en *Cheek v. IRS*.³⁴⁶ Ambos tribunales de apelaciones señalaron que el tratamiento más específico y completo de las declaraciones de impuestos y la información de declaraciones en la sección 6103, que fue enmendada en 1976, indicó que el Congreso había tenido la intención de que esa disposición prevaleciera sobre las disposiciones más generales de la Ley de Privacidad de 1974.³⁴⁷

Recientemente, el Tribunal de Apelaciones del Circuito de DC llegó a una conclusión similar en el contexto de una acción por daños y perjuicios por divulgación indebida de información sobre la declaración. En *Gardner v. United States*,³⁴⁸ el tribunal determinó que el Código reemplaza la Ley de Privacidad con respecto a los remedios para divulgación de información fiscal y sostuvo que la sección 6103 "*es el recurso exclusivo para un contribuyente alegando la divulgación ilegal de sus declaraciones de impuestos e información fiscal*". El tribunal citó su decisión anterior en *Lake*, así como en *Cheek* y el caso reciente de *Hobbs v. U.S.*³⁴⁹ En *Hobbs*, el Quinto Circuito sostuvo que la parte de daños de la Ley de Privacidad, en lo que se refiere a la reparación divulgaciones no autorizadas de declaraciones de impuestos e información de declaraciones, es reemplazada por el recurso civil disposición de la sección 7431 en la medida en que exista un conflicto entre ellos. El tribunal observó:

Aquí . . . hay un conflicto presente. Aunque la Ley de Privacidad y la §7431 crean acciones por daños y perjuicios por divulgaciones no autorizadas, solo la §6103 prevé una variedad de excepciones específicas de la declaración de impuestos a la regla general de confidencialidad. . . . En la medida en que la Ley de Privacidad reconozca una causa de acción por la divulgación no autorizada de la información de la

³⁴⁵ 62 F.3d 113 (D.C. Cir. 1998), cert. denied, 526 U.S. 1070 (1999).

³⁴⁶ 703 F.2d 271 (7th Cir. 1983).

³⁴⁷ Véase *Lake* supra note, at 115-16; *Cheek*, supra note 90, at 271

³⁴⁸ 213 F.3d 735 (D.C. Cir. 2000).

³⁴⁹ 209 F.3d 408 (5th Cir. 2000).

declaración de impuestos, incluso cuando §6103 proporcionaría una excepción para la divulgación en particular, la §6103 prevalece sobre la Ley de Privacidad.

El tribunal de *Hobbs* citó a *Sinicki v. U.S. Dept. of Treasury*,³⁵⁰ por la proposición de que "la sección 6103 solo debe derogar implícitamente la Ley de Privacidad en la medida en que presente un conflicto irreconciliable". *Sinicki* descubrió que "el lenguaje, la estructura, el propósito y la historia legislativa de la Sección 6103 no manifiestan ni aclaran la intención legislativa de derogar la Ley de Privacidad en lo que se refiere a la información de la declaración de impuestos".

Ello así, entiendo que puede entonces concluirse que la sección 6103, normativa específica en materia de confidencialidad de información de declaración de impuestos, tiene preeminencia por sobre otras leyes, como las que contienen las excepciones a la confidencialidad no incluidas en el título 26 y en la Ley de Privacidad.

9.2. España: El secreto fiscal como salvaguardia de la intimidad y herramienta para la eficiencia de la Agencia Tributaria

9.2.1. Límites legales derivados de la protección a la intimidad 9.2.2. La jurisprudencia del TC sobre el Derecho a la Privacidad de Datos Tributarios

Ya he mencionado que el concepto de intimidad español de corte personalista comprende al individuo y su núcleo familiar más íntimo, e incluye a su domicilio y su correspondencia. Y si bien suele referirse a ese conjunto como "intimidad", lo cierto es que la introducción del inciso 4 del art. 18 de la Constitución española sentó las bases para ampliar la protección de la esfera íntima a la privada, incorporando el derecho a la autodeterminación informativa.

También sostuve que la nueva concepción del Derecho a la intimidad español entiende a ésta como un bien jurídico que se relaciona con la libertad de acción el sujeto, con facultades positivas de actuación para controlar la información relativa a su persona y su familia en el ámbito público. En base a esto, podría interpretarse que tal circunstancia lo habilitaría a imponer a terceros -ATs incluidas- su voluntad de no dar a conocer dicha información. Pero no debo olvidar que a la par y con igual jerarquía normativa, se reconocen otros derechos fundamentales como la libertad de información y especialmente el deber de colaboración con datos de trascendencia tributaria que, bajo ciertas circunstancias, se constituyen como límites a aquella intimidad.

³⁵⁰ No. 97 Civ 0901, 1998 U.S. Dist. Lexis 2015 (S.D.N.Y. Feb 24, 1998).

En ese sentido, una guía de cómo se ejerce en el ámbito español tal límite puede encontrarse en el *Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de la Unión Europea*³⁵¹ que, dispone: “1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. 2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto y en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”.

Resulta determinante la claridad de este texto, en cuanto primero reconoce el Principio de legalidad, es decir la injerencia sobre el Derecho a la Intimidad debe provenir de un derecho reconocido legalmente, y luego enumera las únicas causales admitidas: seguridad nacional, seguridad pública, bienestar económico, defensa del orden, prevención del delito, protección de la salud o la moral y la protección de derechos y libertades de terceros. En lo que aquí interesa, las causales de bienestar económico, prevención del delito y protección de derechos de terceros servirían de fundamento a una injerencia tributaria, en tanto la potestad de imposición se enmarca en la ley suprema del Reino de España.

9.2.1. Límites legales derivados de la protección a la intimidad

Herrero de Engaña identifica 4 límites al deber de colaborar con datos de relevancia tributaria, derivados de la protección a la intimidad: a) datos íntimos no patrimoniales; b) entradas en domicilio; c) secreto de las comunicaciones; y d) cuentas corrientes bancarias (HERRERO DE ENGAÑA, 2007, págs. 10-14).

Con respecto a los “datos íntimos no patrimoniales”, la AT únicamente está habilitada legalmente para solicitar de cualquier persona datos relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, que tengan trascendencia tributaria indirecta, potencial o hipotética (STS 3922/2003, FJ 3º). Esta habilitación tiene su fundamento en que, como ha interpretado el Tribunal Constitucional, los datos referidos a la actividad económica de una persona no tienen en sí relevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente aunque, si llegaran a tenerla, primaría el deber de contribuir frente al derecho a la intimidad (STC, 110/1984). En ese entendimiento, la LGT, en su artículo 93.5, excluye de la obligación de suministro la información

³⁵¹ Adoptado en 1950 y entró en vigor en 1953.

referida a “*los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar*”.

Sobre las “entradas en domicilio” podría decirse que, siendo el domicilio el ámbito típico donde se desarrolla la vida personal y familiar íntima, “*su protección es una consecuencia indisociable de la protección del derecho a la intimidad*”. Así, el art. 18 de la CE garantiza la inviolabilidad del domicilio de modo que “*ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial*”, sin embargo la LGT, en una demostración de la preferencia del legislador de sobreponer el deber de contribuir por sobre el derecho a la intimidad, prevé en su artículo 113 la posibilidad de que la AT, en un procedimiento dirigido a la aplicación de los tributos, precise entrar o registrar un domicilio constitucionalmente protegido,³⁵² aunque deberá solicitar la autorización del titular u obtener una resolución judicial que le autorice.

Otro ámbito típico del derecho a la intimidad -según el autor- es el secreto de las comunicaciones “*en la medida en que es –o puede ser- medio de conocimiento de aspectos de la vida privada*”. Es así, que el artículo 18 de la CE garantiza también el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas salvo resolución judicial.

Con relación a la LGT, la única referencia específica que contiene es el artículo 93.4 que excluye también del suministro de información a la AT aquella que esté protegida por el secreto de la correspondencia. Además, no se contempla la posibilidad de que en el curso de un procedimiento administrativo resulte necesaria la intervención de las comunicaciones, por lo tanto, las intervenciones judiciales de las comunicaciones están de ordinario relacionadas con procesos de defraudación de naturaleza penal en cuyo seno se acuerdan si resultan necesarias para el buen fin de la investigación. Es también información protegida especialmente la que se encuentre amparada por el secreto profesional (art. 93.5 LGT), estadístico y notarial (art. 93.4 LGT).

Por último, las Cuentas corrientes bancarias han sido, históricamente, un resquicio de intimidad. Por ello, la obtención de información sobre cuentas corrientes ha merecido una atención especial en la jurisprudencia y la LGT que le dedica el apartado 3 del artículo 93:

3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo [obligaciones de información] no podrá ampararse en el secreto bancario.

³⁵² Tanto el artículo 87.5 Ley Orgánica del Poder Judicial como el artículo 8.6 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa se refieren a un concepto amplio de domicilio, entendiéndolo por tal “*domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular*” (STC, 22/1984), que puede serlo tanto una persona física como una persona jurídica (STC 69/1999).

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine.

Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren.

La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.

A nivel jurisprudencial, el TC se ha expedido en la STC 110/1984 ya mencionada, en la que entendió que las cuentas corrientes debían de examinarse en su conjunto, pues también las operaciones pasivas podían reflejar una anómala conducta fiscal. En dicha oportunidad, se reconoció que, efectivamente, en algún momento, el conocimiento de una cuenta corriente podía revelar algún dato íntimo por lo que convenía que, por parte de la AT se adoptarán algunas cautelas que disminuyeran ese riesgo que, de producirse, el contribuyente debía soportar en aras de la ya mencionada prevalencia del deber de contribuir por sobre el derecho a la intimidad.

En opinión de *Herrero de Engaña*, esta doctrina es la que se ha trasladado al texto legal de la LGT de acuerdo con el cual los requerimientos individualizados de información sobre movimientos de cuentas corrientes: 1) Deben de estar autorizados expresamente por un determinado órgano administrativo; 2) No pueden ser indeterminados sino que deberán precisar las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren; y 3) Podrán ir más allá de la causa genérica pero sin exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.

9.2.2. La jurisprudencia del TC sobre el Derecho a la Privacidad de Datos Tributarios

Debe recordarse que, tal como se analizó oportunamente en el apartado 6.2.1.3., el punto de partida de toda la jurisprudencia española es que el derecho a la intimidad protege y alcanza los datos económicos de las personas físicas -los relativos a la situación económica, gastos en los que

incurren, datos que figuran en las declaraciones del IRPF o en las notificaciones de actos tributarios-³⁵³.

El Tribunal Constitucional se ha referido en sus sentencias a la cuestión de la reserva y confidencialidad de la información tributaria, aunque sin referirse expresamente al denominado (doctrinalmente) «secreto tributario». *Calderón Carrero* ordena esta jurisprudencia en dos grupos, de suerte que el primero de ellos vendría dado por un conjunto de pronunciamientos del TC que vieron la luz durante las décadas de los 80 y 90 y versaron sobre la tensión constitucional entre el derecho a la intimidad y la tutela del deber de contribuir, en tanto que la segunda línea de jurisprudencia se ha producido ya en el año 2001 y se refiere con más detalle al art. 113 LGT y a la posición de la Administración tributaria en relación con la protección de la información tributaria -y los datos recabados que afectan a la intimidad- (CALDERÓN CARRERO, 2009, pág. 36).

Ello así, el primer grupo de sentencias del TC con foco en la tensión constitucional entre la intimidad del contribuyente y el mandato de recaudar del Estado se caracteriza por ser previa a la reforma operada en el art. 113 LGT a través de la Ley 25/1995 que consolida la figura del secreto fiscal. Entonces, en esta etapa se observan pronunciamientos que sin mencionar explícitamente dicha institución jurídica, fundan la flexibilización del derecho a la intimidad en la garantía que implica la existencia de normativa aplicable en el ámbito tributario que salvaguarda la intimidad impidiendo un «uso desviado» y la difusión de la información recabada por la AT (STC 110/1984, ATC 642/1986, STC 254/1993, STC 143/1994, ATC 197/2003 y ATC 212/2003); o en la necesidad de tal limitación en relación con la lucha contra el fraude fiscal y la consecución de lo previsto en el art. 31.1 CE, lo cual requiere que la Administración tributaria ostente potestades que le permitan obtener información que puede tener carácter íntimo o reservado -v.gr., la información bancaria- (STC 233/1999 y 233/2005).

En la STC 110/1984, se reconoce la constitucionalidad del levantamiento del secreto bancario establecido a través de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Ley 50/1977), en el entendimiento de que no hay lesión del contenido esencial del derecho a la intimidad, en la medida en que las potestades de investigación de cuentas bancarias delimitadas en dicha Ley no son ilimitadas y además establecen una limitación al uso para fines fiscales de la información estando las autoridades y funcionarios que tuvieran conocimiento de tales informaciones sujetos a un estricto y completo deber de sigilo en relación con las mismas (Fjs. 6 y 7).

³⁵³ Vid. SSTC 110/1984, 45/1989, 142/1993, 233/1999, 233/2005 y 111/2006, entre otras.

En el ATC 642/1986 el TC resuelve un recurso de amparo presentado por un conjunto de entidades bancarias contra una resolución de la DGT que, fundada en la Ley 50/1977 de medidas urgentes de reforma fiscal, obligaba a declarar los intereses de todo tipo de cuentas, imposiciones y depósitos, respecto de las retenciones de los rendimientos de capital mobiliario, y en la que los demandantes argumentan que tal resolución vulneraba el derecho de la intimidad del art. 18.1 y el art. 18.4 CE. El TC rechaza el recurso de amparo trayendo a colación los argumentos esgrimidos en su precedente STC 110/84, pero además destaca que *“en nada atenta, en principio, a la intimidad personal el que los datos que deben suministrarse a la Hacienda Pública se ofrezcan a través de medios informatizados, ya que sólo su uso más allá de lo legalmente autorizado podría constituir un grave atentado a los derechos fundamentales de las personas, lo que podría ser objeto de la correspondiente demanda de amparo”* (fj. 3).

La STC 143/1994, por su parte, analiza un recurso de amparo que pone en tela de juicio la constitucionalidad del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, y la Orden Ministerial de 14 de marzo de 1990, que contiene la normativa reguladora del NIF alegando vulneración del derecho a la intimidad del art. 18.1 CE y del art. 18.4 CE, por la pretendida ausencia de garantía sobre el uso de la información obtenida a través de las operaciones identificadas con el NIF. El TC declara que tal normativa resultaba constitucional considerando la inexistencia de un derecho absoluto a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal, la finalidad de la norma (el control fiscal) y la proporcionalidad de la misma que no resulta contraria al contenido general del derecho fundamental, teniendo en cuenta especialmente los destinatarios de la información (la Administración) desde la perspectiva de la finalidad perseguida por la norma. Y respecto del argumento esgrimido por los demandantes en el sentido de que la normativa NIF, como instrumento de recopilación de información, podía propiciar un «uso desviado de la misma» y, en consecuencia la efectiva invasión de la esfera privada de los ciudadanos afectados, el TC manifestó que *«habría que convenir que un sistema normativo que, autorizando la recogida de datos incluso con fines legítimos, y de contenido puramente neutro, no incluyese garantías adecuadas frente a su uso potencialmente invasor de la vida privada del ciudadano a través de su tratamiento técnico, vulneraría el derecho a la intimidad de la misma manera que lo harían las intromisiones directas en el contenido nuclear de ésta»* (fj. 7 STC 143/94). Por otro lado, el TC puso de relieve cómo las normas reglamentarias reguladoras del NIF forman parte de un conjunto normativo que introduce garantías suficientes frente al eventual «uso desviado» de la información que tales normas permiten recabar. Y en tal sentido, el TC alude en particular a la normativa de desarrollo del art. 18.4 CE, esto es, la LORTAD (LO 5/1992), haciendo referencia a las concretas disposiciones de

la misma que articulaban garantías frente a un «uso desviado» de la información, a saber: a) las que garantizaban la seguridad de los archivos; b) las que establecían el deber de secreto profesional del responsable de los ficheros y los que intervengan en el tratamiento de los datos de carácter personal; c) las que impedían la transmisión de datos de carácter personal almacenados, con la excepción de que concurra el consentimiento del interesado, la autorización legal específica o la conexión y reconocida necesidad de la transmisión de datos para el logro de finalidades constitucionalmente relevantes.

Estima *Calderón Carrero* que, posiblemente esta sentencia propiciara la reforma operada en el art. 113 LGT a través de la Ley 25/1995, de cara a reforzar las “*garantías adecuadas frente al uso potencialmente invasor de la vida privada del ciudadano*” a las que se refiere el TC en el fj. 7 de la STC 143/1994. Además destaca el autor que esta sentencia se estructura en base a la “*inexistencia de un fundamento constitucional autónomo del secreto tributario, de suerte que el establecimiento de una reserva de la información obtenida por la Administración tributaria resulta de la protección del derecho a la intimidad (art. 18.1 CE) en lo que se refiere a datos de carácter personal de personas físicas*”. Así, indica el autor, el hecho de que se haya establecido un régimen de reserva omnicomprendido de todo dato obtenido o en posesión de la Administración tributaria (por el art. 95 LGT), con independencia de que sea un dato que afecte a la intimidad de las personas físicas o no (secretos empresariales, datos públicos), es consecuencia de consideraciones prácticas (difícil disociación de los datos íntimos de otros que no lo son) y de la necesidad de proteger igualmente la confidencialidad de otro tipo de información, que a pesar de carecer de protección constitucional por el derecho a la intimidad merece una protección legal frente a su uso desviado o revelación para fines distintos a los que fundamentaron su aportación o recogida (CALDERÓN CARRERO, 2009, pág. 39).

Otra observación del autor -que coincide con lo analizado en el apartado 6.2.1.3.³⁵⁴- es que en esta sentencia el TC viene a indicar que el derecho a la intimidad del art. 18.1 CE no agota su contenido en facultades de tipo negativo (poder jurídico de imponer a terceros el deber de abstenerse de toda intromisión en la esfera íntima de la persona) sino que también posee una dimensión positiva dirigida a garantizar la protección de la información íntima recabada por un poder público de manera que no se pueda realizar un «uso desviado» de la misma.³⁵⁵ Por tanto, resulta evidente para el autor, la conexión entre derecho a la intimidad y el régimen del secreto tributario cuando el TC, de forma reiterada, ha declarado que tal derecho fundamental protege la

³⁵⁴ Vid. Nota 86, STC 119/2001.

³⁵⁵ Vid. también STC 254/1993 -fj. 7- y 292/2000 -fj. 6-.

intromisión en la esfera íntima y la prohibición de uso de lo así conocido, esto es, su revelación, divulgación o publicidad no consentida de estos datos, y del uso o explotación de los mismos sin autorización de su titular;³⁵⁶ así, “*se vulnerará el derecho a la intimidad personal cuando la penetración en el ámbito propio y reservado del sujeto no sea acorde con la ley, no sea eficazmente consentida o, aun autorizada, subvierta los términos y el alcance para el que se otorgó el consentimiento, quebrando la conexión entre información personal que se recaba y el objetivo tolerado para el que fue recogida*”.³⁵⁷

La STC 254/93 cobra relevancia desde el momento en que en ella el Tribunal enumera los condicionantes que debiera observarse al momento de flexibilizar el derecho a la intimidad: a) “*Toda la información que las Administraciones públicas recogen y archivan ha de ser necesaria para el ejercicio de las potestades que les atribuye la Ley, y ha de ser adecuada para las legítimas finalidades previstas por ella, como indicamos en la STC 110/84 ...*”; b) “*Esta constatación elemental de que los datos personales que almacena la Administración son utilizados por sus autoridades y sus servicios impide aceptar la tesis de que el derecho fundamental a la intimidad agota su contenido en facultades puramente negativas, de exclusión*”; y c) “*Las facultades precisas para conocer la existencia, los fines y los responsables de los ficheros automatizados dependientes de una Administración pública donde obran datos personales de un ciudadano son absolutamente necesarias para que los intereses protegidos por el art. 18 CE, y que dan vida al derecho fundamental a la intimidad, resulten real y efectivamente protegidos. Por ende, dichas facultades de información forman parte del contenido del derecho a la intimidad que vincula directamente a todos los poderes públicos y ha de ser salvaguardado por este Tribunal, haya sido o no desarrollado legislativamente*”.

Asimismo, en el ATC 197/2003, de 16 de junio, relativo a un recurso de amparo frente a la normativa del IRPF que a efectos del cálculo de retenciones exigía al retenido aportar el testimonio literal de su sentencia de separación con objeto de reducir la base de tributación, el Tribunal reitera la doctrina resultante de la STC 143/1994, y realiza una interpretación constitucional de tal exigencia, de manera que el retenido sólo estaría obligado a aportar la parte relativa a las condiciones económicas del testimonio literal de tal sentencia, y además declara que el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria constituye un instrumento necesario no sólo para una contribución justa a los gastos generales sino también para una gestión tributaria eficaz», modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del

³⁵⁶ Vid. STC 85/2003 y 70/2009.

³⁵⁷ Vid. STC 45/1989, 196/2004, 111 y 113/2006 y 70/2009.

art. 18.1 CE.³⁵⁸ El TC también declara que las garantías que contiene la LORTAD y la LOPD son suficientes para proteger el derecho a la intimidad del art. 18.1 CE y la garantía del art. 18.4 CE y evitar un «uso desviado» de la información (incluso cuando la norma tributaria de que se trate no mencione expresamente la aplicación de tales leyes orgánicas).³⁵⁹

En la STC 233/1999, el TC debe resolver sobre un recurso de inconstitucionalidad presentado por un conjunto de Diputados que cuestionan lo dispuesto en las letras a) y c) del artículo 8 de la Ley de Haciendas locales (en su redacción anterior a la reforma efectuada por la Ley 50/1998).³⁶⁰ En la referida letra c) se establecía que las Administraciones tributarias del Estado, de las Comunidades Autónomas (CC.AA.) y de las Entidades locales «en la forma que reglamentariamente se establezca», *”se comunicarán inmediatamente los hechos con trascendencia tributaria que se pongan de manifiesto en el ejercicio de las actuaciones inspectoras”*, de suerte que los recurrentes consideraban que tal previsión vulneraba los principios de legalidad y seguridad jurídica al relegar tal materia a una regulación reglamentaria. La letra a) disponía que las citadas Administraciones tributarias *“facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten y, en su caso, se establecerá, a tal efecto, la intercomunicación técnica precisa a través de los respectivos Centros de Informática”*. En ambos casos, la tacha de inconstitucionalidad se hizo descansar sobre la vulneración de los principios de reserva de ley recogidos en los arts. 31.3 CE (legalidad tributaria) y 81.1 CE (reserva de ley orgánica para el desarrollo de derechos fundamentales, esto es, el art. 18.4 CE).

En esta oportunidad el TC entendió: 1º) que la garantía de auto imposición de la Comunidad sobre sí misma que establecen los arts. 31.3 y 133 CE se refiere claramente a la reserva de ley en el establecimiento de los tributos, de manera que no cubre materias distintas del

³⁵⁸ Sostiene el autor que, posiblemente, esta declaración del TC poniendo en el mismo plano la tutela del deber de contribuir a los gastos públicos y una gestión tributaria eficaz constituye una de las mayores aportaciones de este auto, dado que hasta la fecha tan solo el referido deber y las actividades de control tributario intrínsecas al mismo se habían considerado susceptibles de limitar los derechos fundamentales del art. 18.1 y 4 CE (véanse por ejemplo las SSTC 110/1984, 143/1994, 292/2000). Sin embargo *Calderón Carrero* aclara que, en su opinión, *“tal asimilación no resulta criticable siempre que tal gestión tributaria eficaz no sea otra cosa que actividades administrativas dirigidas y necesarias para la realización efectiva y tutela del deber de contribuir a los gastos públicos. No obstante, una cosa es la eficacia administrativa y otra muy distinta la conveniencia administrativa, de manera que solo aquellas medidas que resulten del todo necesarias para garantizar de forma efectiva y adecuada la recaudación del crédito tributario o el control tributario estarían amparadas por tal bien con relevancia constitucional”*. Nótese asimismo que el TC ha relacionado el principio de eficacia administrativa del art. 103 de la CE con la potestad de autotutela y autoejecución y relacionado con la organización y actividad de la administración (SSTC 22/1984 y 148/1993)

³⁵⁹ Doctrina reiterada en el ATC 212/2003.

³⁶⁰ *“La redacción actual del art. 8 TRLHL ha profundizado en el sistema de intercambio de información y colaboración entre Administraciones tributarias estableciendo un modelo integrado donde coexisten intercambios automáticos, rogados y espontáneos con un sistema de colaboración en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales y restantes ingresos de derecho público de Entidades locales”*, en (CALDERÓN CARRERO, 2009).

establecimiento del tributo y sus elementos esenciales como puede ser la comunicación de información entre Administraciones tributarias; 2º) que la información con trascendencia tributaria que se pueden transmitir las Administraciones tributarias puede afectar a la intimidad de los ciudadanos y cuando se transfiere a través de medios informáticos también afectaría a lo previsto en el art. 18.4 CE, sin embargo precisó que la remisión que hace el art. 8.2.c) LHL al reglamento para determinar el modo en que habrán de transmitirse tales datos no vulnera el art. 18.4 CE. En particular, el Tribunal declara linealmente que tal precepto se limita a exigir la aprobación de una ley que limite el uso de la informática, de manera que tal mandato constitucional se ha cumplido con la LORTAD (actualmente LOPD), norma que regula específicamente la cesión de datos entre Administraciones públicas en los arts. 11.2.e) y 19.

Sobre este caso, *Calderón Carrero* observa que el TC “*adopta un enfoque desconectado del art. 18 CE evitando entrar a enjuiciar en qué medida el sistema de intercambio de información tributaria previsto en el art. 8 LHL planteaba problemas desde el punto de vista de la protección del derecho a la intimidad o del derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal*”. El mero hecho de que tal transmisión estuviera prevista en la LHL y en la LORTAD fue considerado «suficiente» para rechazar la alegación de inconstitucionalidad basada en el art. 18.4 CE, “*sin entrar a analizar si tales normas articulaban garantías suficientes frente a un uso desviado de tal información; posiblemente, el hecho de que se tratara de transmisiones de datos entre Administraciones tributarias (nacionales) pudo haber propiciado tal enfoque*” (CALDERÓN CARRERO, 2009, pág. 43).

En pronunciamientos posteriores, como la STC 233/2005, el TC no ha abundado en la incidencia del «secreto tributario» sobre la justificación de la flexibilización del derecho a la intimidad, centrándose en la necesidad de tal limitación en relación con la lucha contra el fraude fiscal y la consecución de lo previsto en el art. 31.1 CE, lo cual requiere que la AT ostente potestades que le permitan obtener información que puede tener carácter íntimo o reservado (v.gr., la información bancaria).

Con respecto al segundo grupo de sentencias, que se producen a partir del año 2001 y que refiere al art. 113 LGT y a la posición de la AT en relación con la protección de la información tributaria y los datos por ella recabados que afectan a la intimidad, se destaca la STC 203/2001, de 15 de octubre, acerca de un recurso de amparo interpuesto por un Diputado del Congreso frente a varios Acuerdos de la Mesa del Congreso de los Diputados no admitiendo la tramitación de solicitudes de información a la Administración General del Estado de datos referidos al resultado y fecha del Acuerdo de terminación de los expedientes de infracción fiscal instruidos

autónomamente por la ASEA (Área de Servicios Especiales y Auditoría). La Mesa de dicha Cámara resolvió no admitir tal solicitud por considerar que los datos solicitados se encontraban comprendidos en el ámbito de reserva acotado por el art. 113.1 LGT.

En ese contexto, el TC otorga el amparo al demandante considerando que la Mesa del Congreso había rechazado de forma injustificada la solicitud cursada por el Diputado, y justifica tal decisión en el entendimiento de que la Mesa del Congreso había fundamentado de forma inadecuada su negativa basándose en el art. 113 LGT y entrando en el contenido material de la solicitud del Diputado rechazándola por considerar que afectaba a información reservada vinculada a un bien de relevancia constitucional, la protección de datos relativos a la intimidad personal. El TC argumenta que, aunque ningún poder público puede en el ejercicio de sus atribuciones lesionar derechos constitucionales,³⁶¹ no le corresponde a la Mesa del Congreso sino a la Administración pública requerida respetar las reglas que puedan tutelar, en cada caso, los derechos constitucionales de terceros, en la medida en que resulten comprometidos en el asunto de que se trate. Así, la negativa a suministrar la información “*le hubiera correspondido darla a la Administración tributaria tras apreciar si realmente existía tal riesgo en atención a las circunstancias concretas del caso*” (fj. 5).

Asimismo, a la hora de razonar en tales términos el TC manifiesta que no toda la información obtenida por la AT y cubierta por este régimen de reserva está protegida por un bien de relevancia constitucional (por ejemplo, el derecho fundamental a la intimidad). En este sentido, el TC a través de esta sentencia no sólo señala la diversidad de los bienes y derechos protegidos por la reserva tutelada por el art. 113 LGT, sino también evidencia “*la inexistencia de un fundamento constitucional autónomo del «secreto tributario», todo lo cual posee consecuencias de cara a delimitar el régimen aplicable respecto de la propia flexibilización de la protección del secreto tributario (esto es, en qué condiciones puede cederse y revelarse a terceros los distintos datos e informaciones obtenidas por la Administración tributaria dependiendo de qué tipo de información se trate considerando su protección constitucional o simplemente legal)*” (CALDERÓN CARRERO, 2009, págs. 45-46).

9.3. Argentina: el dato tributario, un dato constitucionalmente privado

9.3.1. Una única excepción: el consentimiento 9.3.2. Ampliando las excepciones legales

³⁶¹ El TC cita la STC 161/1998, Fj. 9.

En Argentina, la figura jurídica del secreto fiscal se ha caracterizado por ser, desde su concepción, sólida e impermeable tanto legal como jurisprudencialmente.

En el Dictamen PTN N°204:6 emitido el 7/01/1993, la Procuración señala que la disposición bajo examen tiene origen en la reforma realizada en 1946 (decreto 14341/1946, B.O. del 27/5/1946), que *“acogió un principio de derecho común fundado en el respeto de la reserva de los negocios particulares, para asegurar a los responsables que el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales no les ocasionaría compromisos de otro orden, principalmente comercial”*. Para agregar que *“las pautas que he dejado precedentemente reseñadas exteriorizan la tendencia restrictiva que ha predominado, tanto en nuestra doctrina tributaria como en nuestra jurisprudencia, en la interpretación de las excepciones al principio de la reserva fiscal que establece la normativa impositiva”*.

En el campo doctrinal, se ha entendido que el secreto fiscal es un instituto que encuentra fundamento en el derecho constitucional a la intimidad protegido por el art. 19 de la CN, y por ende tiene como objetivo su preservación, toda vez que este último cede ante las facultades de verificación y fiscalización que se otorgan a la Administración tributaria (CORONELLO, 2019, pág. 721).

En cuanto a cobertura, la autora afirma que *“el secreto fiscal constituye una proyección del derecho constitucional de intimidad del contribuyente, y configura un régimen de protección que se extiende a la información relativa a su actividad como así también a los secretos empresariales”* (pág. 723).

En mi opinión, el punto de partida de la concepción argentina es el entendimiento de que el fin último de este instituto es proteger al contribuyente; y si bien es cierto que pueden identificarse otros objetivos como buscar una mayor eficiencia y/o eficacia del control tributario que lleva a cabo la Administración, mayor la recaudación, mejora en el cumplimiento tributario, combatir el fraude fiscal, etc., la convicción doctrinal y jurisprudencial en Argentina siempre se ha inclinado por la idea central de que el secreto fiscal ha sido creado para garantizar la privacidad del contribuyente.

Por su parte Navarrine (2001, pág. 15) sostiene que el secreto tributario importa *“una reserva que aparece como secreto absoluto sobre las informaciones que recibe la Administración Federal de Ingresos Públicos”*, de modo tal que en opinión de Diez & Ruetti (2016, pág. 709) este instituto no ha sido establecido en beneficio del Fisco, sino de los contribuyentes o terceros que

podrían ser afectados o perjudicados por la divulgación de la información (CORONELLO, 2019, pág. 722).

En ese mismo sentido, se ha pronunciado la Corte Suprema en la causa “*Demarchi Marcos*” del año 1946, en donde afirma que “*el secreto de las declaraciones juradas no ha sido establecido ... en beneficio del Fisco, sino de los contribuyentes o terceros que podrían ser afectados o perjudicados por la divulgación de aquellas, circunstancia sobre la cual incumbe pronunciarse a los tribunales de justicia*” (Fallos 206:419). Doctrina que fuera ratificada por el mismo Tribunal en el año 1961 en la causa “*Westrac Company y Repuestos Viales SRL*”, afirmando que el objeto sustancial de la norma

ha sido llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente, con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que formule ante la Dirección General Impositiva será secreta. Se trata de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta. Tal disposición reconoce fundamento constitucional y hace inoperante la referencia a garantías individuales para pretender alterar el régimen legal (Fallos 205:530).³⁶²

En base a estos antecedentes, *Iglesias Araujo & Coronello* han considerado errónea la interpretación que ha realizado el ente recaudador del secreto fiscal³⁶³, al decir que el mismo tiende a resguardar al Fisco y no al contribuyente (IGLESIAS ARAUJO & CORONELLO, 2014, pág. 636).

Y si bien es cierto que, así como vi con el IRS norteamericano también la AFIP tiene una visión sesgada del instituto en función de su interés particular, lo cierto es que para poder determinar la postura argentina debo analizar el grado de flexibilización que ha tenido el secreto fiscal en término de sacrificio frente a otros derechos.

9.3.1. Una única excepción: el consentimiento

Si parto de la idea de la privacidad como fundamento constitucional del secreto tributario, debo referirme al contenido de la CN argentina “*las acciones privadas de los hombres que no ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero*”, que define el alcance del derecho fundamental a la privacidad. Con eso en mente, puedo afirmar, sin temor a equivocarme, que el límite de la privacidad respecto del secreto fiscal también es, justamente, ofender al orden

³⁶² También en Fallos 295:812; cfr. en Fallos 335:1417; entre otros.

³⁶³ DGI, Subdirección General 3/7/1996, citado en dict. Asesoría Legal 79/96 del 3/12/1996, Boletín AFIP-DGI, nro. 2, p.290, según cita CASÁS, José O., cap. “Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria”, en Estudios de Derecho Constitucional Tributario, Horacio A. García Belsunce (coord.), De Palma, p. 153, citado en (CORONELLO, 2019).

público o a la moral pública o perjudicar a un tercero; y se trata de los únicos límites que el derecho a la privacidad argentino reconoce.

En palabras de *Soler* (2014, pág. 303), el secreto fiscal es un instituto derivado del derecho a la intimidad o a la privacidad que, como todo derecho, no es absoluto dado que reconoce su límite legal en la existencia de un interés superior, en resguardo de la libertad de los otros, la defensa de la sociedad, las buenas costumbres o la persecución de un delito (CORONELLO, 2019, pág. 722).

Si bien la recepción jurisprudencial ha sido profusa respecto del derecho a la privacidad en general, no se ha encontrado antecedente alguno que haya entendido que no ingresar tributos en su justa medida constituya una ofensa al orden, o a la moral, ni que perjudique a un tercero. Como se vio oportunamente, la CSJN se ha pronunciado a favor de un estricto respeto a la vida privada del individuo reconociendo que sólo cuando medie interés general que lo justifique podría considerarse un avance en esta esfera.

En ese sentido puede mencionarse el fallo “*Ponzetti de Balbín*”³⁶⁴ del año 1984, en donde el Máximo Tribunal definiendo el derecho a la privacidad e intimidad, sostiene que “*El derecho a la privacidad e intimidad, fundado en el artículo 19 de la Constitución Nacional, protege jurídicamente en relación directa con la libertad individual un ámbito de autonomía personal, así como acciones, hechos y datos que, conforme a las formas de vida acogidas por la sociedad, están reservadas al individuo, y cuyo conocimiento y divulgación por extraños implica peligro real o potencial para la misma intimidad*”. Para luego, reconocer que “*...nadie puede inmiscuirse en la vida privada de una persona ni violar áreas de su actividad no destinadas a ser difundidas, sin su consentimiento...su actuación pública o privada puede divulgarse en lo que se relaciona con la actividad que les confiere prestigio o notoriedad y siempre que lo justifique el interés general*”.

También en el caso “*Bahamondez*”³⁶⁵ de 1993 y luego en el caso “*M.A.D.*”³⁶⁶ del año 2015, la Corte ha afirmado que “*...el art. 19 de la Ley Fundamental [...] protege jurídicamente un ámbito de autonomía individual constituida por los sentimientos, hábitos y costumbres, las relaciones familiares, la situación económica, las creencias religiosas, la salud mental y física y, en suma, las acciones, hechos o datos que, teniendo en cuenta las formas de vida aceptadas por la comunidad están reservadas al propio individuo [...]. En rigor, el derecho a la privacidad comprende no sólo la esfera doméstica, el círculo familiar y de amistad, sino a otros aspectos de*

³⁶⁴ CSJN, Fallos: 306:1892, “Ponzetti de Balbín, Indalia c/Editorial Atlántica S.A.”, sentencia del 11/12/1984.

³⁶⁵ Ibidem Nota 103

³⁶⁶ Ibidem Nota 106.

la personalidad espiritual o física de las personas tales como la integridad corporal o la imagen y nadie puede inmiscuirse en la vida privada de una persona ni violar áreas de su actividad no destinadas a ser difundidas, sin su consentimiento o el de sus familiares autorizados para ello".

Creo que el situar al consentimiento del contribuyente en el centro de la escena, implica otorgarle a él -y sólo a él-, el poder de decidir si la información tributaria que entregó voluntariamente a la AT en cumplimiento de sus obligaciones fiscales puede ser o no divulgada a terceros o utilizada con fines distintos para los cuales fue entregada. Y este fue el espíritu seguido por la jurisprudencia.

Dicho consentimiento debe ser expreso. Así lo ha entendido la Corte en la causa “*Dynacorp SA c/ Audiotel SA s/ Sumarísimo*”, sentencia del 28/10/2008, en la cual se decidió revocar la sentencia que, basándose en los supuestos establecidos en el art. 101 de la ley 11.683, ordenó a la AFIP levantar el secreto fiscal para informar el carácter de la demandada frente al IVA y si había empleado el crédito fiscal contenido en determinadas facturas emitidas por la actora, basado en que

una correcta interpretación de dicha norma indica que solo es posible el acceso en los casos en que el propio contribuyente, en cuyo interés se estableció el secreto, es quien pidió o consintió expresamente que se trajera como prueba en el juicio contra terceros sus declaraciones presentadas ante el organismo previsional, lo que no se verifica en la causa pues el a quo ordenó a la AFIP prescindir del secreto fiscal basándose únicamente en la falta de objeción del demandado a la producción de esta prueba durante la audiencia del art. 360 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, más no -como era menester- en su pedido o consentimiento expreso (Fallos 331:2305, Dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema).

Igual interpretación cabe incluso en marco de una sociedad conyugal:

No cabe afirmar que exista entre los esposos una identidad tal de intereses que autorice la suplantación de la voluntad del marido por la de la esposa para acordar la presentación, en un juicio de alimentos, de las de las declaraciones formuladas por aquél a la Dirección General Impositiva y protegidas por el secreto que impone el art. 100 de la ley 11.683. Cualquiera sea la interpretación que se dé a las disposiciones legales que rigen la sociedad conyugal, ellas no podrían prevalecer sobre las de la ley fiscal, con arreglo a las cuales la declaración jurada la presta el marido como obligado directo y personal y no como administrador de la sociedad conyugal (CSJN “*Labriola de Caira, Angela María c/ Caira, Enrique*”, sentencia de 1957, Fallos 237:355).

Pero aún más relevante es el hecho de que el Máximo Tribunal ha advertido que, de existir el consentimiento del contribuyente, esto no implica una relajación del derecho a la privacidad sino, por el contrario, exige aún mayor recelo por parte de la AFIP:

...el rigorismo de la prohibición debe atenuarse en los casos en que el propio autor, en cuyo interés se estableció el secreto de las manifestaciones, sea quien haya pedido o consentido expresamente que se traiga como prueba en el juicio seguido contra terceros, sus propias declaraciones presentadas ante el organismo fiscal (CSJN “*Genchi, Santos c/ Casalini, Lituarde*”, Sentencia de 1976).

Y, como lo ha interpretado el Alto Tribunal en el caso “*Álvarez Washington c/ A.F.I.P. s/ Diligencia Preliminar – Actuaciones relativas al Recurso de Apelación*”, sentencia del 07/08/2012 (Fallos 335:1417), este consentimiento también alcanza a terceros no involucrados en el proceso, cuando lo que se pretenda divulgar es su información tributaria enmarcada en un proceso del que no es parte:

El secreto que ampara a los terceros respecto de quienes se solicita la medida -en el caso se intimó a la AFIP para que informe los antecedentes fiscales del contribuyente, y le hizo saber que en caso de encontrarse involucrada información referida a aquéllos, la cual estuviese obligada a mantener en reserva por aplicación del art. 101 de la ley 11.683, podía abstenerse de darla a conocer previa indicación de los terceros contribuyentes eventualmente afectados- puede ser relevado por estos, ya que ha sido instituido en su propio interés, de modo que el conflicto entre el interés declarado por el actor y el que la ley ampara a favor de terceros, debe dirimirse mediante la debida consulta efectuada por el Fisco a éstos acerca de si se encuentra autorizada a dar sus nombres al tribunal en el marco de la medida solicitada, y dar cuenta del resultado de esa diligencia, sin individualizar a quienes se hubiesen negado, y sobre tal base, y la ponderación del interés invocado por el actor en función del resultado de la diligencia, decidir lo que corresponda en cuanto al levantamiento del secreto fiscal. -Disidencia de la jueza Elena I. Highton de Nolasco-

Ahora bien, la fortaleza de la protección argentina a la información tributaria ha cedido frente a requerimientos que hacen a la gestión de la AT en el marco de un procedimiento de inspección. Se trata de un reciente fallo de la CSJN “*Olivera*”, sentencia del 12/11/2020, un contribuyente presenta una acción de amparo al considerar afectado su derecho de acceso a la información pública por habersele negado un requerimiento sobre determinados datos³⁶⁷ -en el marco de una denuncia que él mismo había formulado ante el órgano recaudador, contra una firma- con fundamento en que la información pedida se encontraba amparada por el secreto fiscal consagrado en el arto 101 de la ley 11.683. La Sala IV Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal admitió parcialmente la acción de amparo al entender que la AFIP debía informar al demandante respecto de todos los puntos con excepción de lo solicitado en 1.b.5), 1.b) y 1.e). Funda la Alzada su decisión en que la información solicitada en los puntos 1.a.) a 1.c.)

³⁶⁷ Específicamente, el pedido de información consistía en: 1.a.) fecha de orden de intervención, 1.b.) si se libraron requerimientos destinados a que el contribuyente aporte la información necesaria y detalles del mismo, 1.c.) si se labraron actas en donde se dejó constancia de testimonios recabados por los inspectores o aporte de documentación efectuada por la firma y detalles de las mismas, 1.d.) si se elaboró un informe final de inspección con los ajustes practicados, y 1.e.) si se otorgó vista al contribuyente para su eventual conformación y presentación de declaraciones juradas rectificativas correspondientes.

inclusive, con exclusión de lo requerido en 1.b.5) -si los requerimientos fueron contestados por el contribuyente-, no se encuentra amparada por el secreto fiscal, pues: i) no comprende declaraciones, manifestaciones u informes presentados por los contribuyentes; ii) no comporta información de contenido económico-patrimonial y iii) no se requieren expedientes, actas, resoluciones o documentos donde consten o puedan constar declaraciones o manifestaciones formuladas por los contribuyentes y/o terceros ante el Fisco Nacional. Sostiene, además, que a través de su solicitud el demandante pretende constatar la efectiva realización de las tareas de fiscalización a cargo del Fisco Nacional, objetivo que se encuentra amparado por el derecho de acceso a la información pública. Sin embargo, los magistrados rechazaron la pretensión del actor con relación a la información solicitada en los puntos 1.b.5), 1.d.) y 1.e.), en el entendimiento de que el presunto incumplimiento del contribuyente en contestar los requerimientos dentro del plazo legal podría acarrear la aplicación de una multa, circunstancia que acredita la vinculación de la información requerida con el ámbito de protección del secreto fiscal. En el mismo sentido y respecto de los puntos 1. d y 1. e., manifestaron que la información allí solicitada implica revelar datos de contenido económico y patrimonial, que se encuentran amparados por el mencionado instituto.

A su turno el procurador opina que lo requerido reviste la naturaleza de información pública en los términos del anexo VII del decreto 1172/03, pues se relaciona con datos generados por un organismo público en ejercicio de su función administrativa. Y, respecto de si la información pública está protegida por el art. 101 de la LPT, entiende que

la información solicitada se vincula exclusivamente con las actuaciones o conductas específicas desplegadas por el Fisco Nacional en el marco de la actuación ...mas no implica develar ningún dato o contenido referente a la situación económico y/o financiera del contribuyente ni tampoco a declaraciones o manifestaciones efectuadas por al organismo recaudador.

Así entonces, la privacidad y secreto de las presentaciones que ... hubiere podido efectuar en el referido procedimiento no resultan, en mi parecer, afectados por lo ordenado en la sentencia apelada.

En estas condiciones, no advierto que la postura asumida por la AFIP encuentre sustento en los términos del mencionado art. 101 de la ley 11.683, con el alcance fijado por V.E. en los precedentes antes mencionados... (Fallo CSJN "Olivera, Gustavo Eduardo c/ EN - AFIP s/ amparo ley 16.986", sentencia del 12/11/2020).

Por lo que la Corte Suprema entiende que los datos que el a quo ordenó que se proveyeran al demandante constituyen información pública cuya revelación no afecta el secreto fiscal ni se hallan incluidos en las excepciones previstas en el citado anexo VII del decreto 1172/03³⁶⁸.

9.3.2. Ampliando las excepciones legales

En el Dictamen PTN N°204:6 emitido el 7/01/1993, la Procuración señalaba que si bien el principio del secreto fiscal, contenido en el referido art. 101, en un principio fue concebido como absoluto y sólo admitió como excepción el caso de los procesos criminales o aquellos en que el solicitante fuera el propio contribuyente, ese criterio fue posteriormente objeto de considerable flexibilización con el surgimiento de cuantiosa legislación que introdujo excepciones, tales como causas judiciales, publicación de edictos, organismos recaudadores y reparticiones oficiales, cuestiones de familia, etc., hasta el punto de autorizarse legalmente al Poder Ejecutivo la publicación de la nómina de los responsables de ciertos impuestos indicando en cada caso los conceptos e ingresos que no hubieran satisfecho (ver art., pto. 6, ley 23905 -B.O. del 18/2/1991-, y art. 1, ley 24138 -B.O. del 2/10/1992-)

Y si bien es cierto lo expuesto por la Procuración -y de hecho han sido las excepciones que ha receptado el art. 101 a través de los años-, también es cierto que siempre la interpretación restrictiva que han hecho tanto la AT como la justicia del instituto y sus excepciones a llevado, en los hechos, a una aplicación rigurosa y literal de la norma a lo largo de toda la historia argentina. Probablemente ello se deba al temprano entendimiento -en las propias palabras de la CSJN- que *“la conveniencia o interés jurídico en ampliar las excepciones al secreto fiscal constituyen un problema de política legislativa que le incumbe resolver solo al legislador razón por la cual esta Corte ...[no puede apartarse de] la aplicación de la ley administrativa citada ...fuera de los casos de excepción que la misma ley ha admitido y que, por ser de excepción, no pueden extenderse a otros supuestos”* (CSJN *“Labriola de Caira, Angela María c/ Caira, Enrique”*, 1957, Fallos 237:355; CSJN *“FIA y otro c/ EN - M° Economía- AFIP resol. IG 08/06 y otras s/ proceso de conocimiento”*, sentencia del 17/6//2021, entre otros).

En danza con esta idea, y tras años de tener como única causal no legislativa de flexibilización del secreto tributario el consentimiento expreso del propio contribuyente, en el año 1999 en un contexto socioeconómico complicado, el poder ejecutivo nacional aprueba el decreto de necesidad y urgencia N°606/1999, que habilita la divulgación de ciertos datos tributarios. Así,

³⁶⁸ Un precedente de esta temática puede hallarse en el fallo CSJN *“Paz, Ezequiel N. c/ Riso, Juan s/ falsedad”*, sentencia de 1873, Fallos 13:281, en el que el Máximo Tribunal entiende que *“El dictamen fiscal que pide la instrucción de un sumario, no hace parte de éste, y su comunicación no importa la violación del secreto del mismo”*.

incorpora a continuación del cuarto párrafo del artículo 101 de la ley 11.683, un párrafo que dispone que no están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales³⁶⁹ y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales, otorgándole a la AT la facultad para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca.

En este contexto resulta interesante analizar los considerandos que justifican esta modificación; y puede leerse -en lo que aquí interesa- los siguientes motivos:

- Que tal instituto se inspira en principios orientados a obtener un mejor cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, por parte de los contribuyentes y responsables.
- Que esa finalidad conlleva la necesidad de preservar la aptitud normativa para alcanzar dichos fines, corrigiendo desvíos que puedan amparar resultados adversos al objetivo originario.
- Que el artículo 101 citado alberga la posibilidad interpretativa de que la garantía del secreto fiscal se extienda a un amplio plexo de datos, incluyendo aquellos provenientes de ilícitos fiscales o situaciones de incumplimiento, con el consiguiente desmedro de la capacidad de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS ... para corregir esos desvíos.
- Que la norma citada está referida a aspectos instrumentales que no rozan el principio de legalidad vigentes para la configuración de las obligaciones tributarias sustantivas.
- Que la necesidad de ampliar el espacio de control requiere remover en forma urgente los obstáculos que interfieren el desarrollo eficaz de los programas de lucha contra la evasión.
- Que los datos no alcanzados por el secreto fiscal no serán utilizados indiscriminadamente, sino merituando las circunstancias que rodean cada caso y que justifiquen la publicación de tal información.
- Que la coyuntura económica internacional acarrea ... una merma en los ingresos de las arcas fiscales, ante lo cual se torna imprescindible agudizar los medios para llevar a cabo medidas tendientes a evitar la evasión, a fin de no disminuir aún más los ingresos en el tesoro nacional.
- Que, por las razones expuestas, se está en presencia de una circunstancia excepcional que hace imposible seguir los trámites ordinarios previstos por la Constitución Nacional para la sanción de las leyes.

De más está decir que este remedio basado en la urgencia aún está vigente y nunca fue subsanado por los canales legislativos habituales, circunstancia que sólo resalta la incertidumbre acerca de su legalidad. Ello así, en opinión de (DIEZ & RUETTI, 2016) este párrafo resulta inconstitucional “*dado que la apertura y divulgación de la información se encuentra enmarcada*

³⁶⁹ Debe destacarse que existe un antecedente de Corte del año 1973 en la que se resuelve “...Corresponde confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal que, haciendo lugar a un recurso de amparo, dispone que la Aduana debe levantar el secreto de un sumario administrativo y proseguir las actuaciones, demoradas casi un año sin ...” (CSJN “Mantecón, Pedro A.”, sentencia de 1973, Fallos 285:180).

en la esfera de la información sensible de la persona física o ideal, de indudable contenido patrimonial y por tanto su publicación resulta irrazonable y arbitraria” (pág. 712). Y coincidiendo con ellos, (SOLER, 2014) considera que esta limitación ha sido realizada *“arbitrariamente y por ello, ilegítimamente”* (pág. 303) y que *“constituye en sí misma una sanción para el sujeto respecto del cual se ha corrido el velo que protege su intimidad”* (pág. 307).

Lo cierto es que, después de esta flexibilización hubo otras. La ley N°25.795 del 17/11/2003 incorpora el inc. d) para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la AFIP con otras Administraciones Tributarias del exterior, a condición de que ésta se comprometa a: 1) tratar a la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna; 2) entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, la resolución de los recursos con relación a los mismos; y 3) utilizar las informaciones suministradas solamente para los fines indicados en los apartados anteriores, pudiendo revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales."

Mas tarde, la ley N°27.467 del 4/12/2018, deroga este último apartado 3) del inciso d) -a mi entender un horror legislativo en materia de derecho a la privacidad, aprobado en el marco de la Ley anual de presupuesto y sin la debida discusión parlamentaria-, e incorpora el actual inciso g) que habilita a la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES) el acceso a información tributaria, siempre que estén directamente vinculadas con la prevención y fiscalización del fraude en el otorgamiento de prestaciones o subsidios que ese organismo otorgue o controle y para definir el derecho al acceso a una prestación o subsidio por parte de un beneficiario.

Por último, la ley N°27.430 del 29/12/2017, incorpora los incisos e) para habilitar el acceso frente a un procedimiento de acuerdo mutuo en el marco de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina; y f) respecto de los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes o responsables, atento a su carácter público³⁷⁰.

³⁷⁰ Más allá del carácter público de los Libros contables, en el caso *“Bco. Italo Argentino de San Juan c/ Prov. de San Juan”*, de 1940, la CSJN ya había resuelto *“...El derecho de los comerciantes a que sea respetado el secreto de sus libros y de sus actividades comerciales está limitado por las facultades de vigilancia que por razón de interés social y fiscal corresponden al Estado”* (Fallos 188:105).

Además dispone, explícitamente, que la información amparada por el secreto fiscal se encuentra excluida del derecho de acceso a la información pública en los términos de la ley 27.275 y de las leyes que la modifiquen, sustituyan o reemplacen. Y habilita a que la AFIP facilite que los contribuyentes y responsables, a través de la plataforma del organismo y utilizando su clave fiscal, compartan con terceros sus declaraciones juradas determinativas y documentación propia, presentadas por ellos mediante ese medio.

Es justo destacar que existe doctrina nacional que entiende que se está aplicando una rigurosidad extrema que no surgiría del art. 101 de ley de rito y que estaría vulnerando otros derechos constitucionales, como ser el derecho de defensa. Sin embargo, previo a exponer sus motivos, resulta de utilidad exponer el contexto. Y para ello, entiendo que el punto de partida del análisis es un icónico fallo de la Suprema Corte de Justicia del año 1950, en el que se reconoce que “*existe en las declaraciones juradas e informes presentados por los contribuyentes ante la Dirección General Impositiva una información que debe clasificarse en dos grupos: a) como información alcanzada por el secreto fiscal, y b) como información no alcanzada por el secreto fiscal o exenta.*” (CSJN, “*Van Rossm, Clemencia*”, 1950, Fallos 244:418).³⁷¹

Tomando en cuenta lo dicho y considerando lo aprendido en el capítulo 6, es posible afirmar que la AT recibe datos personales que están cubiertos por la Ley de Protección de Datos; que algunos de esos datos son privados -y por ende resguardados bajo el paraguas del Derecho a la Privacidad - y otros no lo son, y que algunos datos privados son de contenido patrimonial-económico y por tanto están protegidos por el secreto fiscal mientras que otros no lo están; la complejidad de la disyuntiva se observa cuando se advierte que todos estos datos suelen venir juntos -por ejemplo, en una misma Declaración de impuestos-.

Puesta así las cosas es de directo entendimiento que, aun siendo rigurosos en el apego a la ley, existe una zona susceptible de cierta discrecionalidad y que viene dada, justamente, por la complejidad que implica tratar de separar lo que es secreto de lo que no, al mismo tiempo que intentar aplicar tres áreas de derechos sobre una misma materia. Y, según sea la importancia relativa que se dé a cada aspecto, la balanza se inclinará hacia la divulgación o el secreto. Entre los factores a considerar pueden nombrarse: eficiencia en costos de administración, economía procesal, dificultad técnica para separar una información privada de otra que no lo es, buscar minimizar la posibilidad de vulnerar el Derecho a la Privacidad, escasez de recursos disponibles, manejo del poder que significa administrar datos personales, etc.

³⁷¹ Citado por RUIZ MARTINEZ, Esteban. “Los informes comerciales...” *Ob. Cit.*

Con eso en mente, es posible abordar la opinión doctrinal acerca de la excesiva rigurosidad. *Grosso Sheridan* entiende que, aun cuando pareciera que el artículo 101 de la ley 11683 no brinda una capacidad de ruptura del blindaje de los datos y manifestaciones tributarias presentados por un contribuyente, un análisis con más rigor jurídico ilumina acerca de que “*existen ... innumerables posibilidades de que pueda requerírsele al Fisco que desnude sus archivos, en cuanto eso resulta en protección de algún derecho y garantía constitucional de un tercero, y por lo tanto superior, como por ejemplo el de defensa en juicio (art. 18, CN), de protección de la propiedad privada (art. 17, CN), igualdad ante la ley (art. 16, CN), legalidad (art. 19, CN) o cualquier otra que pudiese pensarse*”. Y esto, por cuanto según el autor, muchas veces los pedidos de terceros no pretenden introducirse en las entrañas más profundas de la situación fiscal de un contribuyente para hacer valer un derecho o garantía propio en desmedro del declarante, sino que simplemente intentan recopilar datos puntuales que no necesariamente contienen información económico patrimonial del sujeto³⁷²; se trata de informes básicamente sobre cuestiones fácticas cuyas respuestas no van a exhibir la tenencia de un patrimonio determinado o de una renta concreta o de un impuesto de tal magnitud que pueda interferirse perjudicialmente en el derecho a la privacidad del contribuyente declarante (GROSSO SHERIDAN, 2018, pág. 269).

Sostiene el autor que la figura legal en observancia tiembla y se desmorona ante la situación en que el obstáculo al acceso del dato del declarante repercute en un ataque a una garantía constitucional de un tercero. En este caso entiende que no es posible mantenerlo erguido haciéndolo prevalecer intangiblemente cuando ello derive en una violación de derechos y garantías supraleales hacia personas ajenas al ámbito regulado por el derecho tributario.

Por ello advierte que a pesar de que este derecho está garantizado en el artículo 43 de nuestra Constitución Nacional a través del recurso de Habeas Data, y que su ley reglamentaria N°25.326 define quién es el titular del dato (el contribuyente) y quién un mero usuario del mismo (el Fisco), parecería ser que, excluyendo los Recursos a la Seguridad Social,³⁷³ “*la AFIP nunca acomodó su actitud frente a esta nueva gama de relaciones legales que ahora sí estaban normatizadas*”, por

³⁷² Por ejemplo: requerirse indicación acerca de si un contribuyente tuvo o no una verificación impositiva, si ha sido notificado del dictado de alguna resolución que altere su jurídico, si sufre el transcurso de una determinación de oficio sobre la cual el tercero pueda resultar pasible de ser atribuido como responsable por deuda ajena, si se ha apelado alguna resolución administrativa, etc., siendo el requisito esencial de todos estos pedidos que se justifiquen, en tanto y en cuanto contienen implícita la potencialidad de que el ocultamiento de los datos pueda violentar alguna garantía constitucional concreta del tercero.

³⁷³ Advierte el autor que esta situación sólo ocurre en el ámbito tributario sin incluir los recursos a la Seguridad Social por cuanto mediante el dictamen 61(DAL) del 20/12/1993, y luego ratificado por el dictamen 5 (DAL) del 4/2/1998 la AFIP instruye a sus funcionarios en cuanto que la información correspondiente a los tributos al trabajo no está amparada por el secreto fiscal como consecuencia de que ni el decreto 507/1993 ni el decreto 2102/1993 han considerado que el artículo 101 de la LPT era letra aplicable al caso de la seguridad social.

lo que denuncia el criterio errado que ostenta la Administración Fiscal que pareciera estar “convencida equivocadamente de que tiene la gobernabilidad absoluta de los datos que se asientan en sus archivos”.

En síntesis, lo que en esencia *Grosso Sheridan* sostiene es que está admitiendo la declinación de los términos del actual artículo 101 de la ley 11.683 frente a las garantías superiores que se encuentran consagradas en nuestra Constitución Nacional, cuando se plantea a una AT que suele ostentar una postura generalmente intransigente de la Administración a la requisitoria que se le formulare para que otorgue ciertos datos de un contribuyente. Y pone como ejemplos:

- El dictamen 79 (DAL) del 3/12/1996, que analiza si la mención de un número de CUIT de un contribuyente era violatoria del secreto fiscal que lo amparaba, arribándose a la conclusión de que, tratándose exclusivamente de un instrumento identificatorio, no se producía la lesión de esta especie.
- El dictamen 66 (DAL) del 13/8/1996, en el que la AFIP niega información acerca del estado de avance y finalización de una inspección al solicitante que la había incitado como consecuencia de la interposición de una denuncia promovida de su parte contra otro contribuyente.
- El dictamen 20 (DAL) 13/3/1997, que dispuso que se podría atender el pedido de la Auditoría General de la Nación brindando detalles del resultado de una inspección impositiva, de manera estrictamente reservada y confidencial advirtiéndole al solicitante que se trataba de información amparada por el secreto fiscal.
- El dictamen 47/1999 (DAL) 25/6/1999, que postula que, tratándose de temas de “contenido económico patrimonial”, se consideraba que el dato estaba protegido por el secreto fiscal, mientras que si no lo es, puede ser potencialmente entregable al peticionante.
- El dictamen 33 (DAL) 10/9/2004 vuelve a considerar que la circunstancia determinante de la paralización a desnudar archivos del Fisco lo provoca la naturaleza económico patrimonial del dato del contribuyente declarante. Además aclara que la CUIT, el domicilio fiscal, el teléfono, fecha de constitución de la sociedad y actividad declarada carecen de restricción alguna conformando información pasible de ser entregada.
- La Disp. (AFIP) 98/2009, mediante la cual dicta pautas generales a ser tomadas en cuenta por sus subordinados para aplicar los preceptos del artículo 101 de la ley 11683. Se reiteran los criterios de dictámenes anteriores y se indica que los datos de tipo administrativo (CUIT, domicilio, actividad, impuestos en los que el contribuyente está inscripto, etc.), los datos globales o estadísticos y referidos a incumplimientos de obligaciones fiscales (falta

de presentación o pago de declaraciones juradas, determinaciones de oficio, sanciones, etc.), escapan a las restricciones de provisión que impone el instituto del secreto fiscal. Además admite la existencia de otros motivos para proveer información a ciertos solicitantes más allá de los que taxativamente nombra el artículo 101, siendo el criterio que quienes quedarían admitidos como potenciales receptores de información no obtendrían un rédito personal con los datos, sino que el eventual beneficio redundaría para todos los ciudadanos en conjunto por tratarse de cuestiones de innegable interés general. Es el caso de: Defensoría del Pueblo de la Nación en el marco del deber de colaboración que existe con ese Organismo; Cámara de Diputados y Senadores de la Nación cuando ejerzan funciones investigativas; Ministerio Público Fiscal y sus unidades de investigación en investigaciones de los artículos 180 y 196 del CPPN; Unidad de Información Financiera en relación con reportes de actividades sospechosas denunciadas por la AFIP o cuando se haya levantado el secreto fiscal a través de una solicitud judicial; Auditoría General de la Nación y Sindicatura General de la Nación;

9.4. Recapitulando Análisis Comparativo: la relatividad de la privacidad del dato tributario

Del análisis comparativo del Derecho a la Privacidad como fundamento jurídico del secreto tributario para las personas humanas o físicas, se observa que en EE.UU. la Sección 6103 del IRC, normativa específica en materia de confidencialidad de la información contenida en la declaración de impuestos, tiene preeminencia por sobre otras leyes, como las que contienen las excepciones a la confidencialidad no incluidas en el título XXVI de dicho cuerpo normativo y de la Ley de Privacidad.

Por otro lado, para dirimir conflictos con relación al concepto de privacidad de la IV° Enmienda, la jurisprudencia ha aplicado sistemáticamente la regla de la expectativa razonable y real de privacidad, bajo la premisa que un dato revelado a un tercero -sea quien sea y por el motivo que fuere- deja de ser privado porque su expectativa de privacidad se ha reducido al momento de decidir divulgarlo. Esta resolución sólo es posible, por la fuerte base constitucional del deber de construir frente a la debilidad de la interpretación constitucional del derecho a la privacidad de la IV° Enmienda.

En España, el resultado es similar, aunque por motivos diferentes. En la primera etapa la jurisprudencia resolvió de forma unánime la controversia acerca de la tensión constitucional entre el derecho a la intimidad y la tutela del deber de contribuir, favoreciendo a este último. Consideró que los datos referidos a la actividad económica de una persona no tienen en sí relevancia para la

intimidad personal y familiar del contribuyente aunque, si llegaran a tenerla, primaría el deber de contribuir frente al derecho a la intimidad.

En la segunda etapa jurisprudencial, de protección de la información en poder de la AT frente a un uso desviado, el TC se ha inclinado por un régimen de reserva omnicomprendido y no sólo los datos de naturaleza íntima, pero ha evidenciado la inexistencia de un fundamento constitucional autónomo del secreto tributario, resaltado su condición de instrumento para la garantía de otros derechos constitucionales, como la intimidad y la autodeterminación informativa.

En síntesis, en España la Intimidad cede ante el deber de contribuir pero el secreto tributario se erige como el instrumento legal que garantiza la protección de tal derecho constitucional.

En Argentina, la situación se ha planteado diferente desde sus orígenes. Tanto la doctrina como la jurisprudencia han coincidido en que el secreto tributario no ha sido establecido en beneficio del Fisco, sino de los contribuyentes o terceros que podrían ser afectados o perjudicados por la divulgación de la información entregada en confianza a la AT. Sin embargo, con la excusa de situaciones económicas urgentes, el poder ejecutivo ha utilizado a la figura del secreto tributario como una herramienta de política tributaria para incentivar el cumplimiento fiscal y reducir la evasión. Y para hacerlo, ha reconocido su fundamento constitucional, “*haciendo inoperantes la referencia a garantías individuales para pretender alterar el régimen legal*”. Esto es, en Argentina el secreto fiscal tiene un fundamento constitucional que le permite, al entrar en crisis con el derecho a la privacidad, imponerse. El resultado, la incorporación a continuación del cuarto párrafo del artículo 101 de la ley 11.683, un párrafo que dispone que no están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales, otorgándole a la AT la facultad para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca.

Este precedente sólo sentará las bases para modificaciones legislativas posteriores que evidencian una preeminencia del deber de contribuir por sobre la privacidad, incluso en materia de tributación internacional. Tal es el caso de la ley N°27.467 del 4/12/2018, que elimina la restricción de utilizar las informaciones suministradas solamente para los fines indicados en los

casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la AFIP con AT del exterior.

En síntesis, se observa que el Derecho a la Privacidad/Intimidad como fundamento jurídico del secreto tributario no es homogéneo en los tres países.

En EE.UU. la protección constitucional de la privacidad de la IV^o Enmienda es débil y no alcanza a servir de fundamento al secreto tributario que se erige como instrumento legal que coadyuva a mejorar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir. A nivel legislativo y respecto al Derecho a la Privacidad, la confidencialidad tributaria garantizada en la sección 6103 del IRC, por su especificidad en la materia, tiene preeminencia por sobre el resto de las leyes que se le enfrentan.

En España, la protección constitucional del Derecho a la Intimidad le asegura una jerarquía indudable pero el deber de contribuir, también de raíz constitucional, ha resultado de mayor peso a la hora de resolver controversias. Ello, debido fundamentalmente a que no se ha encontrado un fundamento autónomo del secreto tributario en España sino como instrumento de otros derechos fundamentales tales como el derecho constitucional de intimidad y el de autodeterminación informativa.

En Argentina, se ha reconocido el Derecho a la privacidad como fundamento jurídico del secreto tributario, ambos con base constitucional. Sin embargo, urgencias de política económica han llevado primero al poder ejecutivo y luego al Congreso a producir leyes que, en los hechos, implican la abertura de una cuña entre ambos derechos, haciendo lugar al deber constitucional de contribuir.

En suma, entonces, las tres jurisdicciones evidencian una mayor ponderación del cuidado de los recursos públicos frente a derechos individuales (personas físicas). Sin embargo, tales derechos fundamentales están plantados de manera diferente en los tres países, por lo que su resistencia no será igual frente a mayores apetencias fiscales.

10. La Protección de Datos Personales como fundamento del Secreto Fiscal

10.1. EE.UU - 10.2. España - 10.3. Argentina: el dato tributario, entre un dato privado y uno sensible

Se ha dicho que, si bien las intromisiones más graves en que puede incurrir la AT serán aquellas que afecten a la intimidad, éstas suelen ser *“las menos frecuentes en número tanto por*

estar más localizadas como reguladas convenientemente. En cambio, son mucho mayores las posibilidades de que la Administración tributaria afecte –debida o indebidamente- al tratamiento de datos personales...” (HERRERO DE ENGAÑA, 2007, pág. 14). Coincidiendo con el autor, analizaré en profundidad el Derecho a la Protección de Datos Tributarios, esto es, la articulación entre el Derecho a la Protección de Datos Personales y el Secreto Tributario.

Cuando investigué acerca del Derecho a la Protección de Datos Personales vi que surge de una evolución del Derecho a la Autodeterminación Informativa -que integra el Derecho a la Privacidad-, consecuencia del desprolijo manejo de la información que se desencadena con los avances tecnológicos de la era digital, lo que lleva incluso a una redefinición del Derecho a la privacidad como el poder de controlar el flujo de información de la persona, conocida también bajo la denominación de ‘Privacidad de la Información’.

En un encuadre jurídico legislativo, el Derecho a la Protección de datos, ha sido concebido con diferente jerarquía normativa y ha recibido diferente consideración en EE.UU. respecto de la UE, incluso de Argentina. Y esta disparidad jurídica-normativa ha exacerbado la brecha existente en materia de privacidad, siendo hoy motivo de real preocupación frente a fenómenos como la economía digital y la globalización de las transacciones económicas, que fluyen sin límites jurisdiccionales que los contengan.

Tuve la oportunidad de ver que el Reglamento General de Protección de Datos (RGPD) de la Unión Europea define al “dato personal” como “*toda información sobre una persona física identificada o identificable*”; que a través de ellos se puede llegar no sólo a la persona, sino incluso a establecer conductas y prácticas que únicamente mediando la expresa voluntad de ésta pueden trascender la esfera de su intimidad; y que los mismos resultan imprescindibles para el ejercicio de los derechos y la satisfacción de las obligaciones de las personas.

También definí “dato tributario” como todo aquel dato que contiene información que “directa o indirectamente” conduzca a la liquidación de los tributos; esto es, la información necesaria para que la AT pueda dar cumplimiento a las funciones que le han sido especialmente asignadas: de aplicación, percepción y fiscalización de los tributos, y de información. En base a ello, determiné que los datos de naturaleza tributaria se consideran no solo datos privados como se vio en el apartado 6.2 sino también, personales, porque a través de ellos es posible identificar al contribuyente. Y comprende los datos relativos a la situación económica-patrimonial de una persona, por lo que incluye no sólo a sus ingresos sino también a sus gastos.

Respecto de las personas jurídicas, concluí que el dato tributario de una persona de existencia ideal es “personal” en el sentido que a través de él puede la AT individualizarla, aunque no es un dato privado -en su acepción no como opuesto a público, sino como no protegido por el Derecho a la Privacidad. En este caso sería entonces un dato tributario personal no privado.

Cuando comparé el alcance de esta garantía entre las tres jurisdicciones pude observar que el liderazgo europeo es indiscutible. España, con un temprano reconocimiento constitucional autónomo del Derecho a la Protección de datos digitales, alineado con la normativa de la UE, sentó las bases para un prolífero desarrollo normativo y jurisprudencial, desde hace ya varias décadas. En el otro extremo ubico el caso de Estados Unidos, donde la protección de datos es fundamentalmente legislativa, a través de la articulación de las leyes de Privacidad y de Acceso a Información, y un sin número de otras leyes sectoriales; se caracteriza por ser una protección sólo frente al Estado y de carácter “negativa”, en el marco de una cultura jurídica con preeminencia de los derechos constitucionales de seguridad nacional, el derecho a la información -del Estado fundamentalmente -, el derecho a la libertad de expresión. Por último, está el caso de Argentina, la más explícita y amplia de las tres, en cuanto a derechos protegidos, en donde a través del instituto constitucional del *Habeas Data* y la Ley de Protección de Datos se garantiza la defensa de la privacidad de los datos y el derecho a la autodeterminación informativa, no limitándolo al uso informático de los datos ni requiere que exista una agresión a la dignidad o a la libertad de la persona, como ocurre en la CE. Es la más garantista de las tres.

Ello así, y continuando con el análisis de la relación entre los derechos fundamentales y la figura del Secreto Tributario, en este capítulo revisaré la articulación entre éste y el Derecho a la Protección de Datos Personales; específicamente profundizaré en cómo la jurisprudencia ha utilizado el Derecho a la Protección de Datos Personales como sustento del Secreto Tributario, en un contexto comparado. Y buscaré comprobar la hipótesis de que la flexibilización del secreto tributario es función inversa -entre otros factores- del rango jurídico que reviste el Derecho a la Protección de Datos y la cobertura legislativa.

Tomando en cuenta lo aprendido sobre el Derecho a la Protección de Datos, dividiré el análisis en dos partes: la primera, referida al proceso de recolección de datos por parte de las AT, esto es, las restricciones legales a la captación de datos tributarios; la segunda, en relación con las limitaciones al uso posterior de datos personales, sea en la cesión a terceros o en el procesamiento. Se observará, especialmente, cómo la divergencia de criterios entre las jurisdicciones está introduciendo condimentos fuertes a un contexto de inseguridad jurídica.

10.1. EE.UU.

10.1.1. La recolección de datos tributarios en EE.UU. - 10.1.2. Experiencia en materia de divulgaciones - 10.1.3. La Protección de datos tributarios en EE.UU.

Al desarrollar la privacidad y la confidencialidad tributaria en EE.UU. en el marco de la privacidad como fundamento del secreto fiscal, me ocupé de la acepción referida a la IV^o Enmienda. En este capítulo, completaré el desarrollo, analizando el tratamiento del derecho a la privacidad como protección del interés individual en evitar la divulgación de asuntos personales y como se la utiliza para bloquear la mencionada Ley de Libertad de Información.³⁷⁴

En este capítulo entonces, ya con foco en el estudio de la protección de datos tributarios norteamericano, comenzaré analizando el marco jurídico referido a la recolección de información de naturaleza tributaria para luego dar lugar al estudio en materia de uso, en dónde pondré énfasis en el aspecto referido a las divulgaciones permitidas, organizadas en 3 grupos: divulgaciones relacionadas con la administración tributaria, divulgaciones relacionadas con el Congreso y divulgaciones no relacionadas con la administración tributaria. Completaré el estudio repasando la articulación de la Sección 6103 con la FOIA.

10.1.1. La recolección de datos tributarios en EE.UU.

El IRS tiene amplia autoridad legal para recopilar información relacionada con las obligaciones tributarias a su cargo. *Hatfield* con realismo que conmueve, afirma:

El IRS está autorizado a recopilar cualquier información relevante para las 145.000.000 declaraciones de impuestos sobre la renta de las personas físicas presentadas cada año. No se necesita una causa probable para sospechar un crimen. No necesita sospechar una subestimación de impuestos. No necesita sospechar una incorrección de cualquier tipo. Un contribuyente puede encontrar sus registros médicos, cartas de amor, dinámica familiar, hábitos de lectura u otros detalles de la vida privada sujetos a la revisión del IRS (HATFIELD, 2018, pág. 580)

Ello así, el IRS recopila información tanto de los contribuyentes como terceros, tales como empleadores y bancos. Una vez recopilada, la información obtenida del contribuyente está protegida legalmente contra la divulgación y el uso inapropiados mediante herramientas legales - sanciones- civiles y penales. A los datos tributarios obtenidos de terceros, suelen aplicarse la teoría de la expectativa razonable de privacidad, en el entendimiento que si la información ya fue

³⁷⁴ Debe resaltarse que en la legislación de EE.UU. no encontramos una ley de “Protección de Datos Personales” como en los casos de España y Argentina, sino que dicha protección se encuentra inserta en la Ley de Privacidad que, en la práctica, se aplica articulándose con la FOIA y, del resultado de dicho juego normativo, resulta la mentada protección.

entregada a una persona o entidad distinta de la agencia federal -quien está sujeta a restricciones de confidencialidad por la sección 6103-, entonces es de esperar que el sujeto ya sepa que ha de ser divulgada y, por tanto, no está protegida. Ya analicé esta idea en el capítulo anterior.

El IRS tiene entonces, una autoridad extraordinaria para recopilar y examinar información. Tiene derecho a conocer cualquier información potencialmente relevante para determinar la obligación tributaria. Y explica *Hatfield* que, para determinar si cierta información es relevante o no, ha de estarse a la interacción del IRC o Código de Impuestos Internos, las Regulaciones del Tesoro, las sentencias administrativas, publicaciones del IRS y sentencias judiciales (HATFIELD, 2018, págs. 596-597).³⁷⁵

Respecto de terceros, recuerda el autor que, según el Informe Anual 2012 al Congreso de Defensa del Contribuyente, estos reportan información sobre el 97% de contribuyentes.³⁷⁶ Y que el IRS también puede, por ejemplo, recabar información del contador o los abogados de un contribuyente,³⁷⁷ y que ni el privilegio abogado-cliente o contador-cliente³⁷⁸ protegen la información proporcionada al profesional para preparar una declaración.³⁷⁹ Además, resalta *Hatfield* que la IV^o Enmienda no protege ninguna información proporcionada por un tercero, incluido un abogado o un contador³⁸⁰; como tampoco la V^o Enmienda.³⁸¹ Incluso con respecto a

³⁷⁵ Por ejemplo, la sección 213 de la Regulación del Tesoro establece requisitos específicos para deducir gastos médicos -requieren la presentación de cualquier información de gastos médicos "que el director de distrito considere necesaria"- Treas. Reg. § 1.213-1 (h) (según enmienda de 1979). Además, una publicación especial de 35 páginas amplía la información necesaria (Ver Internal Revenue Serv., Publication 502: Medical and dental expenses, 2012). Las Sentencias administrativas del IRS abordan situaciones específicas (Véase, por ejemplo, Rev. Rul. 55-261, 1955-1 C.B. 307, pag. 11 (las tarifas del servicio de salud puedan ser deducibles si se prescriben para el alivio de dolencia específica). Los tribunales también abordan situaciones específicas (Véase, por ejemplo, *O'Donnabhain v. Comunicador*, 134 T.C. 34, 73 (2010) (contratar un aumento de senos fue meramente cosmético y no es un gasto deducible para el tratamiento del trastorno de identidad de género).

³⁷⁶ *Nat'l Taxpayer Advocate, 2012 Annual Report to Congress* 181 (2012) indica que se requiere que muchos terceros proporcionen información de manera rutinaria: por ejemplo, se requiere al empleador del contribuyente que proporcione información sobre la nómina al IRS (I.R.C. § 6051). Las empresas están obligadas a proporcionar información sobre el pago de dividendos (I.R.C. § 6042 (a), (c)). Finalmente, aquellos que reciben pagos de más de USD 10,000 relacionados con el negocio debe proporcionar información sobre el pago y el pagador (Treas. Reg. § 1.6050I-1 (e) (2)) en (HATFIELD, 2018, pág. 597)

³⁷⁷ "Bajo la Sección 7602 del Código, el IRS puede reunir cualquier información que sea potencialmente relevante para una obligación tributaria", en *United States v. Arthur Young & Co.*, 465 U.S. 805, 814 (1984).

³⁷⁸ I.R.C. § 7525 (proporcionando privilegios de confidencialidad relacionados con las comunicaciones de los contribuyentes)

³⁷⁹ *United States v. Davis*, 636 F.2d 1028, 1043-44 (5th Cir. 1981) (encontrando comunicaciones relacionadas con la preparación de declaraciones no privilegiadas); véase además *United States v. Brown*, 478 F.2d 1038, 1040-41 (7th Cir. 1973) (explicando que los documentos de las firmas de contabilidad en general pueden ser obligatorios porque no están cubiertos por la doctrina del producto del trabajo o el privilegio abogado-cliente).

³⁸⁰ "Cuando un documento está en poder de un tercero, no hay expectativas de privacidad", en *Couch v. United States*, 409 U.S. 322, 332-34 (1973) (no encontrando una expectativa legítima de privacidad para los registros fiscales en poder del contador).

³⁸¹ No existe la protección de la Quinta Enmienda para los registros en poder de contadores o abogados. Véase *Fisher v. United States*, 425 U.S. 391 (1976) (reclamando al abogado los registros de la declaración); y *Couch v. United States*, 409 U.S. 322 (1973)

la información mantenida solo por el contribuyente, la protección de la V° Enmienda es muy limitada en el contexto fiscal.³⁸²

10.1.2. Experiencia en materia de divulgaciones

10.1.2.1. Divulgaciones relacionadas con la administración tributaria 10.1.2.2. Divulgaciones No relacionadas con la Administración Tributaria 10.1.2.3. La FOIA y la divulgación de documentos del IRS

Un rango distintivo de la normativa estadounidense en materia de divulgaciones es que a efectos de establecer la medida de la flexibilización de la confidencialidad de datos tributarios, comienza delimitando la materia.

Ello así, define en la Sección 6103 (b) (4) qué entiende por “administración tributaria”:

- (i) la administración, gestión, conducta, dirección y supervisión de la ejecución y aplicación de las leyes de ingresos internos o estatutos relacionados (o leyes equivalentes y estatutos de un estado) y convenios fiscales de los que Estados Unidos es parte, y
- (ii) el desarrollo y la formulación de la política fiscal federal relacionada con las leyes de ingresos internos existentes o propuestos, los estatutos relacionados y los convenios fiscales, [incluida] la tasación, funciones de recopilación, ejecución, litigio, publicación y recopilación de estadísticas en virtud de dichas leyes, estatutos o convenciones.

Esta definición es fundamental porque determina el parámetro contra el cual se evaluará un pedido de información. Esto es, el IRC tomando conceptos propios del derecho a la protección de datos personales, habilita la divulgación y determina su profundidad en función del propósito que tuvo el contribuyente al entregar la información a la administración tributaria. Esto significa que se admite una divulgación más amplia a los pedidos que responden a estos fines, por ejemplo, las solicitudes de empleados del IRS, el Tesoro y el Departamento de Justicia, mientras que se limita para fines distintos; y no sólo porque no se corresponde con el propósito de recopilación, sino también debido al posible efecto perjudicial sobre el cumplimiento de las normas internas de impuestos.

³⁸² La Quinta Enmienda no es una defensa por no presentar una declaración, aunque un contribuyente puede reclamar privilegio en cuanto a cuestiones específicas relativas a una devolución. Véase *Garner v. United States*, 424 U.S. 648 (1976) (divulgaciones incriminatorias de juegos de azar). Los privilegios para los registros relacionados con una devolución también son limitados; *United States v. Doe*, 465 U.S. 605, 612 (1984) (no encontrando privilegio para registros preparados voluntariamente).

10.1.2.1. Divulgaciones relacionadas con la administración tributaria

Dos subsecciones del IRC se relacionan con divulgaciones específicas para fines de administración tributaria: la §§ 6103 (h) y la 6103 (k).

La Sección 6103 (h) (1) autoriza la divulgación de declaraciones o información de declaraciones de impuestos, a funcionarios y empleados del Departamento del Tesoro -del que depende el IRS- para fines de administración tributaria.

La Sección 6103 (h) (2) y (3) autoriza la divulgación de información tributaria al Departamento de Justicia, para asuntos fiscales civiles y penales, en su calidad de representante del IRS en asuntos fiscales federales en los tribunales de distrito, los tribunales de quiebras, el Tribunal de Denuncias Federales, los tribunales estatales, los tribunales federales de apelación y la Corte Suprema de Justicia. La Sección 6103 (h) (2) describe qué información se puede divulgar y con qué fines, mientras que la 6103 (h) (3) contiene requisitos previos de procedimiento para la divulgación.

Sin embargo, reconociendo la sensibilidad y los problemas de privacidad involucrados en la divulgación de información fiscal de personas que no participan en la contienda, el Congreso impuso restricciones a la divulgación de información fiscal de terceros; tales restricciones se materializan a través de 3 condiciones incluidas en la ley, de las que debe verificarse al menos una para que pueda proceder la divulgación:³⁸³

(A) el contribuyente es o puede ser parte del procedimiento, o el procedimiento surgió de, o en conexión con, la determinación de la responsabilidad civil o penal del contribuyente, o el cobro de dicha responsabilidad civil con respecto a cualquier impuesto establecido en virtud de [Título 26];

(B) el tratamiento de un ítem reflejado en una declaración está o puede estar relacionado con la resolución de un problema en un procedimiento o investigación [la “*prueba del ítem*”]; o

(C) dicha declaración o información de declaración se relaciona o puede relacionarse con una relación transaccional entre una persona que es o puede ser parte del procedimiento y

³⁸³ Solo aquellas partes de la declaración o la información de declaración del tercero que reflejan el ítem o la transacción deben ser divulgadas al Departamento de Justicia. Además, las declaraciones y la información de declaraciones de terceros contribuyentes no relacionados pero en una situación similar (por ejemplo, "terceros comparables") no se pueden divulgar a un funcionario o empleado del Departamento de Justicia porque no se puede cumplir con el “test del ítem” ni el “test de la transacción”.

el contribuyente que afecte, o pueda afectar, la resolución de un asunto en el proceso o investigación [la "prueba de transacción"].

La Sección 6103 (h) (4) permite la divulgación en un procedimiento judicial o administrativo, estatal o federal, relativo a administración tributaria, en circunstancias de divulgaciones "paralelas" pero más estrictas que las habilitadas al Departamento de Justicia según la sección 6103 (h) (2). Es el caso de uso de datos de terceros no relacionados con el contribuyente, en procedimientos judiciales. Y si bien en general la jurisprudencia ha interpretado estrictamente esta sección,³⁸⁴ dos antecedentes recientes han mostrado una mayor permeabilidad.

En el caso *Bristol-Myers Barceloneta, Inc. et al. v. United States*³⁸⁵ se analizaba: (1) si los demandantes tenían derecho a cambiar su ejercicio fiscal a través de un cierto proceso de aprobación automático, y (2) si la negativa del IRS a permitirlo constituía un trato desigual en base a los principios jurídicos sentados en *I.B.M. v. United States*.³⁸⁶ En la solicitud de divulgación, *Bristol-Myers* busca obtener información con respecto a terceros contribuyentes no vinculados, que fueran corporaciones de la sección 936 y que hubieren cambiado su ejercicio fiscal durante el período de tiempo prescrito. El Tribunal de Distrito de los Estados Unidos para el Distrito de Puerto Rico hace lugar al pedido y requiere que el IRS presente la información de los terceros contribuyentes no vinculados.

Y si bien no se indica el fundamento de tal decisión del Tribunal, aparentemente se habría basado en el caso *IBM v. United States*. Este caso involucraba a los dos únicos competidores en una pequeña industria: IBM y Remington Rand. Remington Rand había recibido un PLR ("Private

³⁸⁴ Véase *LeBaron v. United States*, 794 F. Supp. 947 (C.D. Cal. 1992) (feligrés / iglesia); *Tavery v. United States*, 32 F. 3d 1423 (10th Cir. 1994), aff'g 1991 U.S. Dist. LEXIS 15592 (D. Colo. Oct. 18, 1991) (esposo/esposa); *Mindell v. United States*, 693 F. Supp. 847 (C.D. Cal. 1988) (liquidador de impuestos/cliente); *Christoph v. United States*, 1995 U.S. Dist. LEXIS 1997, 77 A.F.T.R.2d (RIA) 809 (S.D. Ga. 1995) (esposo/esposa); *Guarantee Mut. Life Ins. Co. v. United States*, 78-2 U.S. Tax Cas. (CCH) ¶ 9728, 42 A.F.T.R.2d (RIA) 5915 (D. Neb. 1978) (employer/employee); *Cory Pools v. United States*, 213 Ct. Cl. 751 (1977) (empleador/empleado); *L.A.S. Enterprises, Inc. v. United States*, 213 Ct. Cl. 698 (1977) (employer/employee); *Estate of Stein v. United States*, 81-1 U.S. Tax Cas. (CCH) ¶ 13405, 47 A.F.T.R.2d (RIA) 1311 (D. Neb. 1981) (donante/donatario); *First W. Gov't Sec. v. United States*, 578 F. Supp. 212 (D. Colo. 1984), apelado, 796, F.2d 356 (10th Cir. 1986) (promotor de viviendas / inversionista); *Davidson v. Brady*, 559 F. Supp. 456 (W.D. Mich. 1983), apelado por otros motivos, 732 F.2d 552 (6th Cir. 1984) (prestatario / prestamista); *Nevins v. United States*, 88-1 U.S. Tax Cas. (CCH) ¶ 9199, 71A A.F.T.R.2d (RIA) ¶ 93-3023 (D. Kan. 1987) (individuos arrestados juntos por comprar marihuana). Uno de los pocos casos de información fiscal de terceros no relacionados en los que se permitió la divulgación fue *Beresford v. United States*, 123 F.R.D. 232, 89-1 U.S. Tax Cas. (CCH) ¶ 9166, 63 A.F.T.R.2d (RIA) 990 (E.D. Mich. 1988) (selecciona porciones de datos de la declaración de impuestos del tercero en los que el IRS había basado su valoración de las acciones del contribuyente/parte, cuya valoración estaba directamente relacionada con el impuesto del contribuyente /parte demanda de reembolso; se considera que cumple con los requisitos de la sección 6104(h)(4)(B)), en (TREASURY, 2000, pág. 47)

³⁸⁵ Civil No. 97-2567CC (D. P.R.).

³⁸⁶ 7 343 F.2d 914 (Ct. Cl. 1965), cert. denegado, 382 U.S. 1028 (1966).

Letter Ruling” o Resoluciones de Carta Privada)³⁸⁷ favorable con respecto a una cuestión de impuestos especiales; IBM hace la solicitud y se le deniega. Mas tarde el IRS también revoca la decisión a Remington Rand, pero no lo hace de forma retroactiva. IBM entonces demanda un reembolso por aquellos años en los que estuvo en vigor el fallo favorable de Remington Rand. En este caso IBM fundamenta su postura en que el IRS no debería tratar de manera diferente a contribuyentes en situación similar que soliciten resoluciones de cartas privadas. En base a ello, el tribunal resuelve que el IRS había abusado de su discreción bajo la sección 7805 (b) al no otorgar alivio retroactivo a IBM, y que el IRS no podría, en última instancia, otorgar un tratamiento fiscal diferente a los contribuyentes que plantean sustancialmente el mismo hecho, por lo que sostiene que IBM tenía derecho al reembolso.

Resulta así evidente que el tema de la divulgación de información fiscal de terceros no fue un problema, y el caso se decide antes de la Ley de reforma fiscal de 1976. Sin embargo, esta circunstancia de diferente encuadre jurídico no es tomada en cuenta al momento de emitir sentencia en *Bristol-Myers* (TREASURY, 2000, pág. 47).

El otro fallo que mencioné en donde se ve reflejada una relajación en la aplicación de la Sección 6103 (h) (4) es *Shell Petroleum, Inc. v. United States*.³⁸⁸ En este caso se discute el reclamo de reembolso de Shell basado en el derecho al crédito de la sección 29 para la producción de petróleo a partir de arenas bituminosas. Shell solicita que el IRS presente los certificados de la sección 43 de terceros, con el fin de comparar métodos de producción, dado que uno de los requisitos para la concesión de tal crédito era que la tecnología no haya estado ampliamente disponible, por lo que Shell busca demostrar, por inferencia, que cumplía con tal requisito.

En el primer dictamen, el Tribunal de Denuncias Federales ordena al gobierno que presentara, para inspección a puerta cerrada, las certificaciones de la sección 43 de contribuyentes no vinculados, en el entendimiento de que la cuestión de evaluar si la tecnología estaba ampliamente disponible “*necesariamente implicaba un análisis de la tecnología utilizada por otras empresas, incluidos los competidores de Shell*”. El tribunal determina que la sección 6103 (h) (4) (B) justifica la divulgación, analizando los certificados "directamente relacionados" para probar el caso de Shell. En respuesta, el fisco presentó una moción de reconsideración, citando la historia legislativa de las disposiciones de la sección 6103 (h) (4) (B) y (C) que no permiten la

³⁸⁷ Una resolución de carta privada, o PLR, es una resolución emitida a un contribuyente que interpreta y aplica las leyes tributarias al conjunto de hechos presentados por este. Un PLR se emite en respuesta a una solicitud por escrito presentada por el contribuyente, y no puede ser considerado un precedente por otros contribuyentes o por el personal del IRS.

³⁸⁸ No. 97-945 T (Fed. Cl.).

divulgación de terceros no relacionados de información tributaria. El Tribunal emite su segunda opinión el 21 de septiembre de 2000, fallando a favor de Shell y ordenando la presentación de los certificados al tribunal para su inspección a la Cámara. Al fallar en contra del fisco, el tribunal declara:

Aunque la Corte no está preparada para decir que el Congreso tenía la intención de permitir la divulgación de toda la información de la declaración de impuestos que sería evidencia admisible en el juicio, el Tribunal concluye que el estándar de admisibilidad en las Reglas Federales de Evidencia sirve como una guía útil para comprender el significado de la frase, "directamente relacionado."

Así, la corte interpreta "directamente relacionado" como un concepto afín a la admisibilidad, sin considerar si existía alguna relación entre las partes. Ello, a pesar de que como se ha señalado anteriormente, la *prueba del ítem* fue diseñada para permitir divulgaciones basadas en alguna relación o trato: accionista, socio beneficiario, prestamista, donante (TREASURY, 2000, pág. 49). Y, con relación a la reseña legislativa, el tribunal afirma:

Seguramente es correcto que la deducción de salario de la corporación X no es, por sí misma, relevante en cuanto a si la compensación de la corporación Y es razonable. Sin embargo, una muestra de deducciones por salarios corporativos dentro de la industria de Y sería altamente relevante en cuanto a si la compensación corporativa de Y era razonable ... ¿En ningún lugar contempló el Congreso que una muestra de información de declaraciones de impuestos de terceros que contenga elementos que están directamente relacionados por naturaleza con el elemento de un contribuyente en una contienda estaría fuera del alcance de la excepción de la Sección 6103 (h) (4) (B)?.

En síntesis, el Departamento del Tesoro entiende que estos dos casos, *Bristol-Myers y Shell*, son problemáticos porque reflejan un malentendido propósito de la sección 6103 (h) (4) y de los intereses de privacidad de terceros para los que esta sección está diseñada a proteger, aunque reconoce que la información de terceros debería habilitarse cuando se alega un trato desigual, previa demostración prima facie de dicho trato desigual por parte del contribuyente.

Con respecto a la otra sección que contiene normas referidas a divulgaciones relacionadas con administración tributaria, la Sección 6103 (k), puedo mencionar que el inciso 6103 (k) (6) contempla la divulgación de información sobre declaraciones por parte de los funcionarios del IRS o empleados con fines de investigación. En ese sentido, establece que dicho funcionario o empleado puede revelar información “*en la medida en que dicha divulgación sea necesaria para obtener información, que de otro modo no esté razonablemente disponible, con respecto a la correcta determinación del impuesto, responsabilidad por impuestos, cantidad a cobrar o con respecto a la aplicación de cualquier otra disposición de este título. Dichas divulgaciones se*

harán solo en tales situaciones y bajo tales condiciones, y deberán ser dispuestas por el Secretario mediante resolución” (énfasis proporcionado).

El tema se trató en *Gandy v. United States*,³⁸⁹ en donde se analiza el caso de revelaciones verbales por parte de un agente especial de la División de Investigación Criminal del IRS (ahora "CI") que el demandante estaba bajo investigación criminal. Estas divulgaciones se habrían realizado en el contexto de entrevistas, citaciones y contactos telefónicos. El tribunal sostuvo que la revelación no fue necesaria para obtener la información deseada.³⁹⁰

Con respecto a la divulgación a Agencias fiscales de otros niveles de gobierno, la sección 6103 (d) es la base del programa de intercambio de información con agencias de impuestos estatales. En 1976, el Congreso se dio cuenta de que muchos estados dependían de la información del IRS para el funcionamiento de sus propios sistemas impositivos, que a menudo utilizan conceptos federales como punto de partida para sus propias declaraciones. Para el Departamento del Tesoro, esta subsección se basa en el convencimiento de que la cooperación y divulgación entre el IRS y las agencias estatales de tributos mejoran el cumplimiento voluntario.

La Sección 6103 (d) requiere una solicitud por escrito del director de la agencia tributaria estatal, y la designación de los funcionarios que pueden recibir la información. La información recibida solo puede ser utilizada para fines fiscales estatales, no para la aplicación general de la ley civil o penal del estado. Los funcionarios estatales que reciben la información pueden volver a divulgarlo a otros funcionarios y empleados de la agencia tributaria, al representante legal de la agencia, o los contratistas de la agencia (pero solo para fines de la administración tributaria estatal).

La sección 6103 (f) habilita la divulgación de las declaraciones y la información sobre declaraciones al Congreso, a solicitud escrita del presidente del Comité de Medios y Arbitrios de la Cámara, del Comité de Finanzas del Senado o del Comité Conjunto de Impuestos. Si la información directa o indirectamente identifica a un contribuyente específico, solo puede proporcionarse a dicho comité cuando se reúne a puertas cerradas en sesión ejecutiva (a menos que el contribuyente consienta por escrito).

³⁸⁹ 99-1 USTC para. 50,237 (E.D. Tex. 1999), appeal docketed, No. 99-40205 (5th Cir. Feb. 23,1999).

³⁹⁰ Véase también *Payne v. United States*, 91 F. Supp. 2d 1014 (S.D. Tex. 1999), apelación archivada, Nos. 00-20107 and 00-20139 (5th Cir.); *Roebuck v. United States*, 83 A.F.T.R. 2d 99-957 (E.D.N.C.) (1999), *aff'd*, 1999 U.S. App. LEXIS 30473 (4th Cir. 1999) (opinión no publicada), en (TREASURY, 2000).

10.1.2.2. Divulgaciones No relacionadas con la Administración Tributaria

A partir de la Sección 6103 (i) el IRC contempla una variada miríada de situaciones en las que, con mayor o menor intensidad, se habilita la divulgación de información para fines no relacionados con administración tributaria. Comprende, entre otros, casos penales no tributarios, divulgación en caso de amenaza inminente de muerte o lesiones físicas, y confiscación civil en procesos penales.

Advierte el Departamento del Tesoro que existen reclamos de ampliar el alcance de este inciso por parte de la Agencia de contrainteligencia y de las Fuerzas de seguridad que encuentran limitados su acceso a la información tributaria. Además, se ha sugerido que esta sección debería enmendarse para permitir también el acceso para fines de aplicación de la ley penal estatal y local. Respecto de este último pedido, se ha respondido diciendo que -en 1981- había 19.000 agencias de aplicación de la ley estatales y locales en los Estados Unidos, muchas de la cuales no tenían la "*capacidad mínima para salvaguardar la información [fiscal]*".³⁹¹

Es importante mencionar que, a pesar de que la intención de los legisladores que concibieron la Sección 6103 en la reforma tributaria de 1976 fue de "*...equilibrar la necesidad de una oficina o agencia particular de información con el derecho a la privacidad del ciudadano y el impacto de la divulgación sobre la continuación de cumplimiento del sistema de declaración voluntaria de nuestro país*", a lo largo de los años se han ido agregando gradualmente numerosas excepciones adicionales a la sección,³⁹² lo que plantea dudas sobre si el equilibrio que buscó el Congreso ha sido mantenido. El Tesoro y el IRS reciben con frecuencia propuestas legislativas de otras agencias que buscan acceso a la información del contribuyente para fines no relacionados con la administración tributaria.

En el pasado, el Tesoro se ha resistido a iniciativas de divulgación a gran escala que abarcan un número de agencias, y ha favorecido un enfoque más incremental que involucra excepciones legislativas estrechamente adaptadas o, en ciertos casos, divulgaciones por consentimiento en un esfuerzo por limitar las divulgaciones a una pequeña cantidad de casos problemáticos. Sin embargo, tal solución -la divulgación por consentimiento-, ha planteado ciertos problemas y se espera que empeore a medida que la tecnología avance.

³⁹¹ Divulgación de información del IRS para ayudar con el cumplimiento de la ley penal, audiencia ante el Subcomité de Supervisión del Servicio de Impuestos Internos del Comité de Finanzas, Senado de los Estados Unidos, S. 732, 97th Cong., 1st Sess. 184-185 (9 de noviembre de 1981). También sería prácticamente imposible para el IRS realizar revisiones de salvaguardas de tantas agencias, en (TREASURY, 2000).

³⁹² Por ejemplo, la divulgación que se refiere al uso de la información fiscal para programas de préstamos y beneficios federales.

10.1.2.3. La FOIA y la divulgación de documentos del IRS

La FOIA generalmente requiere que las agencias federales pongan sus registros a disposición del público, excepto que dichos registros -o partes segregables de los mismos-, caigan dentro de una de nueve exenciones o tres exclusiones especiales a sus requisitos generales de divulgación. En opinión de la Corte Suprema, el propósito básico de la FOIA es "*garantizar una ciudadanía informada, vital para el funcionamiento de una sociedad democrática, necesaria para combatir la corrupción y hacer que los gobernadores rindan cuentas a los gobernados*".³⁹³ Sin embargo, al proporcionar una exención a los requisitos generales de divulgación de la FOIA, el Congreso reconoció que la divulgación de algunos tipos de registros no cumpliría el propósito básico de la FOIA o dañaría otros intereses importantes, como la privacidad, la seguridad y el funcionamiento eficaz y eficiente del gobierno. Tanto la FOIA como la sección 6110 reflejan el intento del Congreso de equilibrar adecuadamente estos intereses en competencia: la privacidad de los contribuyentes, una ciudadanía informada y la responsabilidad del gobierno, y la eficiencia de la AT.

Con respecto a la aplicación de la FOIA a las declaraciones y la información sobre declaraciones de impuestos, la misma ha sido sistemáticamente aplicada respecto de los distintos escritos producidos en el seno del IRS, sean memorandos internos, consultas técnicas de contribuyentes, dictámenes jurídicos, resoluciones administrativas en el marco de procedimientos de fiscalización, y en general, todo aquél escrito por el cual un funcionario del IRS emite una opinión o establece las condiciones que servirán para la determinación de impuestos.

He de advertir que la postura del IRS de que la sección 6103 tiene preeminencia por sobre la FOIA, es minoritaria. El Tesoro fundamenta tal posición en que no podría armonizarse el hecho de que la Sección 6103 pone énfasis en la confidencialidad mientras que la FOIA en la divulgación. Además, afirma que el tipo de información que es confidencial bajo la sección 6103 generalmente no es el misma que el que pretende ser revelado por la FOIA. Esta idea puede verse, por ejemplo, en *White v. IRS*, 707 F.2d 897 (6th Cir. 1983).³⁹⁴

Por otro lado, la postura mayoritaria ha tratado a la Sección 6103 como un estatuto de exención 3 de la FOIA. La Exención 3 de la FOIA establece que la ésta no se aplica a los asuntos que están "*específicamente exentos de divulgación por ley (que no sea la sección 552b de este*

³⁹³ *NLRB v. Robbins Tire & Rubber Co.*, 437 U.S. 214, 242 (1978).

³⁹⁴ Véase *White v. IRS*, 707 F.2d 897 (6th Cir. 1983); *King v. IRS*, 688 F.2d 488 (7th Cir. 1982); *Zale Corp. v. IRS*, 481 F. Supp. 486 (D.D.C. 1979) (que fue luego repudiado por la Cámara de Apelaciones de su propio Circuito en *Scientology*).

título), siempre que dicha ley (A) requiera que los asuntos se mantengan ocultos al público, de tal manera que no deje ninguna discreción sobre el tema, o (B) establezca criterios particulares para retener o se refiera a tipos particulares de asuntos a retener”.³⁹⁵

Bajo este enfoque, una persona que no tiene derecho a la información de conformidad con la sección 6103 no recibirá dicha información de conformidad con la FOIA porque está exenta de divulgación según la exención 3 (*Tax Analysts v. IRS.* -D.C. Cir. 1997- y *Church of Scientology v. IRS*, fallo de la Corte Suprema de 1987).³⁹⁶

Comparando ambos enfoques, el Departamento del Tesoro resalta que la importancia principal de uno respecto del otro es que las decisiones bajo la sección 6103 están sujetas a un estándar de revisión deferente de “abuso de discreción” por la Ley de Procedimiento Administrativo, mientras que las determinaciones de la FOIA están sujetas a revisión de *novo*³⁹⁷. Además, la FOIA incluye ciertos requisitos de procedimiento que no se encuentran en la sección 6103, como los límites de tiempo para las respuestas y el deber de separar y divulgar las partes no exentas de los documentos (TREASURY, 2000, pág. 39). Sin embargo, reconoce que ambas leyes pueden trabajar juntas de manera efectiva -como viene haciéndose-, y según lo ha entendido la Corte Suprema en *Church of Scientology of California v. IRS* (1987):

...Los dos estatutos nos parecen completamente armoniosos; de hecho, nos parecen hechos literalmente el uno para el otro: la Sección 6103 prohíbe la divulgación de cierta información del IRS.... La FOIA, que requiere que todas las agencias, incluido el IRS, proporcionen información no exenta al público, establece los procedimientos que el IRS debe seguir para hacer valer la exención de la Sección 6103 (o cualquier otra). [Nosotros] sostenemos ... que la Sección 6103 no reemplaza a la FOIA, sino que da lugar a una exención bajo la Exención 3 ...

Por tanto, entiendo que la jurisprudencia ha priorizado a la FOIA por sobre la sección 6103 en lo que a interpretación legislativa se refiere, tratando a la segunda como inserta en la primera, como una excepción de ella. Se analizará a continuación cómo se ha manejado el equilibrio de ambas normas, a través de la doctrina de la Corte.

³⁹⁵ 5 U.S.C. § 552(b)(3).

³⁹⁶ Véase *Tax Analysts v. IRS*, 117 F.3d 607, 611 (D.C. Cir. 1997) (“Ese § 6103 es el tipo de estatuto de no divulgación contemplado por la exención 3 de la FOIA está fuera de discusión ”). También en *Church of Scientology v. IRS*, 484 U.S. 9 (1987) (las partes acuerdan, pero el Tribunal no resuelve).

³⁹⁷ La llamada “Revisión de Novo” implica que el tribunal de apelaciones actuará como si estuviera considerando el caso por primera vez. No hay deferencia hacia el juez inferior. Las decisiones legales de un tribunal de primera instancia sobre cuestiones de derecho, en EE.UU., se revisan utilizando esta norma. Esto a veces, también se llama revisión plenaria o el estándar de «error legal». Permite a la corte de apelaciones sustituir su propio juicio sobre la corte inferior.

La FOIA, en efecto, impone la obligación a las agencias federales de poner a disposición del público la "papeles de trabajo o normativa de trabajo" o "actos administrativos que hagan a la función" de la agencia. El concepto de qué se entiende por "normativa de trabajo" se ha desarrollado en la jurisprudencia: "*Está bien establecido que la información que crea o proporciona la forma de determinar el alcance de los derechos y responsabilidades sustantivos constituye una forma de derecho que no se puede negar al público*".³⁹⁸

En el caso *Tax Analysts & Advocates v. IRS*, se trata la confidencialidad de los PLRs "*Private Letter Ruling*" o Resoluciones de Carta Privada y de los TAMs "*Technical Advice Memorandum*" o Memorando de Asesoramiento Técnico), y se llega a la conclusión de que los primeros debían ser divulgados en la medida en que fueron generados por la solicitud voluntaria de un contribuyente de asesoramiento tributario del IRS. Por el contrario, se consideró que los TAM estaban exentos en su totalidad porque respondieron a una consulta de un director de distrito con respecto al "*tratamiento de un conjunto específico de hechos relacionados con una declaración de impuestos* presentada por un contribuyente designado que involucraba una fiscalización o conexión con un reclamo del contribuyente de reembolso o crédito de impuestos" y, por lo tanto, "*tratan directamente con la información contenida en 'declaraciones hechas con respecto a impuestos' y son parte del proceso mediante el cual se determinan los tributos*".

Pero en *Fruehauf Corp. v. IRS*, sin embargo, el Sexto Circuito alcanzó el resultado opuesto con respecto a "*aquellas partes de las respuestas a las solicitudes de Asesoramiento Técnico que están o estaban destinadas a ser emitidas a los contribuyentes*".³⁹⁹

En respuesta a estos casos, surge la sección 6110 como parte de la reforma fiscal de 1976, que dispone que una "determinación por escrito" y cualquier documento de antecedentes relacionado con la misma deben estar abiertos a la inspección pública, porque "*solo de esta manera se puede garantizar a todos los contribuyentes el acceso a las resoluciones del IRS. Además, esto tiende a aumentar la confianza del público en que el sistema tributario opera de manera justa y equitativa con respecto a todos los contribuyentes*".⁴⁰⁰

Pero la Ley de Reforma Tributaria de 1976 introduciría el concepto de "*información de declaración*" a las protecciones de la sección 6103, lo que llevará a cuantiosos litigios futuros.

³⁹⁸ *Tax Analysts & Advocates v. IRS*, 505 F.2d 350, 353 (D.C. Cir. 1974), citando a *Sterling Drug, Inc. v. FTC*, 450 F.2d 698 (D.C. Cir. 1971).

³⁹⁹ 522 F.2d 284 (6th Cir. 1975), anulado, *Internal Revenue Service v. Fruehauf Corp.*, 429 U.S. 1085 (1977), en prisión preventiva, *Fruehauf Corp. v. Internal Revenue Service*, 566 F.2d 574 (6th Cir. 1977).

⁴⁰⁰ Comité Conjunto de Impuestos, 94 ° Congreso, 2 ° Sesión, Explicación general de la Ley de Reforma Tributaria de 1976, 304 (Comm. Print 1976).

Esto es, la nueva sección 6103 (b) (2) (A) define “*información de declaración*” a aquella que incluya lo siguiente:

- la identidad de un contribuyente, la naturaleza, fuente o monto de sus ingresos, pagos, recibos, deducciones, exenciones, créditos, activos, pasivos, patrimonio neto, obligación tributaria, impuesto retenido, deficiencias, sobrevaloraciones o impuestos pagos,
- si la declaración del contribuyente fue, está siendo o será examinada o sujeta a otra investigación o procesamiento, o
- cualquier otro dato, recibido por, registrado por, preparado por, proporcionado o recopilado por el Secretario con respecto a una declaración o con respecto a la determinación de la existencia, o posible existencia, de responsabilidad (o el monto de la misma) de cualquier persona bajo este título por cualquier impuesto, multa, interés, multa, decomiso u otra imposición o delito.

Y esta definición amplia de “*información de declaración*” que adopta la sección 6103⁴⁰¹ en los hechos implicó introducir un nuevo concepto que arrasó con los PLR y TAM en su totalidad y, al mismo tiempo, dispone que éstos deben hacerse públicos bajo FOIA en la sección 6110.

Casi una década después, se volvió a tratar el tema de la divulgación de "normativa de trabajo" del IRS, en el caso *Taxation with Representation Fund (TWRP) v. IRS*,⁴⁰² en el que se discutía si los Memorandos del Asesor General ("GCM") se equiparan a los Informes Técnicos del Asistente del comisionado, los documentos de Decisión en Acción ("AOD") emitidos sobre casos, y los Memorandos Técnicos ("MT") aprobados por el Subsecretario del Tesoro (Política de Impuestos), por lo que debían ser divulgados bajo FOIA (a) (2). Se concluye que dado que los documentos fueron (1) conciliados con los puntos de vista de decisión final de la agencia, (2) utilizados por los agentes del caso en sus tratos con otros contribuyentes; y/o (3) utilizados internamente como precedente, el tribunal sostuvo que las acciones de los tomadores de decisiones con respecto a estos documentos y el uso de los mismos por parte del personal de la agencia después de su emisión hicieron que estos documentos fueran interpretaciones de la ley adoptadas de manera informal y, por tanto, que fueran reveladas bajo la FOIA (a) (2).

Una década después, en *Tax Analysts v. IRS*,⁴⁰³ se analizó si los Memorandos de Asesoramiento de Servicio de Campo ("FSA") caían dentro del privilegio del proceso deliberativo de FOIA (b) (5) o constituían interpretaciones de la ley adoptadas por el IRS que tenía que ser divulgadas bajo FOIA (a) (2). A pesar de que las FSA no se alineaban con las opiniones de la agencia decisoria final, los agentes del caso no las utilizaron en sus tratos con otros contribuyentes

⁴⁰¹ United States v. Barrett, 837 F.2d 1341 (5th Cir. 1988), revision denegada, 492 U.S. 926, audiencia denegada, 493 U.S. 883 (1989).

⁴⁰² 646 F.2d 666 (D.C. Cir. 1981)

⁴⁰³ 117 F.3d 607 (D.C. Cir. 1997)

y no se utilizaron internamente como un precedente, el Circuito de DC determinó que debido a que las FSA eran (1) declaraciones de la oficina nacional de las autoridades del Asesor Jurídico Principal sobre asuntos particulares de los contribuyentes, (2) escritas en la oficina nacional para obtener uniformidad en asuntos legales importantes, y (3) utilizados por los agentes del caso en sus tratos con los contribuyentes con respecto a los cuales se redactaron las FSA, eran informalmente vinculantes para los destinatarios y, por lo tanto, constituían interpretaciones adoptadas por el IRS en el sentido de FOIA (a) (2) y no estaban exentas en su totalidad de la divulgación por FOIA (b) (5). Específicamente, el Tribunal determinó que las partes del análisis legal de estos memorandos producidos por los abogados no eran información de declaración en el sentido de la sección 6103 (b) (2) y, por lo tanto, estaban sujetas a divulgación. Posteriormente, en la Reforma Tributaria de 1998, el Congreso modifica la cláusula del IRC agregando "*Asesoramiento del abogado principal*" a la lista de determinaciones escritas sujetas a divulgación según la sección 6110.

Existe la propuesta de ampliar aún más el alcance de la divulgación e incluir no solo el asesoramiento emitido por el componente de la oficina nacional del Asesor Jurídico Principal a los empleados de campo o del centro de servicios del IRS o los empleados regionales o de distrito del Asesor Jurídico Principal, sino también abarcar todo "asesoramiento oficial" emitido por cualquier componente del Asesor Jurídico Principal o del IRS a cualquier empleado del Asesor Jurídico Principal o del IRS. Dicho asesoramiento oficial tendría que transmitir (1) una interpretación legal de una provisión de ingresos, (2) la posición o política del IRS o la Oficina del Asesor Principal con respecto a una provisión de ingresos, o (3) interpretación de la ley estatal, ley extranjera u otra ley federal relacionada con la evaluación o el cobro de cualquier responsabilidad en virtud de una disposición de ingresos.

Sin embargo, en opinión del Tesoro esta apertura debería tener un límite: el análisis legal de las cuestiones tributarias contenidas en documentos redactados por la Oficina del Asesor Jurídico Principal o el IRS no debe equipararse automáticamente con la normativa de trabajo de la agencia y debe gozar de la protección del privilegio del proceso deliberativo cuando corresponda.

Cuando se promulgó la sección 6110, el Congreso declaró que los Acuerdos de cierre ("Closing Agreements") no se consideran determinaciones escritas sujetas a divulgación según la sección 6110:

[L] a Ley no requiere la divulgación pública de un acuerdo de cierre celebrado entre el IRS y un contribuyente, que determina el impuesto a pagar del contribuyente respecto a un año fiscal.... El Congreso

entiende que tal acuerdo es generalmente el resultado de una negociación y, como tal, no necesariamente representan el punto de vista del IRS sobre la ley.

Pero advierte:

Sin embargo, el Congreso tiene la intención de que la excepción del acuerdo de cierre no sea utilizada como un medio para evitar la divulgación pública de determinaciones que en la práctica, se publicaría en un formulario que estaría abierto a la inspección pública [sección 6110].

Los acuerdos de cierre caen dentro de la definición de "información de declaración" en el Código porque consisten en "*datos recibidos, registrados por, preparados por, proporcionados a, o recaudado por el Secretario con respecto a ... la determinación de la existencia, o posible existencia, de responsabilidad (o el monto de la misma) ... por cualquier impuesto ...*".⁴⁰⁴ Y así lo ha entendido en Tribunal en *Tax Analysts v. IRS*, afirmando que "...*generalmente establecen los términos de la negociación de un acuerdo entre el contribuyente y el IRS, [pero] no tienen la intención de proporcionar análisis, interpretar la ley, o aplicar la ley a un conjunto particular de hechos*".

Este principio de que los contratos de cierre, al menos de sujetos pasivos, son información de declaración confidencial y no debe estar sujeta a divulgación ha sido relativamente indiscutible. Sin embargo en reciente años, dos demandas de la FOIA han disputado este principio con respecto a las entidades exentas de impuestos, aparentemente debido a la percepción de que el IRS ha adoptado la práctica de resolver disputas con iglesias y otras entidades sobre el estado de exención a través de un proceso de acuerdo de cierre (confidencial) en lugar del proceso de solicitud (pública) de estado de exención⁴⁰⁵.

10.1.3. La Protección de datos tributarios en EE.UU.

Hatfield, analizando el gran volumen de información personal en manos del IRS advierte que hay más de un siglo de historia jurídica estadounidense que regula el uso de información del contribuyente, recopilada por el IRS, pero nunca ha habido preocupación ni legislativa ni doctrinal por la recolección de dicha información. Más aún, el autor afirma que "*la ley que protege la privacidad en la administración tributaria no ha sido escrito con miras a proteger a los contribuyentes de los efectos nocivos de recopilación excesiva de información. La ley ha sido escrita solo para proteger la información del uso y la difusión inapropiados* (HATFIELD, 2018, págs. 582-583).

⁴⁰⁴ Section 6103(b)(2)(A); see *Tax Analysts v. IRS*, 53 F. Supp. 2d 449 (D.D.C. 1999).

⁴⁰⁵ (LUPI-SHER, 2000) en (TREASURY, 2000)

Ello así, con relación a la recopilación de datos tributarios, el autor identifica razones tanto prácticas como de principio para preocuparse por la privacidad del contribuyente en EE.UU. En relación con las razones prácticas, explica que el IRS actualmente no puede recopilar gran parte de la información que necesita, siendo el costo de esa incapacidad de aproximadamente USD 450 mil millones en impuestos cada año. Pero asegura que, en las próximas décadas, la presión para cerrar esta "brecha fiscal" llevará al IRS a aumentar el uso de tecnología avanzada para reducir la "brecha de información".⁴⁰⁶ El autor sostiene que *“la necesidad práctica de una política de privacidad coherente en materia tributaria aumentará a medida que la tecnología incrementa la capacidad del IRS para recopilar información”*.

Respecto de las razones de principio, el autor expone que, entre las agencias gubernamentales, el IRS tiene la autoridad legal más amplia para recopilar información que minimice la privacidad, por lo que se debería impulsar el estudio de la incidencia sobre la privacidad de su comportamiento. Y justifica tal entendimiento en el hecho de que *“el derecho tributario no es una cuestión meramente de medición económica [porque] casi cualquier aspecto de la vida personal puede ser relevante desde el punto de vista fiscal”* y, por tanto, recopilado por el IRS. Entiende que el sistema tributario se rige por una combinación de políticas, y etiquetar una demanda de información como una cuestión de la "legislación fiscal" no debería hacer que la demanda parezca más especial, más simple o menos controvertida de lo que sería en otro contexto. *“La etiqueta ‘impuesto’ no debe ocultar el costo a la privacidad, los daños y los riesgos de estas demandas”* (HATFIELD, 2018, págs. 581-582).

En este punto, es justo destacar que en EE.UU. existe un procedimiento a través del cual el contribuyente -persona jurídica- afectado por un requerimiento de información en el marco de una inspección tributaria puede solicitar la no revelación de secretos empresariales o la revelación de una determinada manera que proteja su confidencialidad.⁴⁰⁷

Con respecto al uso posterior de la información recolectada -el otro aspecto cuidado por el Derecho a la Protección de Datos Personales-, mencioné anteriormente que la sección 6103 surgió del deseo de proteger la información de declaraciones del uso sin restricciones por parte del presidente y varias agencias federales. El Congreso creía que los contribuyentes no solo tenían una expectativa razonable de privacidad en la información personal que se les pidió que entregaran al IRS, sino que dicha protección de la privacidad también era un componente importante del

⁴⁰⁶ Por supuesto, el IRS estaría haciendo solo lo que todas las demás agencias gubernamentales y las empresas de privacidad está haciendo: perseguir el flujo cada vez mayor de datos de “Internet de las cosas” y otras tecnologías de la información.

⁴⁰⁷ Véase (CUNNINGHAM & O'BRIEN, 1990) y (SCHICK, 2000, pág. 32)

cumplimiento voluntario continuo que imponen las leyes de impuestos. La historia legislativa de la sección 6103 describe las preocupaciones de política subyacentes al estatuto de la siguiente manera:

Se ha dicho que el IRS probablemente tenga más información sobre más personas que cualquier otra agencia en este país. En consecuencia, casi todas las demás agencias que necesitan información sobre ciudadanos estadounidenses, por lo tanto, lógicamente la buscan en el IRS. Sin embargo, en muchos casos, el Congreso no ha considerado específicamente si las agencias que tienen acceso a la información fiscal deberían tener ese acceso.

* * *

Se han planteado preguntas y se ha creado una controversia sustancial sobre si el alcance actual de la divulgación real y potencial de la declaración y la información de declaración de impuestos a otras agencias federales y estatales para fines no tributarios viola una expectativa razonable de privacidad por parte del ciudadano estadounidense con respeto a dicha información. Esto, a su vez, ha planteado la cuestión de si la reacción del público ante este posible abuso de la privacidad afectaría gravemente a la eficacia del exitoso sistema de evaluación voluntaria de nuestro país, que es el pilar del sistema fiscal federal.⁴⁰⁸

En este sentido, en EE. UU. el Congreso consideró en 1974 que el establecimiento de una estricta regla de confidencialidad de la información tributaria resultaba del todo necesaria, en la medida en que el IRS poseía más información sobre los ciudadanos que ninguna otra agencia, de suerte que si se produjeran abusos por parte del IRS haciendo un «uso desviado» de tales datos ello generaría una pérdida de confianza pública que dañaría seriamente al sistema tributario (SALTZMAN, 1991, págs. 4-56-57).

Fruto de tal estudio e informe del Congreso noté que se modificó el IRC en 1976 estableciendo una cláusula de secreto tributario, actualización que fue justificada por la Comisión para el Estudio de Protección de la Privacidad (1977) con estas elocuentes palabras:

El hecho de que la recaudación de impuestos sea esencial para el gobierno justifica una intrusión extraordinaria en la privacidad personal por parte del IRS, pero también es la razón por la que se deben tomar precauciones extraordinarias contra el uso indebido de la información que el Servicio recopila de los contribuyentes.

Tras esta reforma se ha considerado que el Derecho de los EE.UU. ha articulado una regla de equilibrio entre el derecho del Estado (y demás entes públicos) de recaudar los impuestos y los derechos de los contribuyentes (incluidas las entidades) a la intimidad que se concreta en un

⁴⁰⁸ S. Rep. No. 94-938, supra note 35, at 316-17.

derecho a la confidencialidad que excluya las revelaciones no autorizadas de su información (PARNELL, 1977, pág. 113 y ss.).

Sin embargo, la reacción tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, se han hecho sentir, compartiendo la preocupación y advirtiendo desequilibrios.

Así, por ejemplo, *Townsend* (1993) y *Nikitman* (2002) abordaron el tema del uso de la información tributaria por el IRS en pleitos con otros contribuyentes, distintos del sujeto de la información. Estos autores se han posicionado en particular en relación con la aplicación de la regla de confidencialidad de la información tributaria excluyendo que la Administración tributaria puede usar la información de los contribuyentes frente a otros obligados tributarios «desconectados» de los primeros en el marco de procedimientos tributarios de inspección y liquidación (TOWNSEND, 1993, pág. 923 y ss.) y (NIKITMAN, 2002, pág. 33).

Y, por el lado de la jurisprudencia he observado como, por ejemplo, respecto de la confidencialidad de la información tributaria frente a demandas de publicidad planteadas sobre la base de la FOIA, se han ido habilitando divulgaciones que, posteriormente, tuvieron recepción legislativa,⁴⁰⁹ siendo fuerte la presión en ese sentido.

Todo esto lleva a pensar que esta voluntad y convencimiento de un equilibrio que, si bien pudo haber sido inicialmente, con el tiempo ha ido cediendo a demandas particulares que llevaron, en los hechos, a un mayor avance de la FOIA sobre la confidencialidad tributaria y, por ende, sobre el derecho a la protección de datos en manos del IRS.

10.2. España

10.2.1.La recolección de datos con Trascendencia tributaria - 10.2.2.El uso de datos con Trascendencia Tributaria - 10.2.3.La protección de datos tributarios en España

Como ya mencioné el RGPD europeo, de corte personalista y cobertura internacional, se asienta en la idea de reconocer y garantizar a las personas el control sobre sus propios datos, a las que sujeta no sólo a los entes gubernamentales sino también a cualquier empresa establecida dentro del territorio de EEA. Reconoce 5 nuevos principios jurídicos: derecho a la integridad, derecho a la confidencialidad, derecho de supresión (derecho al olvido), principio de exactitud y derecho de rectificación.

⁴⁰⁹ Véase *Tax Analyst & Advocates, v. IRS; Accord, Freuhauf Corp. v. IRS*; entre otros.

A nivel nacional, el art. 18.4 de la CE protege la privacidad informática y garantiza el *habeas data* -según interpretación del TC-, y la LOPD comprende los datos de carácter personal registrados en soporte físico, que los haga susceptibles de tratamiento, y a toda modalidad de uso posterior de estos datos por los sectores público y privado. Y establece los principios de calidad de datos, derecho de información en la recogida de datos, consentimiento, datos especialmente protegidos -ideología, religión o creencias-, datos relativos a la salud -tratamiento de acuerdo a legislación estatal o autonómica-, seguridad de datos, deber de secreto, comunicación de datos y acceso por cuenta de terceros. Por último, se reconocen los siguientes derechos personales: 1) Impugnación de valoraciones, 2) consulta al Registro General de Protección de Datos, 3) Derecho de acceso, 4) Derecho de Rectificación y cancelación, 5) Derecho a indemnización.

En ese contexto, profundizaré a continuación la articulación entre el art. 18.4 CE y la LOPD, por un lado, y la LGT por el otro, comenzando con el análisis del aspecto referido a la recolección de datos de datos con trascendencia tributaria, para dar lugar luego a la consideración sobre el uso de tales datos.

10.2.1. La recolección de datos con Trascendencia tributaria

Como se vió, en España la regulación de la protección de datos por la AT se encuentra recogida con carácter general en la LOPD y en materia tributaria, en el artículo 93 de la LGT. En esta última norma, la ley obliga a todos –personas físicas, jurídicas, públicas y privadas- a facilitar a la AT información propia y de terceros siempre que tenga trascendencia tributaria. Además pude ver que los tribunales han precisado que la información tendrá trascendencia tributaria “*siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos aunque su utilidad pueda ser potencial, indirecta o hipotética*” (STS, 3ª, 7/6/2003 (RJ 2003\4014; MP: José Mateo Díaz). Y, con relación a la forma en que debe suministrarse la información, la AT puede obtener información a través de las obligaciones de suministro establecidas normativamente con carácter general y periódico pero también puede hacerlo a través de requerimientos individualizados.

Sin embargo, si bien la regulación de la LOPD y la LGT tienen muchos puntos en común respecto de la obtención, custodia y tratamiento de datos personales por los particulares, está claro que “*no puede ser igual la regulación que la ley hace de la obtención de datos y su posterior tratamiento por un particular que quiere servirse de ellos para sus propios intereses comerciales que la que haga una Administración pública para la atención de fines de interés general*” (HERRERO DE ENGAÑA, 2007, pág. 14). En ese sentido, resulta relevante identificar las

particularidades que en esta materia se establecen en relación con las Administraciones Públicas y, en particular, con la Administración tributaria.

La Administración está obligada a respetar determinadas obligaciones referidas al proceso de recolección de datos, que comprenden 4 áreas: consentimiento, calidad, acceso y rectificación y cancelación.

a) La excepción del Consentimiento en la obtención de datos. El deber de información.

Mencioné en el apartado 6.3.2.2. que la LOPD -artículos 5 y 6- parte, como regla general, de la necesidad de contar con el “consentimiento” del interesado para poder tratar sus datos personales. Además, exige que al tiempo de la obtención del consentimiento, al interesado se le informe de la existencia del fichero, del carácter voluntario u obligatorio del suministro de los datos y de los derechos que le asisten al respecto.

Ahora bien, este importante requisito del consentimiento se exceptúa, sin embargo, cuando los datos se recogen por las Administraciones Públicas. El artículo 6.2 de la LOPD dispone que *“no será preciso el consentimiento cuando los datos de carácter personal se recojan para el ejercicio de las funciones propias de las Administraciones públicas en el ámbito de sus competencias”*. Por supuesto, esto comprende a la AT, que entonces puede obtener, almacenar y tratar los datos sin el consentimiento de los interesados.

Destaca *Herrero de Engaña* que estas excepciones al régimen general establecidas a favor de las Administraciones Públicas se aprecian también en la regulación que la LOPD hace de los denominados datos especialmente protegidos o datos sensibles (art. 7). Dentro de éstos considera, por ejemplo, a los datos referidos a la comisión de infracciones penales y administrativas⁴¹⁰ respecto de los cuales establece que sólo se tratarán en los ficheros previstos en sus normas reguladoras (HERRERO DE ENGAÑA, 2007, pág. 15).

Ahora bien, debo recordar también que la Administración, aunque está exceptuada de la obligación general de requerir el consentimiento del interesado, no queda relevada del “deber de información” establecido en el artículo 5 LOPDP con arreglo al cual, al tiempo de la obtención de

⁴¹⁰ Otros datos sensibles son los afectan a la ideología, afiliación sindical, religión, creencias, origen racial, salud y vida sexual. La LOPD dispone que su tratamiento requiere consentimiento expreso pero también precisa que se permite su tratamiento cuando sea necesario para la asistencia sanitaria o salvar un interés vital del afectado cuando se encuentre jurídica o físicamente imposibilitado para dar su consentimiento. Pese a esta especial protección, la LOPD permite a la Administración pública tratar estos datos sin necesidad de consentimiento del interesado en caso de que sean absolutamente necesarios para los fines de una investigación concreta (art. 22.3 LOPD) llegando incluso a facultar a la Administración para denegar el acceso a ellos.

los datos, debe informarse al interesado de la existencia del fichero y de las posibilidades de ejercitar los derechos de acceso, oposición, rectificación y cancelación.⁴¹¹

b) La calidad los datos

El hecho de que la Administración no precise del consentimiento del interesado para la recogida de datos no quiere decir que pueda recoger y tratar cualquier dato. Las Administraciones Públicas están también sujetas a las obligaciones legales impuestas en materia de calidad de los datos. Ello así, y como ya se vio en el capítulo 6, la calidad de los datos implica, en primer lugar, que han de ser adecuados a la finalidad que justifica su obtención (art. 4 LOPD). Y este requisito debe cumplirse en todo tiempo, tanto en el momento inicial de la obtención como en el posterior del uso y en el momento final de la cancelación⁴¹².

Así, advierte *Herrero de Engaña* que, en el momento de la obtención “*se impone que los datos sean pertinentes (categoría más amplia que los necesarios) pero que no sean excesivos (categoría no tan amplia que comprenda los superfluos)*”. En el momento del uso, se impone que “*los datos no puedan usarse para finalidades incompatibles con aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos (no considerándose incompatible el uso con fines históricos, estadísticos*

⁴¹¹ En cumplimiento de tal normativa la Agencia Estatal de la Administración Tributaria Española (AEAT) en su página web , informa la procedencia de los datos por ella obtenidos, en el marco de la información al contribuyente sobre la protección de datos y tal como lo establece la antes mencionada LOPDP, detallando las siguientes fuentes: del propio interesado, de datos cedidos por otras Administraciones Públicas, de Entidades Privadas, de personas físicas diferentes al interesado, de registros públicos, y de fuentes accesibles al público.

Además indica que la recogida de datos se realiza por mandato legal, ya sea de manera voluntaria o en el ejercicio de sus funciones vía requerimiento, y que no tiene obligación de informar a los interesados sobre la recogida de los datos, en base al artículo 14 del Reglamento UE 2016/679, según el cual, la obligación de información no se aplicará, entre otros, en los siguientes supuestos:

- la obtención o la comunicación de los datos esté expresamente establecida por el Derecho de la Unión o de los Estados miembros que se aplique al responsable del tratamiento o
- cuando los datos personales deban seguir teniendo carácter confidencial sobre la base de una obligación de secreto profesional regulada por el Derecho de la Unión o de los Estados miembros, incluida una obligación de secreto de naturaleza estatutaria.

Y aclara que, en el caso de la Agencia Tributaria, el primer supuesto queda recogido en los artículos 93 y 94 de la LGT y el segundo supuesto en el artículo 95 de la misma ley, que establece el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

Asimismo declara que, además de lo descrito anteriormente, se realizan otros tratamientos no asociados a la gestión sistema tributario estatal y aduanero, cuya procedencia se describe en cada una de las actividades de tratamiento de este tipo que realiza la AEAT y que están accesibles en el Registro de actividades de tratamiento.

Con relación a la legitimación de la AEAT para la recolección de datos de trascendencia tributaria, en la misma página se menciona que, según el artículo 6.1.c del Reglamento UE 2016/679, los datos de carácter personal podrán ser tratados cuando “el tratamiento es necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento”.

Puesto que la AEAT, por ley, tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, por tanto los tratamientos realizados en el cumplimiento de dichas obligaciones están legitimados, de acuerdo con los requisitos que exige el Reglamento UE 2016/679.

⁴¹² *Ibidem*

o científicos)”. En el momento final, “los datos deben cancelarse cuando hayan dejado de ser necesarios o pertinentes para la finalidad para la que fueron recogidos”.

Pero, además de “adecuados” a la finalidad, los datos han de ser “veraces” en el sentido de ser *exactos y actuales* -puestos al día, dice la ley- de manera que respondan con veracidad a la situación del interesado. Si no son exactos o son incompletos, deben modificarse o completarse de oficio sin perjuicio del derecho del interesado a instarlo.

En síntesis, no hay excepciones contempladas por la ley a la calidad de los datos que recolecte la Administración.

c) Acceso

Como también ya he mencionado, con carácter general la LOPD (artículos 14 a 18) recoge el derecho de acceso del interesado a los ficheros. En ese sentido, cualquier persona puede conocer -recabando a tal fin la información oportuna del Registro General de Protección de Datos, que es de consulta pública y gratuita- la existencia de ficheros de datos de carácter personal. Conocido el fichero, el interesado tiene derecho a solicitar y obtener gratuitamente información de sus datos de carácter personal sometidos a tratamiento, el origen de dichos datos, así como las comunicaciones realizadas o que se prevén hacer de los mismos.

d) Rectificación y cancelación

De acuerdo con la LOPD, los datos de carácter personal serán *rectificados* cuando resulten inexactos o incompletos, y serán *cancelados* los datos cuyo tratamiento no se ajuste a lo dispuesto en la ley. La cancelación dará lugar al bloqueo de los datos, conservándose únicamente a disposición de las Administraciones públicas, Jueces y Tribunales, para la atención de las posibles responsabilidades nacidas del tratamiento, durante el plazo de prescripción de éstas. Cumplido el citado plazo deberá procederse a la supresión.

Entre las excepciones a los derechos de acceso, rectificación y cancelación la LOPD el autor destaca la denegación del acceso a los ficheros policiales⁴¹³ y a los de la Hacienda Pública (artículos 22 y 23). Así, los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán denegar el

⁴¹³ Los ficheros policiales de carácter administrativo están sujetos al régimen general. Los datos recogidos con finalidades policiales sin consentimiento del interesado para la prevención de riesgos de seguridad o represión de infracciones penales (que pueden contener incluso datos sensibles si así lo exige una investigación concreta) deben almacenarse en ficheros específicos, clasificados en categorías en función de su grado de fiabilidad y deben ser cancelados cuando dejen de ser necesarios para las averiguaciones que motivaron su almacenamiento. Los responsables de los ficheros que contengan este tipo de datos podrán denegar el acceso, la rectificación o cancelación en función de los peligros que pudieran derivarse para (i) la defensa del Estado o la seguridad pública, (ii) la protección de los derechos y libertades de terceros o (iii) las necesidades de las investigaciones que se estén realizando.

ejercicio de los derechos de acceso cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendientes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras. En este último caso, la LGT en su artículo 99.4⁴¹⁴ sólo permite el acceso al expediente en el momento del trámite de audiencia, a diferencia de lo que ocurre con carácter general en materia de procedimiento administrativo en el que la Ley de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC) en su artículo 35⁴¹⁵ reconoce el derecho del interesado a conocer en cualquier momento el estado del procedimiento y a obtener copia de los documentos contenidos en él (HERRERO DE ENGAÑA, 2007, pág. 17).

El interesado al que se deniegue, total o parcialmente, el ejercicio de los derechos de oposición, acceso, rectificación o cancelación, podrá ponerlo en conocimiento de la Agencia de Protección de Datos que deberá asegurarse de la procedencia o improcedencia de la denegación. El plazo máximo en que debe dictarse la resolución expresa de tutela de derechos será de seis meses. Contra las resoluciones de la Agencia de Protección de Datos procederá recurso contencioso- administrativo.

También puede citarse la Orden de la AEAT de España del 18/11/99, que regula el suministro de información tributaria interjurisdiccional, cuyo Art. 6 establece las siguientes reglas: 1) Adecuación de los datos suministrados a las funciones y competencias del cesionario; 2) Relevancia y utilidad de la información para los fines que justifican el suministro; 3) Proporcionalidad entre los datos suministrados y los fines para los que se solicitan; 4) Seguridad de los medios de transmisión y acceso empleados; 5) Eficiencia y minimización de coste; y 6) Estricta afectación a los fines que justifican y para los que se solicitan los datos, sin que la información tributaria pueda utilizarse en perjuicio del interesado o afectado en ningún otro caso (CARRANZA TORRES, 2001, pág. 1).

Hasta aquí, las normas. En cuanto a la jurisprudencia referida al alcance de la potestad del fisco en la recolección de datos con trascendencia tributaria, los tribunales han tratado de precisar cuando el deber de sigilo exigido a quienes administran bases de datos personales ha de decaer ante el derecho de la Administración a conocer información tributaria con objeto de contribuir a la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos.

⁴¹⁴ Art. 99.4 LGT: “El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución”.

⁴¹⁵ Art 35 – Derecho de los Ciudadanos: “Los ciudadanos, en sus relaciones con las Administraciones Públicas, tienen los siguientes derechos: a) A conocer, en cualquier momento, el estado de la tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados, y obtener copias de documentos contenidos en ellos...”.

En ese sentido, puedo citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía 280896/2001 de 27 de junio,⁴¹⁶ que resuelve la controversia originada a raíz de la liquidación practicada por la Dependencia de Inspección de la Delegación de la AEAT de Jerez de la Frontera a un determinado sujeto, por el concepto IRPF (por sus siglas de Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas) del ejercicio 1990. En concreto, se discutía sobre los rendimientos de capital mobiliario (letras de Tesoro y cuenta corriente Oro Bankinter) del recurrente, dado que éste manifestaba que no se había mencionado en dicha liquidación como se había obtenido dicha información, pudiendo provenir de un requerimiento de información efectuado a entidades financieras, sin que conste ningún documento relativo a dicho requerimiento de información ni había recibido la notificación respectiva.

Frente a ello, el Tribunal argumenta que el secreto bancario en el que pueden ampararse las entidades sólo puede ser relacionado con el derecho a la intimidad en la medida en la que los datos bancarios reflejan datos de la vida privada. Y dicha situación, no tenía lugar con relación a simples movimientos de saldo, abonos y cargos en cuenta sin referencia alguna a la causa remota de tales movimientos de cuenta. Estos datos no tienen relevancia para intimidad personal y familiar del contribuyente, como tampoco la tiene la declaración sobre la renta o sobre el patrimonio. Por ello, el TSJ desestimó el recurso interpuesto por dicho sujeto dado que tal liquidación no afectó a su derecho a la intimidad, y por ende, no pueden ampararse sus datos bajo el secreto bancario ni tributario.

Otro caso en el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional 1359/2002⁴¹⁷ de 15 de abril, donde el objeto del litigio era un requerimiento efectuado por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Oficina Nacional de Inspección al Centro de Servicios Iberia Plus, para que ésta aportara información sobre si las personas o entidades que indicaba eran titulares de la tarjeta Iberia Plus y, en su caso, la relación de vuelos que determinaban su cuenta en puntos por dicha tarjeta. En este caso, se consideró que el conocimiento por la Hacienda Pública de los datos solicitados, no constituían una intromisión en la intimidad y de suponerlo, no serían una intromisión arbitraria o injustificada, sino que tendrían un firme apoyo constitucional en el propio art. 31 de la norma fundamental, dado que el derecho a la intimidad no es ilimitado y ante la Hacienda Pública habría un límite justificado a tal derecho. La razón fundamental fue que dicha tarjeta implica necesariamente la realización de un gasto -pues sólo los mejores clientes obtienen los puntos suficientes para optar a tales servicios de forma gratuita- así como la existencia de una

⁴¹⁶ Véase en <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/3637a54446ad1dbb/20040417>

⁴¹⁷ Véase en <https://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp?org=an&comunidad=13#>

renta, cuyo conocimiento está justificado por la Administración Tributaria, pues el número y clase de los viajes efectuados por los titulares puede contribuir a clarificar su verdadera situación de no residentes, máxime cuando todos ellos tributan en este caso por obligación real (MONROY CEA, 2017-2018)

Por el contrario, la Sentencia del Tribunal Supremo 4665/2009 de 18 de junio, consideró que sí se produjo una intromisión ilegítima en el derecho a la intimidad de un contribuyente frente a los requerimientos de la Administración. En este caso, mediante resolución dictada por el Delegado Especial de la AEAT se autoriza la Inspección para que procediera, mediante requerimiento a las entidades financieras a efectos de que facilitasen los movimientos y la documentación soporte de los movimientos bancarios producidos en los ejercicios 1990 a 1994 de las 17 cuentas corrientes abiertas por el recurrente. Debe mencionarse que si bien la actuación inspectora de comprobación e investigación fue consecuencia de la denuncia de un tercero con el que el contribuyente había compartido negocios y sociedades, y hacía referencia a dos operaciones de venta de acciones específicas -una del año 1991 y la otra de 1994-, la actuación inspectora no se limitó a estas operaciones ni a esos ejercicios fiscales, sino que comprendió los períodos del IRPF 1990 a 1994, y se extendió a todas las cuentas corrientes del contribuyente, y a sus soportes documentales. Resultando de este modo, el requerimiento en su extensión y alcance desproporcionados e innecesarios en atención a la actuación tributaria que se perseguía.

Puede verse así, que en España el derecho al secreto fiscal no es absoluto, sino que se contrapone con el deber de informar a la AT los datos de trascendencia tributaria. El fundamento jurídico de este deber de información se encuentra en el artículo 31.1 de la Constitución que dice: *“Todos contribuían al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*, y en el mismo artículo, el apartado 3 que dice: *“solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”* (MONROY CEA, 2017-2018, pág. 20).

Asimismo, el Tribunal Constitucional ha declarado que *“la legitimidad del deber de información tributaria se sustenta en el artículo 31.1 de la Constitución española y se refuerza con la definición del Estado Social y democrático de Derecho contenido en el artículo 1º de la Constitución española y la garantía real de la igualdad del artículo 9.2 de la misma”* (Auto TC 642/1986). Y este deber se cumplirá, en primer lugar, en la medida en que sea necesario para la aplicación de un sistema tributario justo; y en segundo lugar, que esas prestaciones personales,

entre las que hay que encuadrar el deber de información, han de desarrollarse siempre en un marco de respeto al principio de legalidad.

A nivel jurisprudencial, el análisis de constitucionalidad de la recolección de datos con trascendencia tributaria se efectúa siguiendo dos pasos: primero, determinar si la actuación de la Inspección de los tributos ha constituido o no una intromisión en el ámbito del derecho a la intimidad personal y familiar del recurrente que el art. 18.1 CE garantiza, y segundo, en el supuesto de que así fuera, si dicha intromisión es o no legítima (STC 115/2000, de 5 de mayo, FJ 2; 156/2001, de 2 de julio, FJ 3; 83/2002, de 22 de abril, FJ 4; 14/2003, de 28 de enero, FJ 4).

En la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/2005,⁴¹⁸ de 26 de septiembre, el recurrente en amparo consideraba que el reclamo de la Administración tributaria a una entidad de crédito de las fotocopias de los cheques por él emitidos con cargo a una cuenta corriente en la que aparecía como autorizado, e investigado el destino de dichos cheques, vulneraba el derecho a la intimidad del art. 18.1 CE, por cuanto este no autorizaría la investigación de los gastos o cargos en cuenta realizados por la Inspección. Al respecto, el Tribunal Constitucional, citando la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, en su fundamento jurídico 5, afirma que

tras reconocer que “[e]l recurrente parec[ía] insistir especialmente en la gravedad de que la investigación de las cuentas comprenda las operaciones pasivas, pues a nadie le importa en qué gasta cada cual su dinero”, advertimos que “el conocimiento de una cuenta corriente no puede darse si no se contempla en su integridad. Las operaciones pasivas [subrayamos] pueden ser también reveladoras de una anómala conducta fiscal, como ocurriría, entre otros supuestos que podrían citarse, con la retirada de una masa importante de dinero sin que se explique el destino de la misma que ha podido trasladarse de una situación de transparencia fiscal a otra menos o nada transparente”.

Respecto al primer análisis, el Tribunal, citando las SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 9; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7; y 47/2001, de 15 de febrero, FJ 8, recuerda que es doctrina consolidada de este Tribunal que los datos económicos, en principio, se incluyen en el ámbito de la intimidad. Y sostiene, citando el fundamento jurídico 7 de la STC 233/1999, que si

no hay duda de que los datos relativos a la situación económica de una persona entran dentro del ámbito de la intimidad constitucionalmente protegido, menos aún puede haberla de que la información concerniente al gasto en que incurre un obligado tributario, no sólo forma parte de dicho ámbito, sino que a través de su investigación o indagación puede penetrarse en la zona más estricta de la vida privada o, lo que es lo mismo, en “los aspectos más básicos de la autodeterminación personal” del individuo (SSTC 85/2003, de 8 de mayo, FJ 21; y 99/2004, de 27 de mayo, FJ 13).

⁴¹⁸ <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/5493>

Sentado lo anterior, procede seguidamente el Tribunal a comprobar si la injerencia en dicha esfera de reserva fue o no legítima. Para ello reafirma la opinión vertida en casos anteriores de que,

para que la afectación del ámbito de intimidad constitucionalmente protegido resulte conforme con el art. 18.1 CE, es preciso que concurren cuatro requisitos: en primer lugar, que exista un fin constitucionalmente legítimo; en segundo lugar, que la intromisión en el derecho esté prevista en la ley; en tercer lugar (sólo como regla general), que la injerencia en la esfera de privacidad constitucionalmente protegida se acuerde mediante una resolución judicial motivada; y, finalmente, que se observe el **principio de proporcionalidad**, esto es, que la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea **necesaria o imprescindible** al efecto (que no existan otras medidas más moderadas o menos agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia) y, finalmente, que sea **proporcionada en sentido estricto** (ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto) [SSTC 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 4; y 70/2002, de 3 de abril, FJ 10 a)] -el resaltado me pertenece-.

Entiende el Tribunal que una de las exigencias que necesariamente habrán de observarse para que una intromisión en la intimidad protegida sea susceptible de reputarse como legítima es que persiga un fin constitucionalmente legítimo, es decir, que tenga justificación en otro derecho o bien igualmente reconocido en el texto constitucional [SSTC 37/1989, de 15 de febrero, FFJJ 7 y 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 9; 7/1994, de 17 de enero, FJ 3 B); 57/1994, de 28 de febrero, FJ 6; 207/1996, de 16 diciembre, FJ 4 a); 234/1997, de 18 de diciembre, FJ 9 b); 70/2002, de 3 de abril, FJ 10 a)].

Y afirma que

es indiscutible que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria (SSTC 79/1990, de 26 de abril, FJ 3; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 5; y 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5), razón por la cual este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3; y 76/1990, de 26 de abril, FJ 3).

De lo anterior se sigue que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3). En ese sentido, el Tribunal Constitucional afirma que

no cabe duda de que “*el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no sólo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE*” (AATC 197/2003, de 16 de junio, FJ 2; y 212/2003, de 30 de junio, FJ 2; y en sentido similar SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 5; 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6; y 292/2000, de 30 de diciembre, FJ 9).

Respecto del segundo requisito para que una intromisión en la intimidad protegida sea susceptible de reputarse como legítima -el de la cobertura legal-, el Tribunal cita la STC 49/1999, de 5 de abril, que sostiene que

por mandato expreso de la Constitución, toda injerencia estatal en el ámbito de los derechos fundamentales y libertades públicas ora incida directamente en su desarrollo (art. 81.1 CE), o limite o condicione su ejercicio (art. 53.1 CE), precisa una habilitación legal. Esa reserva de ley a que, con carácter general, somete la Constitución española la regulación de los derechos fundamentales y libertades públicas reconocidos en su título I, desempeña una doble función, a saber: de una parte, asegura que los derechos que la Constitución atribuye a los ciudadanos no se vean afectados por ninguna injerencia estatal no autorizada por sus representantes; y, de otra, en un ordenamiento jurídico como el nuestro, en el que los Jueces y Magistrados se hallan sometidos ‘únicamente al imperio de la Ley’ y no existe, en puridad, la vinculación al precedente (SSTC 8/1981, 34/1995, 47/1995 y 96/1996), constituye, en definitiva, el único modo efectivo de garantizar las exigencias de seguridad jurídica en el ámbito de los derechos fundamentales y las libertades públicas. Por eso, en lo que a nuestro ordenamiento se refiere, **hemos caracterizado la seguridad jurídica como una suma de legalidad y certeza del Derecho** (STC 27/1981, FJ 10)” [STC 49/1999, de 5 de abril, FJ 4; y en el mismo sentido, SSTC 169/2001, de 16 de julio, FJ 6; y 184/2003, de 23 de octubre, FJ 6 a)] -el resaltado me pertenece-.

Esto es, en España, la injerencia en los derechos fundamentales sólo puede ser habilitada por la ley en sentido estricto, lo que implica condicionamientos en el rango de la fuente creadora de la norma y en el contenido de toda previsión normativa de limitación de los derechos fundamentales [STC 169/2001, FJ 6; y 184/2003, FJ 6 a)]. Así lo dispone el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales o Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH)⁴¹⁹, tal como se menciona en la STC 207/1996

⁴¹⁹ Firmado en Roma el 4/11/1950, por los miembros del Consejo de Europa del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entró en vigor en 1953. Tiene por objeto proteger los derechos humanos y las libertades fundamentales de las personas sometidas a la jurisdicción de los Estados miembros, y permite un control judicial del respeto de dichos derechos individuales. Se inspira expresamente en la Declaración Universal de Derechos Humanos, proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948.

El Convenio ha sido desarrollado y modificado por diversos protocolos adicionales que han añadido el reconocimiento de otros derechos y libertades al listado inicial o han mejorado las garantías de control establecidas. Por otra parte, el número de Estados miembros se ha ido incrementando hasta abarcar casi todo el continente europeo. Su antigüedad y desarrollo lo convierten en el más importante sistema de protección de los derechos humanos en el mundo.

Veáse en https://www.echr.coe.int/documents/convention_spa.pdf

la necesidad de previsión legal específica para las medidas que supongan una injerencia en [el] derecho a la intimidad ... está establecida expresamente en el art. 8 del CEDH, en la medida en que la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos incluye tales derechos dentro del más genérico derecho ‘al respeto de la vida privada y familiar’ ... Pues bien ..., el apartado 2 del mencionado art. 8 expresamente señala que: ‘no podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley’ [FJ 4 b)].

Al respecto, el Tribunal de Estrasburgo se ha expedido en numerosos pronunciamientos sobre la exigencia de previsión legal específica de toda actuación pública que incida en la esfera de la vida privada.⁴²⁰

En este caso, el Tribunal entiende que el requerimiento efectuado por la Inspección tributaria se hizo al amparo del art. 111 de la Ley general tributaria, apartado 1 y 3 (inciso primero). El apartado 1 establecía que “*toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas*”⁴²¹. Y esto, porque la investigación sobre el destino concreto del gasto no se hizo

⁴²⁰ En relación con la afectación del derecho al secreto de las comunicaciones: SSTEDH de 2 de agosto de 1984, asunto Malone c. Reino Unido, § 67; de 24 de abril de 1990, asuntos Kruslin c. Francia, § 34, y Huvig c. Francia, § 32; de 23 de noviembre de 1993, asunto A c. Francia, § 39; de 25 de marzo de 1998, asunto Kopp c. Suiza, § 64; de 30 de julio de 1998, asunto Valenzuela Contreras c. España, § 46; de 12 de mayo de 2000, asunto Khan c. Reino Unido, § 27; de 18 de febrero de 2003, asunto Prado Bugallo c. España, § 32.

⁴²¹ Actualmente, esta disposición se encuentra contenida en el art. 93 de la LGT que establece:

1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

d) Las personas y entidades que, por aplicación de la normativa vigente, conocieran o estuvieran en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones deberán cumplir ante la Administración tributaria con los requerimientos u obligaciones de información que reglamentariamente se establezcan respecto a dicha identificación.

...

3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el

cerca de la entidad bancaria (requiriéndola para que identificase el origen o el destino de las órdenes de pago incorporadas a los cheques), sino que se materializó mediante el correspondiente requerimiento individualizado de información a las personas físicas que habían mantenido relaciones económicas o profesionales con el contribuyente.

Con respecto a la “falta de un previo y motivado Auto judicial”, el Tribunal señala que

“a diferencia de lo que ocurre con otras medidas restrictivas de derechos fundamentales que pueden ser adoptadas en el curso del proceso penal (como la entrada y registro en domicilio del art. 18.2 CE o la intervención de comunicaciones del art. 18.3 CE), respecto de las restricciones del derecho a la intimidad (art. 18.1 CE) no existe en la Constitución reserva absoluta de previa resolución judicial” [SSTC 234/1997, de 18 de diciembre, FJ 9, in fine; 70/2002, de 3 de abril, FJ 10.b.3; en el mismo sentido, STC 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 4 c)]. De manera que, en la medida en que no se establece en el art. 18.1 CE reserva alguna de resolución judicial, como hemos señalado en otras ocasiones, *“no es constitucionalmente exigible que sea el Juez quien tenga que autorizar esta medida limitativa, pudiéndola adoptar, siempre que una ley expresamente la habilite, la autoridad que, por razón de la materia de que se trate, sea la competente”* (STC 234/1997, de 18 de diciembre, FJ 9, in fine).

En nuestro caso, se verifica por cuanto la autoridad competente por razón de la materia no es otra que la Administración tributaria.

Finalmente, respecto del principio de proporcionalidad en sentido estricto, el Tribunal entiende que la solicitud a la entidad de crédito de las fotocopias de los cheques, así como la investigación sobre el destino del gasto efectuado mediante el requerimiento de información a los

ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine.

Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren.

La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.

4. Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable:

a) El secreto del contenido de la correspondencia.

b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

tomadores de dichos cheques, constituían *medidas adecuadas* para averiguar si el recurrente en amparo era el verdadero titular de los fondos depositados en la citada cuenta corriente; también eran *medidas necesarias*, puesto que para averiguar la verdadera titularidad de las rentas sujetas a tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y, por ende, el autor de los delitos contra la hacienda pública cometidos, no existían otras medidas que, teniendo la misma eficacia, fueran menos gravosas (esto es, no supusieran sacrificio alguno o implicaran un menor sacrificio del derecho a la intimidad del recurrente) que las adoptadas; y, finalmente, eran *medidas ponderadas o equilibradas*, en tanto que el sacrificio de la privacidad del recurrente no resultó desmedido en relación con la gravedad de los hechos investigados y los indicios que obraban en poder de la Administración tributaria, por lo que el Tribunal Constitucional concluye que se cumple con el requisito de proporcionalidad [entre otras, SSTC 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 4 e); 70/2002, de 3 de abril, FJ 10 a); y 25/2005, de 14 de febrero, FJ 6 c)].

10.2.2. El uso de datos con Trascendencia Tributaria

En el capítulo 6.3.2.2 he comentado que la LOPD ha incorporado en España, una serie de medidas de protección de la información en la órbita de la Administración -que obviamente alcanza a la AT-: a) creación de ficheros de titularidad pública, b) custodia de los ficheros, y c) respuesta del ordenamiento frente a los incumplimientos, que pueden responder al funcionario y/o a la Administración.

Con respecto al uso que la AT puede hacer de tales datos, también se ha mencionado que, según lo establece la LOPD, la Administración sólo puede usar la información obtenida para actividades que no sean incompatibles con la finalidad para la que se obtuvo. Asimismo, se debe tener presente lo dispuesto por el art. 95 de la LGT con relación al carácter reservado de los datos y que “*sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros ...*”.

En ese contexto, pueden surgir problemas relacionados con la protección de datos tributario. Sería el caso, por ejemplo, si para demostrar una hipótesis el fisco basara su análisis en datos de terceras personas que surgen de sus archivos.

Herrero de Engaña (2007, pág. 23) propone evaluar esta circunstancia desde una doble perspectiva: primero, si la AT está habilitada a usar los datos obtenidos con la finalidad de calcular el impuesto a pagar del contribuyente A, para determinar el tributo que le corresponde afrontar al contribuyente B; y segundo, si habilitado el uso anterior, y con la intención de poder defenderse

debidamente, cómo corresponde proceder, por cuanto el contribuyente B necesitará conocer esa información que avala la tesis de la Inspección.

En definitiva, señala el autor, se está en presencia de un conflicto de derechos en el que, por un lado se encuentra el derecho a la protección de datos personales del contribuyente A, sus clientes y proveedores, y por otro lado, las necesidades de información derivadas de la efectiva aplicación del sistema tributario y el derecho de defensa de la AT objeto del expediente en cuestión. Y, como ya se vio en materia de privacidad del dato tributario, el derecho a la protección de datos cede normalmente ante las necesidades de información de las Administraciones Públicas siempre que éstas sean *necesarias y proporcionadas*.

Así, en función del contenido de los artículos 4 LOPD y 95 LGT antes enunciados, quedaría justificada la utilización de los datos económicos del contribuyente A, -y de sus proveedores y clientes-, en el expediente de comprobación del Contribuyente B, aun cuando ello tuviera la consecuencia accesoria de que esos datos fueran conocidos por terceros interesados en el expediente en el que se utilizan, en el entendimiento de que *“el hecho de que el legítimo ejercicio de la potestad administrativa conlleve una consecuencia accesoria indeseable no puede llevar a negar el derecho principal de la Administración a hacer uso de esa información”*.

Es más, el autor afirma que esa consecuencia accesoria es una posibilidad que los propios afectados tienen que representarse como algo real y probable de forma tal que no pueden esperar del sistema legal una reserva absoluta sobre sus propios datos tributarios⁴²². Entiende que la información tributaria es una información de actividad y ello implica -por definición- conocer las relaciones y vínculos de los obligados para con terceros. De este modo, *“a nadie que realice una actividad económica puede resultarle extraño que los datos derivados de esa actividad se utilicen por la Administración tributaria para comprobar su propia situación tributaria o la de los terceros con los que se ha relacionado”*.

Sin embargo, advierte que, antes de llegar a ese juicio de preferencia de la información de la AT por sobre la protección de datos personales, puede valorarse la posibilidad de evitar el conflicto buscando soluciones que no hagan necesario el sacrificio de uno de ellos o, cuando menos, que el sacrificio, de ser imprescindible, lo sea en el menor grado posible. Esto equivale a que, cuando existan formas de aportar esa información a un expediente que permitan mantener la reserva sobre los datos personales de terceros, deberán utilizarse. Y, en los casos en que no pueda evitarse el sacrificio del derecho a la protección de datos, debe buscarse minimizarlo hasta sus

⁴²² Recuerda a la teoría de la Expectativa Razonable de Privacidad estadounidense.

justos términos. La decisión que se adopte dependerá de las circunstancias de cada caso y cada documento o dato.

En otro orden, y también referido al uso de la información tributaria, se encuentra el tema de la cesión de datos por parte de la AT.

En España, la LOPD sólo regula el derecho de acceso a los datos por parte del interesado, esto es, del titular de los datos. Sin embargo, la ley 30/1992 conocida como “Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, reconoce el derecho de acceso a la información pública, archivos y registros por parte de los ciudadanos españoles. Ello así, el art. 37 *Derecho de acceso a la información pública*, establece que

Los ciudadanos tienen derecho a acceder a la información pública, archivos y registros en los términos y con las condiciones establecidas en la Constitución, en la Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y demás leyes que resulten de aplicación.

Este derecho cobra relevancia en materia tributaria para aquellos casos en que terceros manifiestan un interés legítimo en conocer circunstancias de expedientes administrativos, que pueden o no contener información de carácter personal. Imaginemos, por ejemplo, un contribuyente que desea conocer las condiciones de otorgamiento de un plan de facilidades de pago o una condonación de deuda de un competidor, o las condiciones de acceso a regímenes promocionales de otras empresas del rubro o de la misma zona geográfica, o la aplicación del derecho que ha efectuado la AT o tener interés en conocer un dato que sabe en poder de ésta y que le es necesario para su defensa en otro trámite o para hacer valer su derecho.

Indica el *Herrero de Engaña* que, en estos casos, se deben conciliar dos derechos constitucionalmente reconocidos como son el derecho a la protección de datos (art. 18.4 CE) que persigue proteger la privacidad de las personas y el derecho al acceso a archivos y registros públicos (art. 105 b) CE) que persigue garantizar la obtención de la información que sea necesaria para que los ciudadanos puedan hacer valer sus derechos y que obre en poder de la Administración y que indirectamente actúa también como una forma de verificación de la actuación legal, objetiva y transparente de las Administraciones públicas.

Sin embargo, se advierte que en materia tributaria la normativa es más restrictiva ya que el artículo 99.5 LGT establece que “*el acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 95 de esta Ley*” quien podrá

obtener copia de los documentos en él obrantes “salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de las personas”. Esta limitación de acceso se deriva del artículo 34 LGT en cuya virtud “constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, lo siguientes: “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”.

Esto lleva al autor a afirmar que “en materia tributaria, la ley sigue la preferencia inversa a la establecida con carácter general en materia de acceso a los expedientes administrativos pues si con carácter general prima el acceso frente a la protección de datos, en materia de expedientes tributarios prima el carácter reservado de los datos frente al acceso de terceros”.

Merecen destacarse dos circunstancias especiales en las que la ley prevé la posibilidad de ceder datos de naturaleza tributaria: a) solicitud de Juzgados y Tribunales, y b) solicitud de otras instituciones públicas.

De acuerdo con el artículo 21.1 de la LOPD, “los datos de carácter personal recogidos o elaborados por las Administraciones públicas para el desempeño de sus atribuciones no serán comunicados a otras Administraciones públicas para el ejercicio de competencias diferentes o de competencias que versen sobre materias distintas”.

A esa norma debe añadirse la establecida en el artículo 11 que autoriza las cesiones que tengan por destinatario “al Defensor del Pueblo, el Ministerio Fiscal o los Jueces o Tribunales o el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de las funciones que tiene atribuidas”

Es decir, la cesión de datos tributarios aparece regulada en el artículo 95 LGT. Esta regulación es, en algunos aspectos más amplia que la de la LOPD y en otros es más restrictiva. En materia de cesión a otros órganos y Administraciones, el art 95 de la LGT es más amplio ya que contempla la cesión de datos a las comisiones de investigación parlamentaria, cesiones a la Seguridad Social y para la represión del blanqueo de capitales⁴²³. Por otro lado, es más restrictiva en la cesión de datos a Juzgados y Tribunales, ya que la LGT precisa que en materia de Tribunales

⁴²³ “a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud...”.

penales la cesión podrá hacerse respecto de delitos perseguibles de oficio. En el caso de los tribunales civiles, la cesión de datos se prevé únicamente para la fase de ejecución y como último remedio⁴²⁴.

En el ámbito jurisprudencial, la STC 292/2000 que mencioné al revisar la Protección de Datos en España, constituye un pronunciamiento clave en la materia, especialmente en relación con el uso que pueden hacer las Administraciones públicas de los datos recabados de los ciudadanos en el ejercicio de sus funciones.

En cuanto a los límites de este derecho fundamental, en esta sentencia el TC trae a colación su jurisprudencia precedente (SSTC 110/1984, 143/1994 y 233/1999) para indicar que la distribución equitativa del sostenimiento del gasto público y las actividades de control en materia tributaria (art. 31.1 CE) constituyen bienes y finalidades constitucionales legítimas capaces de restringir los derechos del art. 18.1 y 4 CE (FJ 9). Pero advierte que tales limitaciones, además de responder a bienes o intereses constitucionalmente relevantes, deben estar reguladas en una norma con rango de ley, estar configuradas de forma precisa y no pueden rebasar o desconocer el contenido esencial del derecho que lo hagan impracticable, lo dificulten más allá de lo razonable o lo despojen de la necesaria protección (FJ 10). En este sentido, el TC declara que *“el apoderamiento legal que permita a un poder público recoger, almacenar, tratar, usar y, en su caso, ceder datos personales, solo está justificado si responde a la protección de otros derechos fundamentales o bienes constitucionalmente protegidos”*, sin que tal norma pueda limitarse a apoderar a otro poder público para fijar en cada caso las restricciones que puedan imponerse a este derecho fundamental pudiendo decidir sobre la obtención, almacenamiento, tratamiento, uso y cesión de datos personales en los casos que estime convenientes y esgrimiendo, incluso, intereses o bienes que no son protegidos con rango constitucional (FJ 11).

Y es esta argumentación la que fundó la decisión del TC de declarar inconstitucional una parte del art. 21.1 LOPD,⁴²⁵ por vulnerar la reserva de Ley del art. 53.1 CE, en la medida en que esta Ley Orgánica establecía la posibilidad de que los datos recabados por una Administración

⁴²⁴ “h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria...”.

⁴²⁵ La LOPD (arts. 6.2 y 21) permitía que los datos recabados por la administración tributaria fueran objeto de tratamiento automatizado sin mediar consentimiento del afectado, pudiendo también ser objeto de comunicación o cesión a otras administraciones públicas para fines distintos de los que motivaron su recogida sin requerirse tampoco el consentimiento del afectado, siempre que tal comunicación hubiere sido prevista por las disposiciones de creación del fichero o por disposición de superior rango que regule su uso.

pública fueran cedidos a otra para fines distintos de los que motivaron originariamente su recogida, sin necesidad de contar con el consentimiento del afectado, siempre y cuando ello se estableciera en una norma reglamentaria, pero sin precisar en qué casos y condiciones tal cesión podría tener lugar.⁴²⁶

La misma conclusión se alcanzó en relación con el art. 24.1 y 2 LOPD. El TC consideró que la limitación del derecho de información en la recogida de datos que regula el art. 5 LOPD y que excepciona el art. 24.1 LOPD “*cuando la información al afectado impida o dificulte gravemente el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las Administraciones públicas o cuando afecte ...a la persecución de infracciones administrativas*” resulta inconstitucional por vulneración de la reserva de Ley del art. 53.1 CE.⁴²⁷ Específicamente, argumenta, por un lado, que la legitimidad constitucional de tal restricción no puede estar basada por sí sola en la actividad de la Administración pública; por otro lado, el TC considera que la expresión “funciones de control y verificación” abre un espacio de incertidumbre excesivamente amplio que permite a la Administración invocar tal motivo con carácter general dejando a su vez al ciudadano en la más absoluta incertidumbre sobre los casos en que concurrirá tal circunstancia (si no en todos), sumiendo en la ineficacia cualquier mecanismo de control jurisdiccional que deba

⁴²⁶ “Ahora bien, aun habiendo llegado a esta conclusión no es ocioso señalar, de un lado, que el derecho a consentir la recogida y el tratamiento de los datos personales (art. 6 LOPD) no implica en modo alguno consentir la cesión de tales datos a terceros, pues constituye una facultad específica que también forma parte del contenido del derecho fundamental a la protección de tales datos. Y, por tanto, la cesión de los mismos a un tercero para proceder a un tratamiento con fines distintos de los que originaron su recogida, aun cuando puedan ser compatibles con éstos (art. 4.2 LOPD), supone una nueva posesión y uso que requiere el consentimiento del interesado. Una facultad que sólo cabe limitar en atención a derechos y bienes de relevancia constitucional y, por tanto, esté justificada, sea proporcionada y, además, se establezca por Ley, pues el derecho fundamental a la protección de datos personales no admite otros límites.

De otro lado, es evidente que el interesado debe ser informado tanto de la posibilidad de cesión de sus datos personales y sus circunstancias como del destino de éstos, pues sólo así será eficaz su derecho a consentir, en cuanto facultad esencial de su derecho a controlar y disponer de sus datos personales. Para lo que no basta que conozca que tal cesión es posible según la disposición que ha creado o modificado el fichero, sino también las circunstancias de cada cesión concreta. Pues en otro caso sería fácil al responsable del fichero soslayar el consentimiento del interesado mediante la genérica información de que sus datos pueden ser cedidos. De suerte que, sin la garantía que supone el derecho a una información apropiada mediante el cumplimiento de determinados requisitos legales (art. 5 LOPD) quedaría sin duda frustrado el derecho del interesado a controlar y disponer de sus datos personales, pues es claro que le impedirían ejercer otras facultades que se integran en el contenido del derecho fundamental al que estamos haciendo referencia” (FJ 13, STC 292/2000).

⁴²⁷ “...respecto al derecho a la protección de datos personales cabe estimar que la legitimidad constitucional de la restricción de este derecho no puede estar basada, por sí sola, en la actividad de la Administración Pública. Ni es suficiente que la Ley apodere a ésta para que precise en cada caso sus límites, limitándose a indicar que deberá hacer tal precisión cuando concorra algún derecho o bien constitucionalmente protegido. Es el legislador quien debe determinar cuándo concurre ese bien o derecho que justifica la restricción del derecho a la protección de datos personales y en qué circunstancias puede limitarse y, además, es él quien debe hacerlo mediante reglas precisas que hagan previsible al interesado la imposición de tal limitación y sus consecuencias. Pues en otro caso el legislador habría trasladado a la Administración el desempeño de una función que sólo a él compete en materia de derechos fundamentales en virtud de la reserva de Ley del art. 53.1 CE, esto es, establecer claramente el límite y su regulación” (FJ 16, STC 292/2000).

enjuiciar semejante supuesto de restricción de derechos fundamentales al carecer de criterios específicos para ejercer tal control (FJ 17, STC 292/2000). Lo mismo aconteció con la restricción a los derechos de acceso (art. 15 LOPD) y rectificación y cancelación (art. 16 LOPD) que establecía el art. 24.2 LOPD cuando concurrieran “razones de interés público o intereses de terceros más dignos de protección”, al establecer limitaciones de un derecho fundamental con un grado de indeterminación inaceptable (FJ 17 y 18). Tampoco se aceptó la restricción al derecho a la información (art. 5 LOPD) cuando tal información afectase a la persecución de infracciones administrativas, rechazándose que tal motivo posea fundamentación constitucional; es más, se indicó que ni siquiera tal motivo estaba recogido en el art. 105.b) CE y además era susceptible de generar grave indefensión al afectado en el marco de un procedimiento sancionador.

Del análisis de esta sentencia, *Calderón Carrero* concluye que entonces, no basta con que una ley (en este caso la LOPD) permita la cesión o comunicación de la información recabada por la AT a un tercero particular o a otra Administración pública, sino que tal ley debe establecer con precisión el fundamento constitucional de tal cesión y delimitar claramente los criterios con arreglo a los cuales tal información puede ser comunicada. Igualmente, tal cesión debe producirse en todo caso en términos que permitan garantizar la seguridad (reserva) de la información y su uso para las necesidades legítimas que hayan hecho necesaria tal cesión. Frente a ello, los afectados ostentan derechos de información, acceso, rectificación y cancelación que les permitan controlar el uso y destino de sus datos personales (CALDERÓN CARRERO, 2009, págs. 46-49).

Tres años más tarde, esta doctrina de la STC 292/2000 es confirmada por el ATC 421/2003, donde la Audiencia Provincial de Barcelona planteó una cuestión de inconstitucionalidad en relación con los antiguos arts. 111.3 y 112.4 LGT-1963 respecto del uso de la información bancaria obtenida por la AT y empleada por los peritos (Inspectores de Hacienda) a la hora de elaborar su informe en el marco de un proceso penal por delito fiscal. En este auto, el TC entendió que la cesión de datos exigidos en aplicación del art. 111 LGT-1963 entre Administraciones sin que medie el consentimiento del interesado, tal y como permite el art. 112.4 LGT-1963, requiere de una habilitación legal específica (que el art. 112 LGT-1963 cumple, a pesar de no integrar una ley orgánica) y que tal limitación del derecho fundamental a la protección de datos esté justificada en atención a otros bienes y derechos de relevancia constitucional y además resulte proporcionada.

Destaca *Calderón Carrero* que la jurisprudencia del TC en la STC 292/2000 y ATC 421/2003 viene a establecer la interpretación constitucional de la LOPD en tanto que desarrollo del art. 18.4 CE, en particular en todo lo que afecta a las limitaciones que puede experimentar este derecho fundamental en los supuestos de cesión de datos entre Administraciones públicas o por

Administraciones públicas. Establecido así el contenido y limitaciones de tal derecho fundamental (art. 18.4 CE) cualquier regulación legal que incida en esta materia o afecte a este derecho —como es el caso del art. 95 LGT— debe moverse dentro de este marco so pena de plantear dudas sobre la vulneración del art. 81.1 CE (o del propio 18.4 CE), tal y como indicó el TC en el ATC 421/2003 (CALDERÓN CARRERO, 2009, págs. 51-52).

Dicho esto, ha de tenerse presente que en la STC 101/1991, el Tribunal consideró que cabría plantear cuestión de inconstitucionalidad en aplicación del art. 81.1CE cuando la LGT contemplase una cesión de datos personales sin que mediaran bienes constitucionales que justificasen la restricción del derecho fundamental del art. 18.4 CE, dado que este caso se estaría introduciendo por ley ordinaria una restricción a un derecho fundamental infringiendo la reserva del art. 81.1 CE.⁴²⁸

Pero advierte el autor que el TC viene adoptando una posición restrictiva en relación con la vulneración de la reserva del art. 81.1 CE, en el sentido de que sólo cuando la ley ordinaria contuviera un desarrollo directo -global o de aspectos esenciales- del ámbito subjetivo u objetivo del derecho fundamental es cuando puede entenderse que se infringe tal reserva (por ejemplo la STC 233/2005 en relación con la flexibilización del derecho a la intimidad (datos bancarios) por los antiguos arts. 111 y 112 LGT-1963).

10.2.3. La protección de datos tributarios en España

SI bien parecería que tanto la LOPD como el art 95 LGT se proyectan sobre la misma materia, haciendo “redundante” a ésta última dada la amplitud de la primera, lo cierto es que el art. 95 LGT no carece de sentido ni funcionalidad, sino que, respecto de las personas físicas, contribuye a implementar y adaptar parcialmente al ámbito tributario algunos de los preceptos establecidos en la LOPD. Además, respecto de las personas jurídicas, es la norma que habilita la confidencialidad de sus datos tributarios y garantiza otros derechos constitucionales, como los secretos empresariales (de las personas físicas y entidades) o el propio interés fiscal en la confidencialidad de la información tributaria (como mecanismo dirigido a favorecer el cumplimiento voluntario y la eficacia de la gestión tributaria) regulando asimismo las relaciones de auxilio y colaboración con otras administraciones y organismos del Estado e incluso con administraciones extranjeras.

⁴²⁸ Véanse también las STC 132/ 1989, 140/ 1986, 127/ 1994, entre otras, en relación con el alcance de la referida reserva de Ley orgánica.

Así, como *Calderón Carrero* lo expresa, el art. 95 LGT va más allá de lo previsto en la LOPD cuando protege información que no tiene carácter personal (por ejemplo, datos referidos a personas jurídicas) y además desarrolla y adapta tal ley orgánica al ámbito tributario por la vía de establecer un determinado régimen de confidencialidad y de protección y seguridad de los datos de carácter personal (ficheros públicos de datos tributarios), así como una regulación que complementa lo previsto en los arts. 11 y 21 LOPD concretando los supuestos de cesión de información tributaria a terceros (CALDERÓN CARRERO, 2009, pág. 175).

Coincido con el autor que, en España a la luz de la jurisprudencia constitucional expuesta, resulta evidente que *“a falta de previsión constitucional específica no hay un derecho constitucional al secreto tributario”*. Esto es, el legislador puede configurar el secreto tributario de la forma que le resulte más oportuna, mientras respete los límites constitucionales, puesto que *“los bienes y derechos que gozan de tutela constitucional sobre los que se proyecta el secreto tributario no pierden tal protección por el hecho de haber sido confiados o revelados a la administración fiscal y haberse integrado en archivos que contienen información que no goza de tal amparo constitucional”*, aunque el propio TC ha declarado que tampoco tienen carácter absoluto, sino que pueden ceder cuando así lo requieran intereses públicos superiores (STC 110/1984 -FJ 5-, ATC 642/1986, ATC 982/1986, STC 143/94 -FJ 6-).

Ahora bien, ha de advertirse que los límites que se imponen a la figura del secreto tributario difieren si estamos frente a un derecho constitucional que si no lo estamos; dicho de otra forma, los límites al secreto fiscal de personas físicas serán más débiles que en el caso de personas jurídicas.

En ese sentido, advierte el autor que los límites a los que se enfrenta el legislador en uno u otro caso son de diversa índole: mientras que cuando no hay bienes dotados de tutela constitucional las excepciones al secreto tributario podrían integrar una decisión de política legislativa, ponderando los intereses en juego, cuando resultan afectados bienes o derechos que ostentan protección constitucional las excepciones al secreto tributario resultan restringidas por la propia Constitución y deben delimitarse conforme a ésta.

En esa línea, el alto tribunal ha declarado que existe la posibilidad de que derechos fundamentales cedan ante intereses constitucionales relevantes, siempre que la cesión o recorte que aquéllos hayan de experimentar se revele como necesario para lograr el fin legítimo previsto, proporcionado para alcanzarlo y, en todo caso, sea respetuoso con el contenido esencial del derecho (STC 22/1984, 159/1986, 120/1990, 197/1991, 28/1993, 57/1994, 143/1994, 52/1995).

En relación con el contenido esencial de los derechos fundamentales, el TC ha empleado dos criterios complementarios: el de la naturaleza jurídica o reconocibilidad del derecho, y el de los intereses protegidos. En aplicación del primer criterio ha declarado que “*constituye el contenido esencial de un derecho subjetivo aquellas facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como perteneciente al tipo descrito*” (STC 11/1981). Sobre el segundo criterio enunciado, el Tribunal declaró que se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección (STC 196/1987).

Esto, aplicado a la transmisión a terceros de datos con trascendencia tributaria, implica que únicamente sería legítima tal transmisión desde un punto de vista constitucional, cuando fuera establecida por ley, resultase necesaria para alcanzar el fin legítimo, proporcionada, y respetara el contenido esencial del derecho fundamental afectado (art. 53.1CE). Además, debe tenerse en cuenta que, como puso de relieve el TC en la STC 37/ 89 (FJ 7), no basta con la mera invocación de un interés público para justificar el sacrificio de un derecho fundamental, ya que de otro modo tal garantía constitucional perdería, relativizándose, toda eficacia.

Ya en la STC 292/2000 el Tribunal había interpretado que la ley que permite la intromisión en el derecho a la intimidad no constituye una mera habilitación legal, sino que tal ley debe concretar las restricciones, alejándose de criterios de delimitación imprecisos o extensivos. En la STC 70/2009, que confirma la sentencia anterior, establece que dicha habilitación legal, además de perseguir un fin legítimo constitucionalmente, debe resultar proporcionada al mismo y respetar el contenido esencial del derecho fundamental afectado. Y agrega que no concurre la proporcionalidad cuando existen medidas menos gravosas que sin imponer sacrificio alguno del derecho a la intimidad o menor sacrificio puedan ser igualmente aptos para conseguir dicho fin.

Más aún, y como bien lo expone *Calderón Carrero*, en la STC 203/200 -ya citada y que conecta en gran medida con lo expuesto en la STC 143/1994 y los ATC 642/1986, 197/2003 y 212/2003, el TC termina asignando a la AT la función de garante del derecho a la intimidad de los ciudadanos, de suerte que tal función requiere tanto la protección general de tal información - adoptar medidas de seguridad generales y supervisar la aplicación del deber de sigilo y de la reserva de los datos impidiendo un ‘uso desviado’- como una protección específica en el sentido de que toda cesión o revelación a terceros debe producirse en condiciones tales que, además de estar prevista legalmente y ser proporcionada, se garantice que no existe un riesgo de lesión de los derechos fundamentales de los individuos.

Se podría decir, entonces, que los bienes y derechos con relevancia constitucional (derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal, los secretos empresariales, y la propia eficacia de la gestión tributaria) que subyacen en la idea e institución del secreto tributario están protegidos principalmente por un conjunto de disposiciones entre las que destaca el art. 95 LGT y la LOPD, sin perjuicio de que existan otras normas con la misma funcionalidad. Y el hecho de que el secreto tributario tutele instrumentalmente bienes y derechos de relevancia constitucional posee implicaciones de alcance, dado que no sólo están involucradas normas nacionales sino también comunitarias.

El autor advierte que la LOPD contiene una serie de disposiciones que irían más allá de la protección que tradicionalmente viene resultando del secreto tributario, en la medida en que el derecho fundamental del art. 18.4 CE supera la mera instrumentalidad del derecho a la protección de datos de carácter personal al servicio de los derechos de intimidad, honor, propia imagen, etc. Y destaca que ello acontece, fundamentalmente, en relación con lo establecido en los arts. 5 (derecho de información al afectado), 6 (consentimiento del afectado), 15 (derecho de acceso), y 16 (derecho de rectificación y cancelación). Esto, por cuanto los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal obligan al legislador tributario a articular determinadas garantías a favor de los obligados tributarios, de suerte que la LOPD no ha hecho otra cosa que concretar las principales salvaguardias derivadas del derecho regulado en el art. 18.4 CE.

Esto en lo que concierne a las personas físicas; los derechos de las personas jurídicas se limitan a la figura del secreto tributario más no son alcanzados por el derecho a la Protección de Datos, por lo que sus datos no gozan de la tutela que emana de la LOPD más allá de lo que específicamente a receptado la LGT.

10.3. Argentina: el dato tributario, entre un dato privado y uno sensible

10.3.1.La captación de datos tributarios en Argentina - 10.3.2.La utilización de información tributaria - 10.3.3.Procedimiento de Hábeas Data

Con respecto a la confidencialidad de los datos tributarios, se ha dicho que las declaraciones juradas, las manifestaciones e informes que los responsables o terceros presenten ante la AFIP, así como los juicios de demanda contenciosa o por repetición y ejecuciones fiscales, se hallan sometidos al secreto fiscal que impone el art. 101 de la Ley 11.683 y en la misma

situación se encuentran las actuaciones administrativas, conforme lo dispone el art. 38 del Reglamento de Procedimientos Administrativos, Decreto 1759/72.

Los datos personales proporcionados por los responsables y terceros y los recabados por la propia AFIP se hallan sujetos a las disposiciones de la ley N°25.326 de Protección de Datos Personales que analicé en el apartado 6.3.2.3., y por ende, el tratamiento de la información debe ajustarse a los principios generales relativos a la protección de datos contenidos en el Capítulo II de aquella, específicamente, cumplimentar que los datos que se recojan sean ciertos, adecuados, pertinentes y no excesivos con relación al ámbito y finalidad para los que se hubieren obtenido, no pudiendo ser utilizados para fines distintos o incompatibles con aquellas que motivaron su recolección (art. 4, inc. 1 y 3). Esto obliga a la AT a practicar requerimientos que guarden estricta relación con el objetivo que lo motiva, es decir, exigir información que tenga solamente trascendencia tributaria, so pena de vulnerar el "*principio de la interdicción de la excesividad*", que actúa como límite al accionar de la AFIP (MASCOTRA, 2006, pág. 14).

También debe tenerse en cuenta que el "dato tributario" es distinto del "dato personal" definido en la Ley 25.326, y que no se encuentra incluido dentro de los "datos sensibles" enunciados en su art. 2, sino que pertenece a un tercer grupo, con características mixtas y de esta forma debe ser receptado legalmente. Esto, por cuanto parte de la información en poder de la AT podrá tener el tratamiento del dato personal, pero otra, por principio general, debe considerarse reservada y sólo en casos específicos podrá ser cedida o puesta a disposición de usuarios no privilegiados (BALBO, 2004).

Además, el titular de la información tributaria goza no sólo del derecho de acceso a la misma, sino que se halla facultado a solicitar su actualización, rectificación o supresión y, en caso de denegarse tales prerrogativas, se encuentran legitimados para deducir la acción de hábeas data.

Analizaré a continuación las restricciones que existen en Argentina respecto a la recolección de datos tributarios y sobre el uso posterior de los mismos.

10.3.1. La captación de datos tributarios en Argentina

La AFIP capta la información tributaria a través de dos vías principales: la que declara el contribuyente y la que resulta del ejercicio del poder fiscal de verificación y fiscalización para la recaudación tributaria. En cuanto al proceso de captación de datos, la ley 25.326 establece:

- Art 4°, inciso 2) "La recolección de datos no puede hacerse por medios desleales, fraudulentos o en forma contraria a las disposiciones de la presente ley.

- Art 21, inciso d) establece que en el Registro de archivo de datos se guardará la forma de recolección
- Art 28, inciso 2) “Si en el proceso de recolección de datos no resultara posible mantener el anonimato, se deberá utilizar una técnica de disociación, de modo que no permita identificar a persona alguna.
- Art 39 dispone que, en el marco de una demanda por Acción de Protección de Datos Personales o Hábeas Data, una vez “*admitida la acción, el juez requerirá al archivo, registro o banco de datos la remisión de la información concerniente al accionante. Podrá asimismo solicitar informes sobre el soporte técnico de datos, documentación de base relativa a la recolección y cualquier otro aspecto que resulte conducente a la resolución de la causa que estime procedente*”.

Esto es, la forma de captación del dato tributario no es irrelevante en la legislación argentina, la que no sólo limita a la AT al momento de obtenerla, sino que le exige guarde registro, para cada dato archivado en sus bases de datos, del proceso de recolección implicado en su captación. Y esta información es de tal trascendencia que puede ser -y de hecho lo es- solicitada por el juez en los procesos de *Hábeas Data*, como un dato esencial de la protección del dato personal.

Si bien es indiscutible que el Estado, como consecuencia del principio de autoridad, goza de potestades para recabar de los propios interesados o de terceros información destinada al cumplimiento del cometido de sus diversos organismos, tales como fiscalizar la satisfacción de obligaciones tributarias, las prerrogativas estatales no pueden ser ilimitadas. La garantía instrumental que consagra el art. 43, 3° párrafo de la CN constituye una restricción insoslayable a la potestad del Estado (MASCOTRA, 2006, pág. 11).

Por ello, entiende el autor que la actuación estatal debe ajustarse a los principios de legalidad y razonabilidad, es decir, que la actividad desarrollada debe sustentarse en una norma legal que lo autorice a recabar la información solicitada y que la misma resulte relevante al organismo a los efectos de posibilitar el cumplimiento de sus funciones de contralor; satisfechos ambos presupuestos el requerimiento de los datos personales es legítimo. Y destaca que el requisito de la relevancia o trascendencia de la información requerida se compadece con lo prescrito en el inc. 1 del art. 4 de la ley de rito que exige que “*los datos personales que se recojan a los efectos de su tratamiento deben ser... adecuados, pertinentes y no excesivos en relación al ámbito y finalidad para los que se hubieren obtenido*”.

En el mismo sentido, CARRANZA TORRES (2001) sostiene que la Administración Fiscal sólo podrá verificar, constatar y requerir información que incida en forma directa en la determinación de las obligaciones tributarias, caso contrario su actuación es arbitraria y vulnera derechos irrenunciables del contribuyente (MASCOTRA, 2006, pág. 11).

Respecto del entendimiento jurisprudencial, la CSJN ha tenido la oportunidad de expedirse respecto de este tema en el caso “*DGI. c/ Colegio Público de Abogados de la Capital Federal s/ medidas cautelares*”, sentencia del 13/02/1996, al declarar admisible la acción de hábeas data interpuesta por la D.G.I tendiente a que el Colegio Público de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires le proporcione datos de sus profesionales matriculados, número de documento, fecha de nacimiento, tomo y folio de su matrícula.

La asociación profesional se había opuesto a tal requisitoria, argumentando que la entrega de dicha información afectaba el ámbito de autonomía individual de los abogados inscriptos y ponía en peligro real o potencial la intimidad de los mismos. Ante tal negativa, el ente recaudador interpuso la correspondiente acción, la que fue declarada procedente en primera instancia y luego confirmada por el Tribunal de Alzada.

La Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal de la Capital Federal funda su decisión en considerar que la pretensión del organismo recaudador tenía sustento en lo establecido en los artículos 41, y en el agregado sin número a continuación de éste por la ley 24.073 y en el 105, todos de la ley 11.683.

Recordemos que el art. 105 de la ley 11.683 establece respecto de "*los organismos y entes estatales y privados, incluidos bancos, bolsas y mercados*" la obligación de suministrar a la Dirección General Impositiva "*todas las informaciones que se les soliciten para facilitar la determinación y percepción de los gravámenes a su cargo*", las que no podrán negarse mediante la invocación de lo dispuesto "*en las leyes, cartas orgánicas o reglamentaciones que hayan determinado la creación o rijan el funcionamiento de los referidos organismos y entes estatales o privados*".

Ello así, la Corte Suprema entiende que "*no surge del texto de dicha norma que tales facultades únicamente puedan ser ejercidas en el marco de un procedimiento administrativo incoado con referencia a un contribuyente o un responsable en particular. Por el contrario, su redacción -dada la amplitud de los términos empleados por el legislador- no se concilia con una restricción de tal naturaleza*".

Además, agrega que la referencia que efectúa la norma de los "jueces administrativos" no tiene otro sentido que el *“de deferir únicamente a una determinada categoría de funcionarios el ejercicio de las delicadas facultades que ella otorga, con el propósito de evitar que otros agentes, de inferior jerarquía, puedan llevarlas a cabo”* y no, como entiende la actora, al ejercicio de funciones jurisdiccionales referentes a un procedimiento determinado.

Así entiende que no *“cabe ceñir las facultades de los funcionarios a los que la ley 11.683 alude como "jueces administrativos" al marco típicamente jurisdiccional ...puesto que aquellas facultades habrán de ser las que emerjan de lo prescripto por las diversas normas de esa ley -y de los reglamentos- referentes a tal jerarquía de funcionarios”*.

Y, con respecto a si habría algún menoscabo del derecho a la intimidad con tal divulgación, el Máximo Tribunal razona del siguiente modo: *“si se tiene en cuenta el organismo que solicita la medida, la atinencia que ella guarda con los fines perseguidos -facilitar la determinación y percepción de recursos que el ordenamiento jurídico ha encomendado al aludido organismo- y la vía elegida a tal efecto, resulta claramente inconsistente colegir que los datos requeridos afectan ese "ámbito de autonomía individual" que constituye el contenido del derecho que se dice cercenado, de suerte que no parece que la "divulgación" de ellos -con el alcance aquí indicado- pueda significar "un peligro real o potencial para la intimidad", en el caso, de los matriculados de la abogacía”*. Y concluye diciendo que la DGI *“no persigue sino reunir un conjunto de datos de estricta naturaleza identificatoria, conducentes para el cabal cumplimiento de las tareas legales a ella encomendadas, y cuyo requerimiento... en modo alguno puede considerarse como una transgresión de derechos amparados por la Constitución Nacional”*.

En un caso mucho más reciente, en el fallo *“F., C. E. c. Ministerio de Desarrollo Social y Otros s/ nulidad de acto administrativo”*, Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social, sala III, sentencia del 14/02/2020, la Alzada entiende que *“el requerimiento formulado a la AFIP para que informe todas las retenciones y giros que hubiera efectuado el Ministerio de Desarrollo Social respecto del impuesto a las ganancias, tanto de la prestación especial que percibe la actora, en su calidad de ex Presidente de la Nación, como de la pensión derivada de la asignación especial que se le reconociera a su cónyuge, se encuentra tutelado por el secreto fiscal, pues la información solicitada reviste naturaleza económico-patrimonial, siendo que las citadas retenciones y giros se encuentran fatalmente ligadas al mismo gravamen a ingresar por la actora, constituyendo un pago a cuenta del mismo y siendo indicativos del monto de la obligación tributaria que finalmente pudiera liquidarse por el período en cuestión (del dictamen del Fiscal General que los Dres. Fasciolo y Milano hacen suyo en su voto)”*.

Sin embargo, tal doctrina no siempre ha sido receptada. Tal es el caso de un fallo del Juzgado Federal de 1a Instancia de Río Cuarto, sentencia del 28/04/1999, en el caso “*Vollenweider, Roberto L. c. AFIP-DGI*“, en donde se entiende que “*lo establecido por la ley de procedimiento tributario permite afirmar que la DGI carece de las denominadas facultades investigativas para recabar información en abstracto, lo cual no significa que esté impedida de realizar investigaciones en cumplimiento de su poder de policía tributario, pero sí que tal tarea deberá respetar los procedimientos establecidos, desarrollando su labor en el marco de un procedimiento administrativo concreto, con un contribuyente (o contribuyentes) individualizado, donde se haga saber los cargos e impugnaciones que se le formulan, siendo estos elementos los que hacen al debido proceso en sede administrativa*”.

Analizada la legislación y los antecedentes expuestos, coincido con la opinión de la Corte en el sentido que no parecería que el legislador ha buscado limitar las facultades de recolección de la AFIP a un procedimiento administrativo, por ejemplo, a una determinación de oficio en los términos de la ley 11.683. También entiendo que el espíritu del legislador no es que la AFIP esté completamente liberada para obtener todos los datos personales de los contribuyentes que desee o pueda conseguir, sino que, por el contrario, su facultad de recolección de datos tributarios para que sea ajustada a derecho debe receptor los criterios de pertinencia, razonabilidad, proporcionalidad y corresponderse con los fines que la ley le ha reservado a la AT.

10.3.2. La utilización de información tributaria

Cuando se estudió la figura del secreto fiscal en Argentina, resalté la trascendencia que, en la normativa nacional y en su recepción jurisprudencial, se le ha dado al requisito de consentimiento del afectado para que un dato de carácter personal sea divulgado o sometido a un tratamiento diferente a aquél para el la cual ha sido recolectado.

Así, el art. 5 de la Ley 25.326 establece expresamente, en su inciso 1º, que “*el tratamiento de datos personales es ilícito cuando el titular no hubiere prestado su consentimiento libre, expreso e informado, el que deberá constar por escrito, o por otro medio que permita se le equipare, de acuerdo con las circunstancias...*”.

Sobre el consentimiento, reconocida doctrina expresa que se trata de “*una causal de exculpación que excluye la antijuridicidad de la acción. Debe ser expreso y circunstanciado, por lo que será de aplicación solo para el supuesto para el que ha sido otorgado. En su procedencia la excepción será inaplicable cuando el titular del dato haya prestado consentimiento para su divulgación (decreto 206/2017, regl. ley 27.275, art. 8º)*” (NAVARRINE, 2018, págs. 469-475).

Y este requisito ha sido receptado jurisprudencialmente en toda su literalidad. Veamos algunos ejemplos.

En el caso “*Cintafón S.R.L.*”, sentencia del 24/09/1975, la Sala A del TFN considera dado el consentimiento para que el Tribunal se informe de las DDJJ de la actora, a través de la entrega de las mismas, junto al escrito de apelación. Así, interpreta que ésta ha renunciado al beneficio que les acuerda el art.94 de la de la de la ley 11.683 (T.O.1974) y, la contestación por parte de la Dirección General Impositiva acerca de la autenticidad de los datos que el Tribunal tenía en su poder, no constituye violación del secreto fiscal, sino meramente el cumplimiento de una obligación por parte del Fisco Nacional de efectuar una certificación sobre la autenticidad de los datos suministrados por el Tribunal, que únicamente la D.G.I, en ejercicio de los poderes y atribuciones que le concede la ley 11.683, puede realizar.

En el fallo de la CSJN “*Genchi, Santos c. Casalini, Lituarde*”, sentencia del 14/09/1976, el Máximo Tribunal sostiene que el rigorismo de la reserva de las declaraciones juradas debe atenuarse en los casos en que el propio autor, en cuyo interés se estableció el secreto de las manifestaciones, sea quien haya pedido o consentido expresamente que se traiga como prueba en el juicio seguido contra terceros, sus propias declaraciones presentadas ante el organismo fiscal⁴²⁹.

Y el rigorismo de que sea expreso ese consentimiento se deja ver en la sentencia de la CNACo, sala C, caso “*Astilleros Mestrina S.A. c. Tombaco, Federico*”, sentencia del 04/07/2008, en donde la Alzada entiende que resulta improcedente disponer el libramiento de oficio a los fines de ordenar el levantamiento del secreto fiscal previsto por el art. 101 de la ley 11.683, cuando de las constancias de autos puede extraerse que la prueba en cuestión fue ofrecida por la parte actora y no por el contribuyente demandado, y que si bien el accionado no se opuso al medio de prueba en cuestión, tampoco lo consintió en forma expresa.

En el caso “*Dynacorp S.A v. Audiotel S.A*”, sentencia del 28/10/2008 , la CSJN entiende que para dejar sin efecto el secreto fiscal, la situación debe encuadrar en alguna de las excepciones taxativamente previstas por el art. 101, ley 11683, o debe ser el propio interesado quien solicite o consienta en forma indubitable y expresa el levantamiento de la restricción, y lo expresa del siguiente modo: “*una correcta interpretación de dicha norma [art 101 de la ley 11.683] indica que solo es posible el acceso en los casos en que el propio contribuyente, en cuyo interés se estableció el secreto, es quien pidió o consintió expresamente que se trajera como prueba en el*

⁴²⁹ En igual sentido: “*Legion S.R.L. c. Banco Francés*”, CNACo, sala E, sentencia del 16/09/1999; “*Alba Cía. de Seguros c. Malbeck S.A. y otros*”, CNACo, sala A, sentencia del 28/04/2000; “*Baliña, Pedro L. v. Peña, María I. E.*”, CNACo, sala D, sentencia del 31/10/2002

juicio contra terceros sus declaraciones presentadas ante el organismo previsional, lo que no se verifica en la causa pues el a quo ordenó a la AFIP prescindir del secreto fiscal basándose únicamente en la falta de objeción del demandado a la producción de esta prueba durante la audiencia del art. 360 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, mas no -como era menester- en su pedido o consentimiento expreso” (Del dictamen de la Procuradora Fiscal que la Corte, por mayoría, hace suyo).

Se detectaron tres casos en los que el tribunal entendió que había un consentimiento expreso, a pesar de que éste no se exteriorizó de forma indirecta.

El primer caso hace referencia a un acuerdo entre privados de cuyas cláusulas se desprendería el consentimiento expreso. Se trata del fallo “*Kisic, Federico E. c. Lynder Corp S.A. y otro*”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala E, sentencia del 18/10/2006, en el cual la Cámara entiende que “*corresponde hacer lugar a la diligencia preliminar solicitada por el vendedor de un paquete accionario a efectos de que la Administración Federal de Ingresos Públicos remita las declaraciones juradas presentadas por un contribuyente si, al instrumentar dicha compraventa accionaria, la sociedad compradora reconoció que debía pagar al vendedor una suma calculada sobre la incidencia en el impuesto a las ganancias por la eventual utilización de los quebrantos impositivos que efectuará el referido contribuyente pues, ello permite afirmar que éste consintió expresamente que el peticionante acceda a la información presentada ante el organismo fiscal para verificar la efectiva utilización del quebranto, dándose en el caso la excepción al secreto fiscal prevista en el art. 101 de la ley 11.683 (t.o. 1998) (Adla, LVIII-C, 2969)*”.

El segundo caso se refiere a un proceso de quiebra, en el que la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, entiende que “*el síndico, como interesado en la representación de la masa, entre cuyos acreedores se encuentra el Fisco Nacional, cuenta con legitimación para solicitar el levantamiento del secreto fiscal respecto a ciertas personas, a los fines de acceder al patrimonio de estas y colectar la prueba pertinente para promover, en su caso, las respectivas acciones de responsabilidad, con el objeto de poder reconstituir el activo falencial inexistente (fallo “Descartables Gastronómicos S.A. s/quiebra s/ incidente de investigación de Osuna, Aníbal Daniel”, CNACo, sala B, sentencia de 30/09/2014).*

Y el tercer caso, ocurre en el marco de un procedimiento donde parte de las pruebas aportadas por la actora referían justamente al levantamiento del secreto fiscal respecto de determinado documento comercial. Se trata del caso “*Cabañas Fale, Maria Veronica c/ Fravega*

SAICEI s/ ordinario”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sentencia del 1/10/2018, en donde se entiende que procede confirmar la resolución que ordenó a la AFIP el libramiento de oficio ampliatorio para que aquella se expidiera sobre la autenticidad de cierta factura supuestamente emitida por el accionado, dejándose constancia que la información requerida no puede ser negada al amparo del secreto fiscal por cuanto, se advierte que la parte actora habría ofrecido, para el supuesto de que la demandada negare la autenticidad de la Factura, se librara oficio a la AFIP para que esta se expidiera sobre el particular. Por lo que entiende que, si es el contribuyente en cuyo interés se estatuyó el secreto fiscal, quien ha consentido que las mismas se traigan como prueba es dable admitir una excepción a la reserva de dichas constancias. Además el tribunal agrega que “*el pedido de levantamiento del secreto fiscal previsto en la ley 11683: 101, no conformó una petición autónoma, sino tan solo el mecanismo necesario para poder materializar la producción de una prueba que no mereció cuestionamiento alguno por parte de la accionante (arg. cfr. CNCom, Sala E, in re: "Legión SRL c/ Banco Francés SA s/ inc. de apelación", del 16.9.99; íd. Sala A, in re: "Alba Cía. de Seguros SA c/ Malbeck SA y otros s/ ordinario", del 28.4.00)*”.

Avanzando con el análisis debo recordar que, el inciso 2° del mencionado artículo 5 de la ley 25.326 exime de dicho consentimiento cuando “...*b) Se recaben para el ejercicio de funciones propias de los poderes del Estado o en virtud de una obligación legal*”.

La amplitud de esta excepción ha sido duramente criticada al momento de la discusión parlamentaria. El entonces Senador Antonio T. BERTHONGARAY (UCR, La Pampa) advirtió sobre los riesgos que semejante amplitud ofrece para la vigencia real de los derechos que se pretende proteger con la normativa en discusión, pues la expresión "funciones propias de los poderes del Estado" incluye tanto la posibilidad de empleo para actividades de seguridad interior e inteligencia -materia en las cuales los abusos, en nuestro país, han sido reiterados- como incluso, para cualquiera de los aspectos en los cuales el Estado puede pretender avanzar sobre la privacidad de los ciudadanos⁴³⁰.

En el plano jurisprudencial, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de San Martín, en la sentencia del 23/04/2009 por el caso “*Asociación Civil y Defensa de la Calidad de Vida v. Municipalidad de Pilar*”, debió expedirse en relación con esta excepción. Y al hacerlo, razonó del siguiente modo: “*Si se pretende acceder a información relativa a la ubicación*

⁴³⁰ Congreso Nacional, Cámara de Senadores, Sesiones Ordinarias de 1998, Complemento II al Orden del Día No.1006, pág. 3801.12. Los Senadores LOSADA, GALVÁN, USANDIZAGA, STORANI, DEL PIERO y LÓPEZ, en disidencia minoritaria reclamaron la eliminación de este apartado por impreciso y derogatorio del principio general del consentimiento expreso. Complemento II al Orden del Día No.1006, pág. 3801.19, en (MASCIOTRA, 2006)

y cantidad de antenas de telefonía celular que se encuentran autorizadas y habilitadas para funcionar, desde esa perspectiva, no quedan dudas de que la información que se requiere se vincula estrechamente a cuestiones ambientales, en tanto son datos tendientes a determinar si las antenas de telefonía celular que se encuentren ubicadas en determinado partido están debidamente autorizadas y habilitadas para funcionar y, por ende, si respetan el marco técnico, jurídico y ambiental aplicable”.

Otra excepción al secreto fiscal viene admitida en el propio art. 101 de la ley 11.683, y es la referida a que dicha información tributaria podrá ser admitida *“como pruebas en causas judiciales... en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros”.*

En cuestiones de familia la justicia debió expedirse en varios casos en los que se fue precisando qué se entiende “por cuestiones de familia”. Así *“cuando se trata de cuestión entre familiares pero no "de familia" como por ejemplo divorcio, alimentos, filiación, adopción, etc.. no se está en la excepción prevista en el art. 101 de la ley 11.683 (t. o. 1978 -Adla, XXXVIII-D, 3473-), sobre secreto fiscal. Ni siquiera deberá solicitarse la declaración jurada de la actora porque podría revelar información fiscal perteneciente a terceros”* (Fallo *“Garitta de Guemberena, Celia I. c. Repetto, Víctor B.”*, Juzgado de 1ra Instancia de Distrito en lo Civil y Comercial de 13a Nominación de Rosario, sentencia del 11/10/1979) ; *“las cuestiones de petición de herencia derivadas de los arts. 3421 , 3422 , 3433 , ss. y cc. del CCiv. no pueden ser encuadradas como un proceso de familia, para autorizar liberar a la AFIP del secreto fiscal impuesto normativamente en el art. 101 de la ley 11683”* (Fallo *“S., R. D. v. S., J. R. y otro”*, Cámara 6ta de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba , sentencia del 14/09/2010); *“en un proceso de alimentos, la Administración Federal de Ingresos Públicos debe aportar las declaraciones juradas formuladas por dos sociedades anónimas, pues, conforme lo establece el art. 101 de la Ley 11.683, el secreto fiscal queda dispensado en cuestiones de familia”* (Fallo *“C. A. c. P. L. R.”*, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, sala M, sentencia del 02/08/2013); *“la AFIP debe relevarse del secreto fiscal y acompañar copia de las declaraciones juradas del demandado, ya que... las diligencias para determinar la composición de los bienes que integran el régimen de comunidad en pos de avanzar en su posterior liquidación es una típica cuestión de familia y, como tal, los pedidos de informes que se realicen en la causa en principio no se encuentran amparados por el secreto fiscal”* (Fallo *“T., M. I. c. S., M. D. s/ art. 250 c.p.c. -*

incidente civil“, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, sala I, sentencia del 22/02/2019; en igual sentido “*Videla, Luis María s/sucesión s/incidente civil*”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, sala M, sentencia del 06/09/2021).

Analizado el requisito esencial de consentimiento del sujeto escrito y expreso, como único habilitante para el levantamiento del secreto fiscal además de la excepción por cuestiones de familia, he de detenerme en otra “gran excepción” de esta figura, regulada legislativamente como “no alcanzado”. Me refiero a la modificación introducida por el Decreto 606/99 al art. 101 de la Ley de Procedimientos Tributarios, que incorpora a continuación del cuarto párrafo del aludido artículo, el siguiente:

No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La Administración Federal de Ingresos Públicos, dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca.

Ello así, a fines del año 2002 la AFIP, en orden a lo dispuesto en los arts. 101 y 102⁴³¹ de la Ley 11.683⁴³² y la Ley 24.769 de Régimen Penal Tributario⁴³³, publica en su página de Internet⁴³⁴ todas las denuncias penales iniciadas durante el primer semestre de 2002 indicando el delito imputado al contribuyente, fecha de la denuncia y tribunal en que tramita la misma.

Al respecto, advierte *Masciotra* que la publicidad de sumarios o actuaciones administrativas, materia de investigaciones de contribuyentes o responsables que no han sido elevadas a instancia judicial, -y por ende, las resoluciones dictadas en sede administrativa pueden

⁴³¹ ART. 102: “*El PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá disponer con alcance general y bajo las formas y requisitos que establezca la reglamentación, que los Organismos recaudadores de los impuestos a las ganancias, sobre los activos, sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico y al valor agregado, así como de los aportes y contribuciones al sistema nacional de seguridad social, publiquen periódicamente la nómina de los responsables de los mismos, indicando en cada caso los conceptos e ingresos que hubieran satisfecho respecto de las obligaciones vencidas con posterioridad al 1º de enero de 1991.*”

A los fines de dicha publicación, no será de aplicación el secreto fiscal previsto en el artículo 101.”

⁴³²) Art. 102: “*El Poder Ejecutivo Nacional podrá disponer con alcance general y bajo las formas y requisitos que establezca la reglamentación, que los Organismos recaudadores de los impuestos a las ganancias, sobre los activos, sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico y al valor agregado, así como de los aportes y contribuciones al sistema nacional de seguridad social, publiquen periódicamente la nómina de los responsables de los mismos, indicando en cada caso los conceptos e ingresos que hubieran satisfecho respecto de las obligaciones vencidas con posterioridad al 1º de enero de 1991. A los fines de dicha publicación, no será de aplicación el secreto fiscal previsto en el art. 101”.*

⁴³³ Abrogada por el art. 280 de la ley N°27.430, B.O. 29/12/2017, página 3, con vigencia a partir del día siguiente a su publicación en Boletín Oficial y surtirá efecto de conformidad con lo previsto en el Título IX.

⁴³⁴ En el sitio oficial www.afip.gov.ar

ser objeto de revocación- genera en aquéllos enormes perjuicios, que se agravan cuando la AFIP comunica vía Internet al B.C.R.A la inhabilitación por supuestas deudas, no firmes, dudosas o litigiosas o potenciales incumplimientos en materia de seguridad social. Recuerda el autor que las leyes imponen el secreto de causas penales y fiscales para quienes no revistan el carácter de parte o autorizado, por lo tanto, la vigencia de tales normas implica su respeto y cumplimiento, cualquiera sea la persona involucrada en la investigación, *“pues la protección de los derechos personalísimos y patrimoniales se encuentran por encima de la publicidad incompleta, apresurada o parcial, de los actos propios de etapas previas a una sentencia o resolución definitiva que se dicte al respecto. Los conflictos de intereses entre los particulares y el Estado deben ser dirimidos por los medios legales dispuestos por el ordenamiento jurídico y no a través de la prensa u otros medios de comunicación”* (MASCOTRA, 2006, pág. 6).

Esta opinión ha sido confirmada por el Juzgado Nacional de 1ra Instancia en lo Contencioso administrativo Federal Nro. 4, sentencia del 08/10/2003, en el caso *“Promofilm S.A. y otros c. Administración Fed. de Ingresos Públicos”*, el que entendió que *“resulta inconstitucional la inclusión de la publicidad de denuncias penales como no alcanzadas por el secreto fiscal, tal como lo establece el Dec. 606/99 -que incorporó un quinto párrafo al art. 101 de la ley 11.683 (t.o. 1998)-, ya que dicha publicidad comienza a producir efectos con naturaleza de condena, conculcando la presunción de inocencia de que gozan todos los ciudadanos y el prestigio de las empresas, para quienes la condena penal formal resulta muy inferior a la social”*.

Analizados los casos contemplados en la ley en los cuales procede el levantamiento del secreto fiscal, resulta producente practicar una revisión jurisprudencial de esta figura jurídica, con miras a determinar el criterio que han seguido los tribunales en relación con el uso de los datos tributarios en poder de la AFIP en Argentina.

En ese sentido, puedo clasificar los casos analizados en 4 grupos, según la finalidad esgrimida como fundamento de divulgación: a) acceso a información pública; b) lucha contra la corrupción; c) control de fondos públicos; y d) investigación de la conducta de la AFIP.

a) Acceso a la información pública

Con resolución favorable a la divulgación, encuentro, entre otros:

- El caso *“Monforte, Wladimiro J. c. Domenech, Marcelo y otros”* - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil - sala B - 03/06/1977, en donde se reconoce que *“...la actual redacción del art. 94 de la ley 11.683 (t. o. en 1974) ... autoriza a dar información al Poder Judicial, que es una ‘repartición oficial’ y que ‘ejerce funciones de Estado como Poder*

Público. ...Por ende, toda la jurisprudencia de la Corte Suprema anterior a 1961 carece de vigencia por ser previa a la sanción del texto actual de la norma referida” (voto del doctor Vernengo Prack).

- El caso “*Bonelli Marcelo y otros*” - CCrim. y Correc. Fed. - Sala II - 17/7/2001, en el que la Justicia da preeminencia a la garantía constitucional de libre expresión e información por sobre el derecho a la privacidad. Se trataba de una acción penal iniciada contra un periodista por haber divulgado información fiscal. La Cámara sostuvo que “*el derecho a la libre expresión e información goza de protección constitucional amplia pues su ejercicio hace a la esencia del régimen republicano, afirmándose la prevalencia de este derecho frente al del honor individual, cuando la cuestión esté vinculada con un asunto de interés público y solo en la medida de ese interés*”. Y que “*la prohibición contenida en el párrafo 6º, inc. c) del art. 101 de la ley 11.683 (t.o. 1998) (Adla, 1920-1940, 309) en función del art. 157 del Cód. Penal -divulgación de información de naturaleza fiscal- no puede sin mengua constitucional comprender la actividad desarrollada por un periodista -en el caso, se dictó su sobreseimiento- pues la extensión de la restricción no puede ser ilimitada, ni entenderse como una previsión absoluta e indiscriminada que atenúe o reduzca derechos fundamentales*”.
- El caso “*Asociación Civil por la Igualdad y La Justicia (ACIJ) c. EN - AFIP s/ Amparo Ley 16.986*” - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal - sala III - 18/02/2020 , en el que se entiende que el pedido de acceso a la información pública orientada a acceder a datos sobre la cantidad de beneficiarios, sus nombres, y montos de los beneficios percibidos por reembolsos a las exportaciones por puertos patagónicos, debe ser admitido, pues el extremo atinente a que la información requerida atentaría contra el secreto fiscal no respeta el principio de congruencia con lo actuado en su propia sede, ya que no fue invocada por el fisco para denegar la solicitud.
- Fallo “*Olivera, Gustavo Eduardo c. EN – AFIP s/ amparo ley 16.986*” - CSJN - 12/11/2020, mediante el cual el Máximo Tribunal explica que los datos vinculados con las actuaciones o conductas específicas desplegadas por el Fisco Nacional en el marco de la actuación para identificar la orden de intervención, sus requerimientos y sus actas de inspección, constituyen información pública cuya revelación no afecta el secreto fiscal ni, por ende, se hallan incluidos en las excepciones previstas en el citado anexo VII del decreto 1172/2003. No implica develar ningún dato o contenido referente a la situación económico y/o financiera del contribuyente ni tampoco a declaraciones o manifestaciones efectuadas por una sociedad anónima al organismo recaudador. Se hallan a disposición de cualquier ciudadano o persona jurídica que

los solicite y no sólo del actor por su condición de denunciante (del dictamen de la Procuradora Fiscal que la Corte hace suyo).

- Fallo “*Cortese, Carlos Gabriel c. EN - AFIP s/ Dirección General Impositiva*” - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal - sala II - 07/05/2021, mediante el cual se aclara que “*la decisión adoptada por el juez —requerimiento de digitalización de las contestaciones de oficio presentadas con anterioridad— no causa agravio a la demandada, atento a que las actuaciones administrativas ya fueron oportunamente acompañadas a la causa, por lo que es dable aclarar que las causas en trámite por ante estos tribunales son de consulta pública, salvo cuando se haya dispuesto la reserva de las actuaciones —o que por su objeto sean solo de consulta para las partes—, debidamente fundada al solicitarla y por motivos que ameriten tal decisión —alternativa que, de estarse a las presentaciones de las partes, claramente no se verifica—*”.
- Fallo “*FIA (expte. 23.330/1581 y otros) y otro c. EN - M° Economía - AFIP resol. IG 08/06 y otras s/ proceso de conocimiento*”- CSJN - sentencia del 17/06/2021, en el que la Corte entiende que la Fiscalía de Investigaciones Administrativas debe suministrar la información solicitada, referida a las sumas abonadas a dos empleados de la AFIP en concepto de sueldos, viáticos, fondo estímulo, etc., pues no se trata de información amparada por la reserva del secreto fiscal, en tanto dicha reserva se limita a los datos que aquellas consignan sobre el estado patrimonial de los contribuyentes o responsables, por lo que no corresponde extender su aplicación a aquellos supuestos en los que no media la posibilidad de que tales manifestaciones o declaraciones puedan eventualmente utilizarse como armas contra aquellos.

Y con resolución desfavorable a la divulgación, puedo mencionar:

- El caso “*BISA Banco de Informes Argentina SA*” - CSJN - 24/11/1998. Se trata de una compañía de servicios de bancos de datos con fines de carácter comercial y servicios estadísticos, que pretendía que la DGI le suministrase el listado nacional de Códigos de Identificación Tributaria con los nombres y domicilios de las personas físicas y jurídicas que lo integran. La Corte Suprema declara improcedente el recurso extraordinario interpuesto.
- El Fallo “*Olivera, Gustavo Eduardo c. EN – AFIP s/ amparo ley 16.986*” - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal - sala IV -12/12/2017, por el que se determina que la información requerida por un contribuyente respecto de si los requerimientos fueron contestados por otro contribuyente dentro de los plazos reglamentarios, se encuentra bajo el ámbito de protección del secreto fiscal, pues el incumplimiento de los plazos podría ser sancionado con una multa formal.

b) Lucha contra la corrupción

- En el caso de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional Federal, sala I sentencia del 16/11/2010, acerca de un Recurso de apelación en autos: “s/solicitud de levantamiento de secreto fiscal”, la Alzada decide que corresponde admitir el levantamiento del secreto fiscal requerido por la Unidad de Información Financiera (UIF) a raíz del reporte de una operación sospechosa efectuado por el Banco Central de la República Argentina a partir del aumento considerable de bienes exentos declarados en la declaración jurada de bienes personales de un contribuyente, y de la carencia en el citado organismo de documentación suficiente para proceder al esclarecimiento de ese incremento. Funda tal decisión en que *“el art. 14 de la ley 25.246 no exige, para que el juez habilite el levantamiento del secreto fiscal, que se haya constatado la existencia de una operación que constituya una maniobra de lavado de dinero, sino que sólo hace referencia a que la solicitud se emita en el marco de análisis del reporte de una operación sospechosa”*⁴³⁵.
- En el fallo *“FIA (Expte. 23330/1581 y otros) y otro c. E.N. - Mº Economía - A.F.I.P. - Resol. IG 08/06 y otras s/ proceso de conocimiento”* - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal - sala I - 11/04/2017, la actora solicita se declare la nulidad, por inconstitucionalidad, de disposiciones de la AFIP que, con fundamento en el secreto fiscal art. 101 de la ley 11.683, le negó la información que solicitara en determinadas investigaciones administrativas llevadas a cabo. En lo que aquí interesa, se trataba de dos casos investigados sobre el obrar de agentes y funcionarios de la AFIP, y se solicita información referida a los emolumentos abonados a dichos agentes, a consecuencia de la relación laboral habida. Al respecto, la Cámara entiende que *“la forma republicana de gobierno requiere, a fin de evitar abusos, el control de aquellas personas que se encuentren a cargo de las funciones del Estado y ese control se facilita con la transparencia de la gestión pública, por lo que no resulta justificado en derecho el rechazo a los pedidos de información que un organismo de control —en el caso, Fiscalía de Investigaciones Administrativas, hoy Procuraduría de Investigaciones Administrativas, según ley 27.148— hizo a la Administración, con fundamento en la tutela de la privacidad de los contribuyentes”*.

c) Control de Recursos Públicos

⁴³⁵ Idéntico caso en la misma sala de la Cámara, en sentencia del 28/12/2010.

A través del dictamen 3/1993, expte. n. 251048/92 de la Secretaría Ingresos Públicos, de fecha 07/01/1993, la Procuración del Tesoro de la Nación entiende que *“si el requerimiento del Senado de la Nación tiene por finalidad iniciar una investigación sobre hechos y circunstancias vinculadas con las facultades que en materia tributaria, de fijación de los gastos y utilización de los recursos, han sido encomendadas al Congreso Nacional, condicionar la remisión de los informes y datos solicitados a la formación de una Comisión Investigadora específica, constituiría un menoscabo de sus facultades que sólo podría apoyarse en una interpretación del secreto fiscal (art. 101, ley 11683) ajustado a un criterio excesivamente gramatical”*.

Y, a nivel jurisprudencial, puedo citar el caso *“Barreyro, Eduardo Daniel c. EN-AFIP s/ amparo ley 16.986”* - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal - sala V - 01/07/2021, la Cámara entendió que *“la información solicitada por el actor, relacionada con los datos de quienes obtuvieron los beneficios previstos por el Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción (ATP) creado por el Decreto 332/20, tiene por objeto ejercer el control del manejo de los fondos públicos por parte de los funcionarios encargados de llevar adelante la política de protección de la producción y el trabajo en el marco de la emergencia sanitaria provocada por el COVID-19, antes que tomar conocimiento de la situación económica financiera de los beneficiarios, por lo que resulta manifiesto el interés público perseguido con el acceso a tales datos a los fines de realizar un exhaustivo control social sobre el modo en que los funcionarios competentes han asignado estos subsidios”*.

d) Control del accionar de la AFIP

En el caso *“Alvarez, Washington c. AFIP s/diligencia preliminar - actuaciones relativas al recurso de apelación”*, CSJN, sentencia del 07/08/2012, el Máximo Tribunal entiende que *“la intimación judicial cursada a la AFIP para que aporte la totalidad de los antecedentes documentales y/o expedientes administrativos por ella producidos como consecuencia de las instrucciones de fiscalización impartidas a la Subdirección General de Operaciones Impositivas, a fin de determinar si existe o no una conducta arbitraria, irrazonable o persecutoria en la selección de los contribuyentes sometidos a tareas de fiscalización dirigidas a los profesionales independientes, no contraviene el art.101 de la ley 11.683 al haberse dispuesto que en caso de encontrarse comprometida la divulgación de datos de terceros, el organismo debería limitarse a la mera individualización de los documentos”* (del dictamen de la Procuradora Fiscal que la Corte hace suyo).

Por último, no puedo dejar de mencionar la opinión de la Dra. Gómez quien, en una reciente publicación referida a una de las medidas económicas paliativas implementadas por el gobierno nacional para contrarrestar los efectos negativos en la economía ocasionados por las restricciones impuestas a raíz de la pandemia, mostró preocupación por lo que denomina una “percusión sobre el secreto fiscal”, que explica diciendo que se trata de un intento de percusión coercitivo, enmascarado en una decisión voluntaria del contribuyente. Y se refiere al reciente Programa de Asistencia al Trabajo y la Producción implementado por el Decreto PE 332/2020, que establece que quienes intenten adherir a sus beneficios deberán renunciar al Secreto Fiscal y permitir que la AFIP comparta los datos patrimoniales con el Ministerio de Trabajo y con la ANSES. Es más, al ingresar al aplicativo, un cartel informático advierte que se autoriza al Organismo a compartir los datos patrimoniales que posea, respecto de la persona física y/o de la persona a la que se representa.”

10.3.3. Procedimiento de Hábeas Data

Christensen ha postulado que el instituto del hábeas data es el medio idóneo para que todos los contribuyentes y responsables tomen conocimiento de los datos concernientes a ellos, en la calidad de tales, y corregir calificaciones o conceptualizaciones erróneas, enmendar arbitrariedades, desviaciones de poder y subsanar errores administrativos (CHRISTENSEN, 1999). Más aún, se ha dicho que "*el amparo también procede no obstante la existencia de otros procedimientos, si su tránsito puede ocasionar un daño grave e irreparable...*" (MORELLO & VALLEFÍN, El amparo. Régimen Procesal, 1998). Y, para *Masciotra*, el hábeas data no sólo constituye una vía adecuada para hacer cumplir en forma rápida y expedita con la obligación de secreto o confidencialidad, sino además para corregir desvíos de poder o arbitrariedad en que puedan incurrir los funcionarios del fisco al ordenar las comunicaciones antes mencionadas (MASCOTRA, 2018, pág. 7).

En opinión de *Balbo* (2004), el titular de la información tributaria goza no sólo del derecho de acceso a la misma, sino que, en caso de violarse los recaudos legales, se halla facultado a solicitar su actualización, rectificación o supresión y, en caso de denegarse tales prerrogativas, se encuentran legitimados para deducir la acción de hábeas data (MASCOTRA, 2006).⁴³⁶ Y si bien

⁴³⁶ “Se ha sostenido que el dato tributario es distinto al dato personal definido en la Ley 25.326 y no se encuentra incluido dentro de los datos sensibles enunciados en su art. 2, sino que pertenece a un tercer grupo, con características mixtas y de esta forma debe ser receptado legalmente, pues parte de la información en poder de la administración tributaria podrá tener el tratamiento del dato personal, pero otra, por principio general, debe

varios autores⁴³⁷ coinciden con *Balbo*, es justo mencionar que, con respecto a la no procedencia de la aplicación del instituto de *hábeas data* en un caso que involucraba datos en poder de la AFIP, la sala II de la CNCAF en “*Hierros S.A. c. AFIP-DGI s hábeas data*”, sentencia del 28/12/2001, afirma que

Dado que la acción de *hábeas data* prevista en el art. 43, párr. 3° de la Constitución Nacional es una acción rápida y expedita que requiere la existencia del dato objetivo de una información falsa o agravante registrada en un archivo que, por ser fuente de información pública o de circulación restringida, afecta la honorabilidad o actividad de una persona, y puesto que la ley 25.326 tiene por objeto la protección de los datos personales asentados en archivos o bancos de datos, para garantizar el derecho al honor y a la intimidad de las personas, cabe concluir que la solicitud de acceso al original del memorándum de la AFIP-DGI donde se hace concreta alusión a ciertas maniobras desleales de la actora, no puede instrumentarse a través del régimen instituido por las normas antes citadas, que tienen un objeto y una finalidad distintos al requerido. Por el contrario, parecería que la necesidad de tomar vista del citado memorándum bien podrá instrumentarse a través del trámite administrativo regido por normas específicas, como son la ley 11.683 y 19.549, cuya inutilidad para alcanzar el fin pretendido no ha sido demostrada por la actora.

Al respecto, *Masciotra* encuentra inaceptables los argumentos invocados por la Alzada, con dos fundamentos: en primer lugar, por cuanto entiende -y coincido- que el objeto de la Ley 25.326 no es solamente garantizar el derecho al honor y a la intimidad de las personas, sino que tutela una pluralidad de bienes, entre ellos, el derecho a la información y a la autodeterminación informativa⁴³⁸ (MASCOTRA, 2003, págs. 21, 121 y ss). Esto es, como ya mencioné en el capítulo 6, la protección integral de los datos personales que regula la misma no se reduce a los datos íntimos, sino que se extiende a aquellos que identifiquen o permitan la identificación de la persona. Y en segundo lugar, porque conforme se vio el art. 2 de la LPDP designa archivo, registro, base o banco de datos “*al conjunto organizado de datos personales que sean objeto de tratamiento o procesamiento, electrónico o no, cualquiera que fuere la modalidad de su formación, almacenamiento, organización o acceso*” y para el autor, la información en poder de la AFIP-DGI que pretendía acceder el accionante satisfacía tales presupuestos.

considerarse reservada y sólo en casos específicos podrá ser cedida o puesta a disposición de usuarios no privilegiados”, citado en (MASCOTRA, 2006).

⁴³⁷ Vid. *Christensen* (1999) ha postulado que el instituto del *hábeas data* es el medio idóneo para que todos los contribuyentes y responsables tomen conocimiento de los datos concernientes a ellos, en la calidad de tales, y corregir calificaciones o conceptualizaciones erróneas, enmendar arbitrariedades, desviaciones de poder y subsanar errores administrativos; también (ALVAREZ ECHAGÜE, 2003), (MORELLO & VALLEFÍN, 1998, pág. 33) y (MASCOTRA, 2006).

⁴³⁸ El autor sostiene que las derivaciones de la actividad informática, desborda el ámbito de la intimidad y privacidad de las personas, pues afecta otros derechos. Tales como a la verdad, a la voz, a la imagen, a la identidad, al honor, a la autodeterminación informativa, a los valores familiares, al patrimonio y esencialmente a la dignidad humana.

En mi opinión, coincidiendo con los dos postulados de *Masciotra*, debo agregar que, sin lugar a dudas, la información objeto de controversia es de carácter personal, y que si bien está en manos de un tercero al que le ha sido entregada con un fin determinado, como ya analicé oportunamente, de acuerdo a la legislación argentina los datos siguen perteneciendo a la persona humana -contribuyente-, siendo éste el único propietario de los mismos y, por tanto, en los términos de la LPDP, quien tiene el derecho de saber y disponer del uso posterior que se haga de ellos para fines distintos para los que hayan sido entregados.⁴³⁹

En esa línea pero desde el punto de vista legal-procedimental, *Morello* entiende al hábeas data como una garantía instrumental específica por lo que estamos frente a "*una vía principal, directa; la mejor y común de las alternativas para comunicarse con los jueces -y, en los supuestos de procedencia-, obtener la protección que demandan los derechos y garantías constitucionales menoscabados o amenazados*" (MORELLO, El derrumbe del amparo, 1996, págs. 167-931). Coincidiendo con el autor, en mi opinión, en lo que hace a derechos fundamentales la rapidez de acción es un elemento esencial y decisivo a considerar al momento de evaluar el adecuado curso de acción⁴⁴⁰.

Sin embargo, es justo indicar que hubo ocasiones en que se quiso hacer un uso abusivo del recurso, con pronunciamientos a mi entender, correctamente desfavorables. Así, puedo mencionar:

- Fallo "*Neuss, Jorge Justo Germán c. AFIP - DGI s/ habeas data*" – CNACAF - sala I - 24/06/2021: "*Teniendo en cuenta las normas involucradas, los fines que inspiran a la acción de habeas data y el modo en que se desarrolló la controversia, los agravios del actor no pueden ser admitidos, pues la pretensión de que se suprima la declaración jurada original del impuesto a las ganancias —período fiscal 2017— que obra en los registros de la AFIP, supera el objeto y la finalidad de la acción que eligió*".
- Fallo NN – CNAPE - sala A - 17/05/2000: "*Es improcedente la acción de habeas data promovida por un grupo de contribuyentes contra la Administración Federal de Ingresos Públicos, a fin de tomar conocimiento de datos relativos a sus personas y exigir la confidencialidad de los mismos - art. 43, Constitución Nacional -, si de las pruebas reunidas sólo surge la existencia de actuaciones administrativas tendientes a determinar*

⁴³⁹ (ALVAREZ ECHAGÜE, 2003) critica el pronunciamiento afirmando que "*si bien no se está ante un archivo o registro, el documento interno emitido por la Dirección Nacional de Impuestos es una información que posee la Administración de la empresa demandante, por lo cual tiene pleno derecho de acceder al mismo, conocerlo y, en todo caso, fundamentar por qué ese dato debe ser rectificado, actualizado o suprimido*", en (MASCOTRA, 2003)

⁴⁴⁰ Así también lo afirman (MORELLO & VALLEFÍN, 1998, pág. 33) "*el amparo también procede no obstante la existencia de otros procedimientos, si su tránsito puede ocasionar un daño grave e irreparable...*", en (MASCOTRA, 2006).

obligaciones tributarias, de conformidad con la ley de procedimientos fiscales 11.683 - texto ordenado en 1998 (Adla, LVIII-C, 2969)” -.

- Fallo “*B.I.S.A. Banco de Informes -Argentina- S. A. c. Dirección Gral. Impositiva” - CNACAF- sala III - 04/12/1997: “La falta de una irregularidad o ilegalidad manifiesta en el accionar de la Dirección General Impositiva y la invocación de razones -posibilidad de publicación en el sistema Internet de datos de identificación de los contribuyentes- que hacen al modo del ejercicio de las facultades privativas del organismo recaudador no habilitan la procedencia de la acción de amparo”.*

10.4. Recapitulando sobre la protección de datos tributarios como fundamento jurídico del Secreto Fiscal

El estudio de las restricciones al proceso de recolección de datos ha arrojado resultados interesantes. El IRS en EE.UU. tiene amplia autoridad legal para recopilar información relacionada con las obligaciones tributarias a su cargo, tanto de los contribuyentes como de terceros; la obtenida directamente del contribuyente está protegida legalmente contra la divulgación y el uso inapropiados, pero la que llega al IRS por medio de terceros -bancos, empleadores, contadores o abogados del contribuyente, empresas, etc.- suele aplicársele la doctrina de la expectativa razonable de privacidad y no está protegida; ésta última condición afecta al 97% de los contribuyentes. Realmente no hay límites legales al poder del fisco para recopilar datos personales, de personas físicas como jurídicas.

Por otro lado, la recolección de datos en España ha sido legislativamente ampliada a través de la figura del “deber de colaboración con datos de naturaleza tributaria” a la que sujetaron a todos los contribuyentes; recolección que excede a la mera presentación de declaraciones de impuestos. Sin embargo, se advierte que respecto de las personas físicas, la protección de datos es fuerte porque sus derechos están garantizados constitucionalmente a través de los artículos 18.1 y 18.4 CE; en este último caso, si bien la LGT ha suavizado algunas de las exigencias que debe cumplir la AEAT en torno al Derecho a la protección de datos personales -como la del consentimiento para recoger datos tributarios -, la mayoría de ellas debe aún cumplirlas -calidad de datos, exactitud, etc-. En consonancia con esta idea, el TC efectuó un minucioso cotejo constitucional de la protección de datos tributarios, primero verificando si hay intromisión en los términos del art. 18.1 CE y, de ser ese el caso, si ésta es legítima, a través de 4 condiciones: que tenga un fin legítimo, que sea legal, que medie resolución judicial motivada, y que se observe el principio de proporcionalidad -idónea, necesaria y proporcionada-. Por último, debe advertirse que

respecto de las personas jurídicas -obligadas también al deber de colaboración-, si bien no están protegidas por los artículos 18.1 o 18.4 de la CE, ni por la LOPD, la CE protege la confidencialidad empresarial.

En Argentina, la recolección de datos se limita a la entregada por el contribuyente a la AFIP y a aquella que ésta puede conseguir de terceros, siempre por medios leales, no fraudulentos ni contrarios a la ley. La ley exige a la AT que registre la forma de recolección del dato, dado que le puede ser posteriormente requerido en proceso de *Habeas Data*. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado que la captación de datos no necesariamente debe ser hecha en un procedimiento administrativo en particular, sino que puede ser solicitada a terceros sin restringirse a un contribuyente dado -lo que se llama en abstracto-, pero debe responder a los criterios de pertinencia, razonabilidad, proporcionalidad y corresponderse con los fines que la ley le ha reservado a la AT.

Respecto del uso de la información tributaria, los conflictos en las tres jurisdicciones se han referido a casos de uso de información de terceros y respecto de la cesión de datos por parte de la AT. Y debe resaltarse la fortaleza de la doctrina jurisprudencial estadounidense que ha resuelto con bastante atino controversias complejas, al involucrar una maraña de derechos contrapuestos, produciendo doctrina que ha sido adoptada por tribunales extranjeros.

En EE.UU. la habilitación de divulgación de información tributaria está condicionada principalmente por la finalidad. Tal criterio se materializa a través de la definición que incluye el IRC de “administración tributaria”, siendo este el parámetro contra el cual se evaluará un pedido de información y lo que determinará la amplitud de la divulgación. Sin embargo, cuando está involucrada información fiscal de terceros, se ha establecido un juego de tres test alternativos que han de verificarse para que proceda la entrega de información: a) si el tercero puede llegar a ser parte del procedimiento, b) si el ítem de la declaración a divulgar puede ayudar a resolver el problema (prueba del ítem), o c) si se relaciona con una transacción de un sujeto que puede llegar a ser parte del procedimiento (prueba de la transacción). Para casos en que la solicitud provenga de otras reparticiones que no sean el Departamento de Justicia, aún por motivos de “administración tributaria”, la prueba suele ser más estricta, aunque hay cierta evidencia de divulgación fundados en la necesidad de brindar igual trato entre contribuyentes, en ambos casos, de empresas competidoras. En el resto de los casos de “administración tributaria” suele adoptarse el criterio de que la divulgación procede en la medida en que sea necesaria para obtener información que de otro modo no esté razonablemente disponible. Y, respecto de las agencias fiscales de otros niveles

de gobierno, se ha entendido que la cooperación y divulgación entre el IRS y las agencias estatales de tributos mejoran el cumplimiento voluntario de ambas partes.

Si bien los casos habilitados para divulgación que no responden a cuestiones de administración tributaria son pocos, hay fuertes reclamos de ampliar el alcance por parte de la Agencia de contrainteligencia y de las Fuerzas de seguridad, y para fines de aplicación de la ley penal estatal y local tributaria, por ejemplo. Y si bien se ha favorecido un enfoque incremental que involucra excepciones legislativas estrechamente adaptadas o la divulgación por consentimiento, lo cierto es que se espera que la presión aumente a medida que la tecnología avance.

En otro orden, el respeto a la especificidad legal de la sección 6103 del IRC ha cedido frente a la FOIA, al momento en que la mayoría de la jurisprudencia la ha ubicado como una exención de la Ley de Libertad de Información. Y más allá de las consecuencias procedimentales que se han mencionado, lo cierto es que, en términos de protección de datos tributarios, la jerarquía normativa tal como la ha interpretado la jurisprudencia pone en evidencia la prioridad de la sociedad norteamericana. Siendo el objetivo de la ley de la libertad de información el permitir el acceso del ciudadano a la información disponible en los archivos y registros públicos de las agencias federales, y la sección 6103 una excepción de aquella, entonces en lo que a información sobre la gestión interna de técnica tributaria del IRS se refiere, la REGLA es el divulgar, la EXCEPCIÓN el no hacerlo. Y esta idea es la que se ha ido gestando cada vez con más fuerza a lo largo de los años, respecto de la publicidad de los distintos escritos producidos en el seno del IRS, sean memorandos internos, consultas técnicas de contribuyentes, dictámenes jurídicos, resoluciones administrativas en el marco de procedimientos de fiscalización, y en general, todo aquél escrito por el cual un funcionario del IRS emite una opinión o establece las condiciones que servirán para la determinación de impuestos.

Esta suerte de control público de la gestión de la AT tiene detrás el principio de igualdad de los contribuyentes frente al fisco como base fundamental de un sistema de cumplimiento voluntario.

En España -y en toda la UE-, el uso de la información de naturaleza tributaria está absolutamente regulada, incluso aquella que trasciende sus fronteras, pero mantienen alguna relación con territorio español. Y también restringe la LOPD el carácter reservado de los datos, en tanto 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.

Así como el caso de EE.UU, en España también se han suscitado conflictos alrededor del uso de información de terceros y respecto de la cesión de datos por parte de la AT, sólo que en el país europeo las contiendas involucran todos derechos constitucionales, puesto que el art. 105 b) de la CE reconoce el Derecho al acceso a archivos y registros públicos -aunque tal derecho ha sido limitado en el caso de registros tributarios por el art. 99.5 LGT, por lo que prima el carácter reservado de los datos frente al acceso de terceros-. Esto ha llevado a afirmar que *“a falta de previsión constitucional específica no hay un derecho constitucional al secreto tributario”*.

Un punto para destacar es que la cesión de datos tributarios en España aparece regulada por dos leyes distintas: la LGT y la LOPD, cada una de las cuáles pone énfasis en materias distintas; así la LGT es más amplia en casos de administración tributarias, mientras que la LOPD lo es en temas que no son de administración tributaria; la LGT comprende a todos los contribuyentes mientras que la LOPD protege únicamente a personas físicas. Además, debe resaltarse que las excepciones, en el caso de las personas físicas, deben estarse a lo que establece la Constitución española, al tener detrás un derecho constitucional que las protegen; mientras que las excepciones al secreto tributario de las personas jurídicas podrían integrar una decisión de política legislativa, ponderando los intereses en juego del momento.

Por último, ha de observarse el carácter instrumental de ambas normativas, como garantes de los derechos fundamentales constitucionales, que no sólo las exceden, sino que las condicionan.

Jurisprudencialmente, el TC ha entendido que no basta con que una ley permita la cesión de la información recabada por la AT a un tercero, sino que tal ley debe establecer con precisión el fundamento constitucional de tal cesión, delimitar claramente los criterios con arreglo a los cuales tal información puede ser comunicada, y debe producirse en términos que permitan garantizar la seguridad (reserva) de la información y su uso para las necesidades legítimas que hayan hecho necesaria tal cesión. Sin embargo, el Tribunal no ha producido doctrina alguna que eche luz en situaciones de conflicto que involucre el uso de información de terceros, como se observó en el caso de EE.UU. y los test de procedimiento, del ítem o de la transacción.

En Argentina, históricamente el secreto tributario ha sido entendido como instaurado para proteger al contribuyente del uso indebido o abusivo por parte del fisco. Esta visión contribuyente-centrista la diferencia de las otras dos jurisdicciones, que con perspectiva estadista al buscar proteger y asegurar los recursos fiscales más que el bienestar del contribuyente. Por ello, en Argentina el consentimiento expreso del contribuyente a quien refiere el dato tributario fue siempre indispensable en cualquier proceso de divulgación; de hecho, la LPT ha establecido muy

pocas excepciones a este requisito, siendo la referida a pruebas en causas judiciales o en cuestiones de familia, las que más relevancia tienen. Sin embargo, en el año 1999 en medio de una crisis económica, el Estado en una búsqueda desesperada de recursos, promulga el Decreto 606/99 que introduce una modificación trascendente en el art. 101 de la LPT: habilita el levantamiento del secreto fiscal para casos de falta de presentación de DDJJ, falta de pago, determinaciones de oficio, y de sanciones firmes; si bien hubo cuestionamientos doctrinales y judiciales acerca de la constitucionalidad de tal cambio normativo; esta habilitación de divulgación, aún hoy vigente, alcanza tanto a personas humanas como jurídicas y significa, en los hechos, que el Estado ha abandonado la posición más idealista de protección únicamente de la confidencialidad del contribuyente y se ha trasladado a una visión más centrista donde buscó un equilibrio entre los intereses del fisco y los intereses de los particulares. Y más allá de la visión humanista de muchos doctrinarios, lo cierto que este movimiento ha acercado a Argentina a una posición más similar a la que existe en el mundo, más realista en un contexto globalizado de apetencias jurisdiccionales tiburonezcas por recursos internacionales.

Debe destacarse que, también a diferencia de las otras jurisdicciones, en Argentina el Derecho a la Protección de Datos también protege a las personas jurídicas, y no sólo a las personas humanas. Y si bien es cierto que éstas últimas tienen detrás una base constitucional a través del derecho a la privacidad que las primeras carecen, lo cierto que legislativamente, se ha buscado asegurar la confidencialidad tanto de ciudadanos como de empresas residentes en territorio argentino. Y, siendo similares las protecciones de datos en las tres jurisdicciones, desde este punto de vista del alcance de la ley, los datos de las sociedades argentinas están más protegidos y, entre ellos, los de carácter tributario.

Por último, corresponde mencionarse que en la jurisprudencia la cesión de datos por parte de la AFIP ha respondido a razones de transparencia, materializados a través del acceso a información pública y de orden público, como mecanismo de control social de los fondos públicos y de la gestión de la AT. Y el uso del *habeas data* en general, ha sido oportuno y útil a la hora de proteger la confidencialidad de los datos tributarios y hacer valer los derechos de protección de datos que emergen de la ley.

En síntesis, la protección argentina es la más completa, integral y efectiva en términos de recursos habilitados legalmente para ejercerla.

11. Evidencias de la necesidad de un estándar internacional en materia de Secreto Tributario

En este capítulo, con toda la “experiencia” vivida a través de la profusa jurisprudencia que se citó, es posible realizar un ejercicio predictivo, teniendo en mente las consecuencias que en la confidencialidad tributaria puede llegar a tener la incidencia de la evolución tecnológica en un contexto de economía globalizada y tributación internacional digitalizada; esto es, partiendo de las evidencias actuales inferir controversias futuras.

Considerando el diferente marco normativo que, en términos de confidencialidad tributaria, protege a personas físicas respecto de las personas jurídicas en las jurisdicciones analizadas, evalúo la coraza de protección separadamente para ambos sujetos. Con relación a las personas humanas, analizaré comparativamente los datos de naturaleza tributaria en poder de las instituciones bancarias y si el poder estatal puede hacerse de ellos y con qué nivel de detalle. Y, en el caso de personas jurídicas, estudiaré el manejo de la confidencialidad en situaciones de intercambio de información, sea a través de algunos de los Métodos habilitados en el marco de la OECD o en Acuerdos Privados de Precios (APA), Procedimientos Acuerdos de Mutuo (MAP) o Convenios para evitar la doble imposición (TT).

En oportunidad de analizar el Derecho a la privacidad en EE.UU., mencioné un icónico fallo del año 1976, *United States v Miller*⁴⁴¹, que se convertiría en un “*leading case*” en el tema de las expectativas razonables de privacidad que, como se vio, se aplica al concepto de privacidad que surge de la IV° Enmienda. El caso involucraba cheques cancelados, sobre los cuales el Tribunal había entendido que “*el demandado no puede afirmar ni la propiedad ni la posesión*”. Puesto que dichos documentos “*contienen solo información transmitida voluntariamente a los bancos y expuesta a sus empleados en el curso ordinario de los negocios*”, no siendo aplicable entonces la IV° Enmienda si el gobierno buscaba acceder a ellos: “*este Tribunal ha sostenido reiteradamente que la Cuarta Enmienda no prohíbe la obtención de información revelada a un tercero y transmitida por él a las autoridades gubernamentales, incluso si la información se revela bajo el supuesto de que será utilizada solo para un propósito limitado y que la confianza depositada en el tercero no será traicionada*”. En lo que aquí interesa, la trascendencia de este caso radica en que el banco no solo tenía los registros que buscaba el gobierno, sino que la Ley de Secreto Bancario requería (y continúa requiriendo) que los bancos mantengan una copia de cada cheque y depósito de los clientes durante seis años o más. Por lo tanto, la doctrina ha entendido -

⁴⁴¹ *United States v Miller*, 425 U.S. 435 (1976).

y con razón- que el gobierno obliga al banco a almacenar la información, y luego busca la información del banco sobre la base de que, dado que el banco tiene los datos, no puede haber ninguna expectativa razonable de privacidad y, por lo tanto, la Cuarta Enmienda no aplica.

En otro orden, mediante la FATCA⁴⁴² (Foreign Account Tax Compliance Act), se dispuso que las entidades financieras extranjeras deben informar directamente al IRS respecto a cuentas financieras de las que son titulares los contribuyentes americanos o por entidades extranjeras en la cual los dichos ciudadanos poseen un interés propietario substantivo de más de un 10 % de su capital o derecho de voto. La renta derivada de activos financieros depositados en instituciones financieras extranjeras por ciudadanos americanos deberá soportar una retención del 30% sobre los importes pagados, a menos que faciliten la identidad del titular de la cuenta y proporcionen un balance anual de la renta íntegra y de las extracciones íntegras o pagos desde la misma – dividendos, intereses, otras rentas, transmisión de propiedad acreditada en la cuenta-. El deber de información comprende las obligaciones al portador de las que sean titulares los contribuyentes americanos titulares de las cuentas. La entidad financiera debe informar sobre cualquier persona que sea titular de activos financieros en el extranjero de cuantía superior a los 50.000 dólares; la sanción es del 40% del importe del activo no declarado y se amplía el plazo de prescripción a seis años, de los tres previstos, cuando el importe omitido supere los 5000 dólares.

La proyección unilateral y extraterritorial anotada de la FACTA se mitiga a través de los Acuerdos Intergubernamentales propuestos por los EEUU. Por una parte, el Modelo 1 (Alemania, Reino Unido, España, Francia, Italia) establece que la información requerida por los EEUU podrá ser presentada a las Administraciones de los Estados convocados que, posteriormente, la compartirán con los EEUU. Por otra, el Modelo 2 (Japón, Suiza), donde la entidad financiera debe enviar la información directamente al IRS, sin que pase por las Administraciones nacionales interesadas. El intercambio de información en el Modelo 1 puede dar lugar a reciprocidad o no. En el primer caso, el AIG posibilita que ambos Estados se suministren información automáticamente sobre las cuentas de sus ciudadanos o residentes, o nacionales. En el segundo caso, el Modelo 1 no da pie a reciprocidad, porque se trata de países que no tienen tratado de intercambio de información con los EEUU, sin perjuicio que pueden colaborar en la aplicación de la FATCA. Esta solución parcial –la irreciprocidad- cuestionaba seriamente la propia extensión universal de la propuesta americana, fundada, sobre todo, en su exclusivo interés fiscal propio, porque, quierase o no, restringía su eficacia a un grupo determinado de países. No puede dejar de

⁴⁴² Public law 111-147, Foreign Account Tax Compliance Act (Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras), Originally published: March 18, 2010.

mencionarse que la norma FATCA es una expresión nacional de EEUU de voluntad unilateral y extraterritorial y esto significa que la ley fiscal de los otros países queda, de algún modo, subordinada a la ley extranjera, tanto en la estructura, modos de información, diligencia debida y, en su caso, sanción por incumplimiento.

Debe advertirse que FATCA produjo un descontento en la cooperación entre Estados y Administraciones, en materia de transparencia e intercambio de información y ello por dos razones: primero, porque su foco fue la lucha contra la evasión y elusión fiscal de los contribuyentes mediante las entidades financieras extranjeras y, segundo, porque transforma a las entidades financieras en responsables de la obligación de información sobre sus clientes, cuentas, estados financieros, so pena de retención en la fuente sobre los ingresos que reciben. La naturaleza local de la ley provoca la reacción de los demás países, instalados en la tradición bilateral del medido intercambio a petición, a demanda, sobre particulares contribuyentes y transacciones. Pero, además, crea fricción que las entidades financieras de sus jurisdicciones debieran informar directamente a la Administración americana y compartir la confidencialidad con sus clientes. Los Acuerdos Intergubernamentales fueron instrumentos ingeniosos, pero muy discutidos, porque no daban la misma respuesta que el resto de los países en contribuir a la difusión del intercambio automático de información (R.S. Avi-Yonah, 2014, págs. 1-2).

En España, la situación es diferente. El procedimiento especial o también denominado «de obtención de información por captación o requerimiento» que se regula en el apartado segundo y tercero del artículo 93 LGT y se desarrolla en el artículo 57 Real Decreto 1065/2007 (RGGIT), establece que

... los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información... o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida.

Para requerir directamente la información a que se refiere el párrafo anterior a la entidad bancaria o crediticia será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario.

A su vez, la LGT que le dedica el apartado 3 del artículo 93 y establece que:

3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo [obligaciones de información] no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio,

podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine.

Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren.

La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.

Sin embargo, con relación a pedidos de información a las entidades bancarias, la jurisprudencia ha señalado que: *“no todos los datos relativos a las operaciones activas y pasivas de los bancos y entidades de crédito quedan sometidos al procedimiento garantista del artículo 111, apartado 3 de la LGT,⁴⁴³ pues unos son objeto de información por suministro periódico, otros pueden ser conocidos por captación ocasional, y sólo, residualmente, los movimientos de dichas operaciones son los afectados por dicho procedimiento”* (STS 2164/1999, 7763/2001, 4616/2003, 5318/2005). En otras palabras, los requerimientos individualizados solamente pueden abarcar la investigación de movimientos de cuentas y operaciones sin conocer los motivos concretos de cargo y abono dado que ello implicaría la intromisión de la Administración Tributaria en la intimidad de las personas.

Dicho eso, he de advertirse que las cuentas corrientes bancarias han sido, históricamente, un resquicio de intimidad, fundado en el entendimiento de que, respecto de las personas físicas, la inclusión de la “intimidad económica” dentro del derecho fundamental a la intimidad protegido en el art. 18.1 CE, así como la legitimidad del consiguiente derecho de la AT a exigir determinados datos económicos, han sido doctrinas que el TC ha defendido desde los inicios. Así puede leerse en el Auto 642/1986, del 23 de julio, que

si no hay duda de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona, y, entre ellas, los que tienen su reflejo en las distintas operaciones bancarias en las que figura como titular, entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida, no puede haberla tampoco en que la Administración está habilitada, también desde el plano constitucional (art. 31.1 de la C.E.), para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los contribuyentes. Esta exigencia es predicable no sólo de todos y cada uno de los ciudadanos, en cuanto recaiga en ellos la cualidad de sujetos pasivos del impuesto o gravamen, sino también de las entidades crediticias, que por su función típica de intermediarias en el área económica «pueden prestar una ayuda relevante en la tarea de alcanzar la equidad fiscal» (fundamento jurídico 4º, Sentencia 110/1984).

⁴⁴³ Hoy, art. 93, apartado 3 de la LGT.

Por ello, la obtención de información sobre cuentas corrientes ha merecido una atención especial en la jurisprudencia. Ello así, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, que resolvió el recurso de inconstitucionalidad precisamente de determinados artículos de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria, dejó perfectamente claro que la Administración Tributaria puede investigar los movimientos de las cuentas corrientes, cuentas de ahorro, etc. como corolario del deber primordial establecido en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que prevalece sobre el derecho a la intimidad de las personas, que no es absoluto. En ese sentido, la AT puede exigir información sobre hechos, relaciones económicas, etc, que no afectan ni desvelan la intimidad o privacidad de las personas, como acontece con las cesiones de crédito, que son una modalidad más de inversiones patrimoniales, en cuyo caso no precisa seguir el procedimiento especial regulado en el apartado 3, del art. 111 de la Ley General Tributaria. Y destaca que

el deber de que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, como un deber constitucional, lo cual obliga a interpretar los preceptos dudosos, como es el artículo 111, apartado 3, de la Ley General Tributaria, desde la contemplación del mejor cumplimiento de dicho deber, pues sería absurdo y contradictorio con los principios que inspiran la Constitución que nos hemos dado los españoles, que las Entidades de Crédito que operan en España, pudieran negarse a facilitar una información necesaria para exigir el fiel cumplimiento del deber de contribuir, cuando tal información no afecta en absoluto al derecho a la intimidad de las personas (FJ 13°).

Sin embargo, en la sentencia 233/2005, de 28 de octubre de 2005,⁴⁴⁴ el TC entiende que el pedido de la AT a una entidad de crédito de las fotocopias de los cheques emitidos por el recurrente con cargo a una cuenta corriente en la que aparecía como autorizado, e investigado el destino de dichos cheques, ha constituido una intromisión en el ámbito del derecho a la intimidad personal y familiar del demandante que el art. 18.1 CE garantiza. Fundamenta tal conclusión diciendo:

En relación con la inclusión de los datos con trascendencia económica (y, por ende, tributaria) en el ámbito de intimidad constitucionalmente protegido es doctrina consolidada de este Tribunal la de que los datos económicos, en principio, se incluyen en el ámbito de la intimidad. Así lo han puesto de relieve, claramente, las SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 9; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7; y 47/2001, de 15 de febrero, FJ 8. Señaladamente, en la citada STC 233/1999, este Tribunal afirmó que *“la información cuya transmisión se prevé en el precepto cuestionado —esto es, aquélla que tiene trascendencia tributaria— puede incidir en la intimidad de los ciudadanos (SSTC 110/1984, 45/1989, 142/1993; ATC 642/1986)”*. Concretamente, hemos dicho que *“no hay dudas de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona ... entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida (ATC 642/1986)”* (FJ 7). Por su parte la STC 47/2001 señaló que la resolución de la queja enjuiciada debía partir *“necesariamente del*

⁴⁴⁴ <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/5493>

reconocimiento de que en las declaraciones del IRPF se ponen de manifiesto datos que pertenecen a la intimidad constitucionalmente tutelada de los sujetos pasivos. Así lo hemos recordado en la reciente STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7, al señalar que la información con trascendencia tributaria ‘puede incidir en la intimidad de los ciudadanos’” (FJ 8).

En la sentencia 96/2012, de 7 de mayo, donde ya se maneja el concepto ampliado de intimidad, la entidad demandante del amparo (Banco Bilbao Vizcaya Argentaria S.A. o BBVA) entiende que la medida acordada en las resoluciones impugnadas vulnera el derecho fundamental a la intimidad y a la protección de datos personales (apartados 1 y 4 del art. 18 CE), toda vez que ordenan la entrega al Juzgado de un conjunto de ficheros que contienen datos personales de cuya custodia, tratamiento y conservación es responsable la entidad recurrente, a lo que se une el hecho de que el órgano judicial pretende recabar esos datos con la finalidad de ponerlos a disposición de una asociación de consumidores y usuarios, todo ello sin contar con el previo conocimiento y consentimiento de los titulares de esos datos y sin que exista ninguna previsión explícita para garantizar que quien reciba estos datos los utilizará exclusivamente para las finalidades previstas.

Sobre el caso, el Tribunal citando fallos anteriores (SSTC 254/1993, de 20 de julio, FJ 6; 254/2000, de 30 de noviembre, FJ 5, y 292/2000, de 30 de noviembre, FJ 5, entre otras), concluye que los datos solicitados a la entidad demandante están protegidos por el art. 18.4 CE, que “*consagra un derecho fundamental autónomo a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona*” (STC 11/1998, de 13 de enero, FJ 5).

En otro orden, y retomando lo comentado en relación al FATCA, a tal iniciativa norteamericana le han seguido una serie de Acuerdos Intergubernamentales celebrados por los EEUU -entre ellos el firmado con España- que, en un segundo momento, halla cobertura e integración en el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua Administrativa en material fiscal, oportunamente modificado, para culminar, en un instrumento singular y específico que resguarda a una clase única de intercambio de información, esto es, la información de cuentas financieras por parte de las entidades financieras a sus respectivas Administraciones tributarias. Por tanto, el eje no es cualquier forma de intercambio automático; sino, una particular categoría de bien de información que atiene a las cuentas financieras de las personas físicas, jurídicas, entidades de personas, trusts, fundaciones, por sobre un umbral determinado y cuyo contenido obedece al encargo efectuado por el G20 a la OCDE. Ello así, el principio de intercambio automático de información de cuentas financieras adquiere la jerarquía de principio general de derecho (artículo 38 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia), de reconocimiento amplio como principio común a los grandes sistemas del derecho contemporáneo y aplicable al orden internacional. El

principio único, global, autoriza la obtención de informaciones de las instituciones financieras y su intercambio automático con otras jurisdicciones. El contenido del principio describe la información de la cuenta financiera que se remite, la clase de entidad financiera obligada a hacerlo y los diferentes tipos de cuentas y contribuyentes cubiertos, así como los deberes de diligencia debida que deben seguirse, para su individualización, sobre todo, la identificación del beneficiario efectivo de las personas jurídicas y trusts, sociedades de personas, fundaciones.

Comenta que *“la experiencia FATCA cogió desprevenida a la Unión Europea y, peor aún, produjo el inmediato envejecimiento de la regulación vigente de sus Directivas sobre intercambio de información tributaria. La Unión Europea llegó tarde y mal al nuevo escenario y tuvo que realizar un particular esfuerzo para alcanzar los puntos de partida impulsados, primero, por los EEUU y luego por el G20/OCDE”*. Así, la Directiva 77/799/CEE de 19 de diciembre de 1977 fue importante por ser el primer paso de cooperación administrativa de derecho comunitario en materia fiscal; pero, que fue víctima de su propia cautela ante la idea de amplio espectro de intercambio de información. Los límites recogen en primer lugar la cláusula no derogatoria del sistema tributario y su aplicación. Ningún Estado está obligado a suministrar datos para cuya obtención haya debido adoptar medidas contrarias a su propia ley o práctica administrativa. La Directiva adopta una posición de máxima restricción al evitar que el flujo de los datos circule pese a que el Estado proveedor de la información no permita conforme a su ley local recoger las noticias o utilizarla para sus propias finalidades. (art.8). Lo mismo respecto a la cláusula de equivalencia (mutuality) que permite negar el suministro de información cuando el otro Estado no esté en condiciones de prestar información equivalente. El 15 de febrero de 2011 se aprueba la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa y deroga la Directiva 77/799/CEE. Se reconoce, de entrada, que la globalización cambia la filosofía de cooperación comunitaria, reconociéndose su actual desactualización e inadecuación. La extensión subjetiva abarca todo tipo de personas, físicas o jurídicas, así como los trusts, fundaciones, fondos de inversión, y cualquier nuevo instrumento creado por los contribuyentes. La información a petición o a solicitud sigue aferrada a la previsible relevancia de los datos que se piden al otro Estado, con la mayor amplitud posible, pero evitando expediciones de pesca o información irrelevante. No cambia, la modalidad de la información relativa a los casos particulares, tal como se la entiende en el Modelo COCDE. No obstante, se acepta que ningún Estado puede rehusar la transmisión de información porque carece de interés local o está en un banco u otra entidad financiera.

Por último, en el caso de Argentina, la LPDP no contempla la información referida a cuentas bancarias entre sus excepciones, así como tampoco la información financiera en poder de

los bancos; se excluye del alcance de la ley únicamente la información financiera en poder de aquellos que deben cumplir con las funciones de regulación y supervisión de tales entidades y a las que hacen a las funciones de la UIF. Respecto de las operaciones pasivas, la Ley 25.326 establece que la regla del consentimiento (art. 5) no resulta aplicable a las operaciones contempladas en el art. 39 de la Ley de Entidades Financieras. Y, sobre las operaciones activas, los bancos tienen la obligación de informar dichas operaciones al BCRA, así como la clasificación de los respectivos deudores, según el grado de cumplimiento y, con algunas limitaciones, el público puede acceder y consultar on-line la base de deudores del sistema financiero que administra el BCRA.

Es más, mediante la Resolución General AFIP 4438/2019, del 15/03/2019, se completa el Régimen Informativo para Entidades del Mercado de Capitales (R.G. 4.298) que rige desde el 1° de enero de 2019, mediante la creación de un nuevo Régimen de Información de rendimientos y resultados producto de la colocación de capital por parte de personas humanas y sucesiones indivisas. Se dispone que la obligación de informar estará a cargo de las entidades financieras, los agentes de liquidación y compensación registrados en la Comisión Nacional de Valores y las sociedades depositarias de fondos comunes de inversión, y comprende la obligación de informar los datos relativos a, entre otros, los depósitos bancarios, títulos públicos, obligaciones negociables, cuota partes de fondos comunes de inversión, títulos de deuda de fideicomisos financieros y contratos similares, bonos y demás valores, en moneda nacional con y sin cláusula de ajuste.

Respecto de la recepción jurisprudencial argentina, a lo largo del trabajo se ha advertido la interpretación rígida que han hecho los tribunales argentinos sobre el levantamiento del secreto fiscal. Y, con relación a los datos bancarios no es diferente. Así, por ejemplo, en el caso “*Espósito, Felipe y otro c/Le Radial SRL s/ordinario s/incidente art. 250*”, la Cámara Nacional de Comercio, Sala C, en sentencia del 04/12/2018, frente a un pedido de levantamiento del secreto tributario y el bancario, desestimó ambos pedidos. Para así resolver argumentó del siguiente modo su decisión respecto del secreto fiscal:

- a) El art. 101 de la ley 11.683 establece que las declaraciones juradas, manifestaciones e informaciones que los responsables o terceros presenten a la AFIP son secretos, y que dichas informaciones no serán admitidas como prueba en causas judiciales.

De tal modo, resulta improcedente requerirle al Fisco que brinde determinada información cuando, -como en el caso-, no se advierten configurados ninguno de los supuestos de excepción mencionados en dicho artículo.

Así, por graves que sean las razones de orden legal o circunstancial invocadas, ellas no pueden prevalecer sobre el texto expreso de la ley.

La conveniencia o interés jurídico en ampliar las excepciones que consagra es problema de política legislativa” (CSJN in re “Labriola de Caira, Ángela María c/ Caira, Enrique”, 1957, Fallos: 237:355).

Esta Sala ha sostenido este criterio porque, la tésis de la norma citada impone adoptar una postura restrictiva de modo tal que, en caso de duda, debe preferirse el mantenimiento del secreto fiscal, sin forzar la interpretación respecto de las excepciones allí previstas (C.S.J.N. in re: “Genchi Santos c/ Casalini Lituarde” del 1.1.76).

Debe tenerse en cuenta que el “secreto fiscal” instituido por la ley 11.683 conjuga principios de orden público, ya que no solo se encuentra en juego aquí la política de privacidad ofrecida por el estado en protección de la garantía de inviolabilidad de los papeles privados consagrada por la CN. art. 18, sino también el resguardo de la recaudación a través de la confidencialidad de los datos aportados por los contribuyentes (CCom. Sala A in re: “Erke SRL s/ Quiebra s/ Inc. de revisión por Zelarrayan María” del 17.10.06).

Frente a ello, y en tanto -se insiste- no se advierten configuradas las excepciones previstas en la citada norma del art. 101 de la ley 11.683, corresponde decidir del modo adelantado, desestimando el aludido agravio.

En el aspecto internacional, debo mencionar que siendo Argentina país miembro del G20, se avino al Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información, institución auspiciada y gestionada por la OCDE, bajo la orientación del G20, con el propósito de aplicar los principios de transparencia entre todos los países, mediante compromisos multilaterales, revisión y monitoreo respecto a la introducción local de los principios transnacionales que se adoptaron. A la fecha cuenta con 139 Estados asociados, la Unión Europea y observadores de distintas organizaciones internacionales, y siguiendo las orientaciones del G20 mantiene una proximidad con el FATF/GAFI en temas de información sobre los beneficiarios efectivos. Su dirección actual consiste en el ejercicio de la revisión par de los principios guías de transparencia e intercambio de información y, en particular, promoviendo el canje de información financiera con todos aquellos países que lo deseen y, asistiendo, en tal sentido, a la configuración adecuada de la infraestructura tecnológica, la protección de datos que garanticen la confidencialidad y la formación y educación de las Administraciones responsables.

Planteada la situación de los tres países respecto del acceso de información bancaria por parte de la AT y su posterior cesión a terceros, es fácil ver la diferente protección de sus datos personales que ostenta un mismo sujeto persona física, con cuentas bancarias en cada uno de los tres países. Y si bien, la normativa española -la más “proteccionista” – contempla en su normativa la protección en casos de españoles con cuentas bancarias fuera de territorio español, ello no

elimina el problema de la incertidumbre jurídica que genera al propio sujeto respecto de la reserva de sus datos bancarios por cuanto es probable que realice operaciones interbancarias.

Para complicar más el tema, debe advertirse que estas tres jurisdicciones se encuentran entre los 50 países que, en el marco del Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, declararon su compromiso de intercambiar una amplia gama de información sobre cuentas en el extranjero, incluidos los saldos de las cuentas y la propiedad efectiva. En ese contexto, la Argentina, por ejemplo, recibe anualmente los datos personales completos de los titulares argentinos de las colocaciones bancarias e información precisa sobre las cuentas financieras en el extranjero, como el número de cuenta, el saldo a fin de año y los intereses acreditados.

Dado este compromiso, de objetivo más que loable, por cierto, ¿cómo ha de manejarse la confidencialidad en un contexto de tan disímiles normativas de protección? ¿hasta dónde llega la mayor protección española? ¿qué ocurre con las operaciones entre los bancos, en donde las puntas ostentan diferente protección? ¿cómo se está conciliando la disparidad normativa entre jurisdicciones que intercambian datos tributarios? ¿cómo puede un contribuyente “internacional” conocer sus derechos “disparés” y actuar en consecuencia”? Creo que se ha avanzado fuerte en estándares de intercambio de información en una preocupación generalizada por la evasión fiscal y BEPS, pero no se han detenido a cuidar con igual énfasis todas las facetas de protección de datos tributarios que han involucrados.

Analicemos la situación de las personas jurídicas, a través del manejo de la confidencialidad cuando la información tributaria atraviesa las fronteras jurisdiccionales.

En EE.UU., en el ámbito internacional, en la mayoría de los convenios internacionales sobre impuestos a la renta en el que Estados Unidos⁴⁴⁵ es parte, el Secretario del Tesoro está designado para actuar como la "Autoridad Competente" y, como tal, está generalmente autorizado para llevar a cabo dos funciones principales: 1) participar en el intercambio de información con la autoridad competente del otro Estado contratante a los efectos de llevar a cabo las disposiciones de la convención o de las leyes internas de los estados contratantes en relación con los impuestos cubiertos por el convención;⁴⁴⁶ y 2) llevar a cabo un "Procedimiento de mutuo acuerdo" (MAP) que implique negociación y acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante en virtud de la cual (i) pueda resolverse casos que potencialmente involucren la imposición de un

⁴⁴⁵ Véase, e.g., Artículo 3, párrafo 1(e), 1996 U.S. Model Income Tax Convention (“U.S. Model Convention”).

⁴⁴⁶ *Ibidem*, artículo 26.

residente de uno de los estados contratantes que no esté de conformidad con las disposiciones de la convención, o (ii) pueda ser eliminada cualquier dificultad o duda que surja en cuanto a la interpretación general, aplicación o la implementación de la convención.⁴⁴⁷ Recientemente, la realización de cada una de estas dos funciones de Autoridad Competente ha dado lugar a cuestiones de divulgación bajo la FOIA.

Cada convenio fiscal que contenga una previsión de intercambio de información fiscal especifica los fines para los cuales esa información puede ser intercambiada; si bien algunos permiten el intercambio sólo para determinados fines -como prevenir el fraude fiscal o para su uso en una investigación o en un juicio penal-, la mayoría contiene una disposición de intercambio de alcance amplio, lo que permite que la información sea intercambiada en una amplia variedad de circunstancias: a petición de un país para investigar los asuntos fiscales de un contribuyente en particular, en un Procedimiento de Acuerdo Mutuo (MAP), durante las fiscalizaciones simultáneas realizadas en virtud del tratado, en las consultas de la autoridad competente sobre el significado general de una disposición del tratado, y en discusiones generales sobre asuntos de importancia para la respectiva administración de los socios. Por lo tanto, la información intercambiada de conformidad con estas disposiciones consta tanto de información fáctica específica del contribuyente como de información no específica del sujeto sino referida a las prácticas, procedimientos o políticas de un país en materia tributaria.

Con respecto a la confidencialidad, los tratados fiscales (“TT” por sus siglas en inglés “Tax Treaties”) contienen a menudo algunas limitaciones generales sobre las obligaciones de los países contratantes a suministrar información en virtud del tratado. Además, la información intercambiada está normalmente sujeta a cláusulas de no divulgación; muchos tratados requieren que el país que recibe la información por el tratado trate esa información como secreta de la misma manera que la información obtenida en virtud de sus leyes nacionales, y suelen establecer que la divulgación de la información no está permitida, excepto para personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) involucradas en la administración, evaluación, recaudación o ejecución de impuestos a los que el tratado se aplica.

A pesar de las disposiciones de no divulgación del tratado, hubo casos en que la información fue divulgada. En 1996, la Oficina de Asuntos Nacionales entabló una demanda contra el IRS pidiendo la divulgación pública de todos los APA (Advance Pricing Agreement)⁴⁴⁸

⁴⁴⁷ *Ididem*, artículo 25.

⁴⁴⁸ Un APA es un acuerdo entre un contribuyente y la autoridad fiscal que determina la metodología de precios de transferencia para fijar el precio de las transacciones internacionales del contribuyente.

firmados. La mayoría de las APA se basan en uno o más acuerdos negociados entre la autoridad competente de EE. UU. y un país extranjero celebrado en virtud del artículo de mutuo acuerdo de un tratado de impuesto sobre la renta. Por lo tanto, estos APA reflejan la información protegida por las disposiciones de confidencialidad del tratado en el sentido de que contienen información proporcionada o acordada por el socio del tratado. Previo a la resolución judicial definitiva de este caso, sin embargo, el Congreso aprueba la sección 521 de la Ley Pública 106-170, que establece que los APA son información de declaración en su totalidad bajo la sección 6103 y que ni el APA ni sus archivos de antecedentes deben ser considerados determinaciones escritas sujetas a divulgación bajo la sección 6110, independientemente de la aplicación de la protección del tratado.

También en 1996, *Tax Analysts* presentó una solicitud FOIA para todos los registros del IRS relacionados con la Asociación de Administradores Tributarios del Pacífico (“PATA”)⁴⁴⁹, sus reuniones, deliberaciones, decisiones y dotación de personal. En 1998, *Tax Analysts* presenta una solicitud FOIA idéntica para todos los registros del IRS relacionados con el Grupo de los Cuatro (“G-4”)⁴⁵⁰. En febrero de 1999, *Tax Analysts* presenta una demanda en el Tribunal de Distrito de los Estados Unidos para el Distrito de Columbia solicitando acceso a todos los registros en respuesta a sus solicitudes de FOIA para los documentos de PATA y G-4. Resultado de esta, el IRS entrega varias cajas de documentos PATA a los analistas fiscales en octubre y noviembre de 1999. En los próximos meses, el IRS hará publicaciones similares de los documentos del G-4.

Por último, en un caso que ya se vio⁴⁵¹ en el que *Tax Analysts* solicita la divulgación de las FSAs ya referidas, ante el Tribunal de Distrito para el Distrito de Columbia, la cuestión que surge es si está o no permitido al IRS en el marco de los FSAs, incluir información recibida de un socio de un TT. Sobre este tema se presentaron escritos en enero de 1999, y se encuentra pendiente una decisión.

Lo dicho hasta aquí plantea la cuestión de si la información intercambiada mediante un TT está exenta de la divulgación pública bajo la FOIA debido a las disposiciones de no divulgación del tratado. Porque la información de la declaración de impuestos específica del contribuyente en manos del IRS está protegida de la divulgación por la sección 6103 (a) que, como se discutió anteriormente, es un estatuto de exención 3: cualquier información de declaración recibida por la

⁴⁴⁹ PATA es una asociación de las autoridades competentes de los Estados Unidos, Australia, Canadá, y Japón que se constituyó con el objetivo de reunirse periódicamente para discutir e intercambiar información sobre asuntos tributarios de interés común.

⁴⁵⁰ El G-4 es una asociación de autoridades competentes y funcionarios de política fiscal de los Estados Unidos, Alemania, Francia y el Reino Unido se formaron para reunirse periódicamente para discutir e intercambiar información sobre asuntos tributarios de interés común.

⁴⁵¹ *Tax Analysts v. IRS*, No. 94-cv-923 (GK) (D.D.C.), 1999 U.S. Dist. LEXIS 14950

Autoridad Competente de EE. UU. de un socio del tratado está claramente exenta de divulgación bajo la FOIA. Algunos han cuestionado, sin embargo, la protección respecto de información no específica de un contribuyente.

En el actual proceso de *Tax Analysts* ante el Juzgado de Distrito del Distrito de Columbia, aquél ha argumentado que la exención 3 no es aplicable a la información protegida por un tratado porque no puede considerarse un estatuto para ese propósito. En respuesta, el gobierno trajo a colación la Cláusula de Supremacía de la Constitución de los Estados Unidos, que establece que los tratados de los Estados Unidos son "la ley suprema del país":

Esta Constitución y las leyes de los Estados Unidos que se dictarán en Cumplimiento de los mismos; y todos los Tratados celebrados, o que se celebrarán, en virtud del Autoridad de los Estados Unidos, será la ley suprema del país; y los jueces en cualquier Estado estará obligado por ello, no obstante cualquier Constitución o ley en contrario.⁴⁵²

Por tanto, la Constitución coloca a los tratados en pie de igualdad con los estatutos. Además, la Suprema Corte ha sostenido, a lo largo de la historia de la jurisprudencia estadounidense, que un tratado es "*equivalente a un acto de la legislatura*".⁴⁵³

Sin embargo, la posible divulgación pública en los Estados Unidos de información intercambiada entre en el marco de un TT, ha planteado críticas y preocupaciones en las relaciones exteriores. El Comentario al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, en el que Estados Unidos es país signatario, refleja esta preocupación al señalar que "*la ayuda reciproca entre administraciones tributarias es factible solo si cada administración tiene la seguridad de que la otra administración tratará con la debida confianza la información que recibirá en el curso de su cooperación*".⁴⁵⁴

⁴⁵² U.S. Const. Art. VI. Cl. 2.

⁴⁵³ *Foster & Elam v. Neilson*, 27 U.S. 253, 314 (1829); la Corte Suprema ha reafirmado este principio en varias ocasiones. Véase (U.S., (1884) , págs. 580, 598,99) "*El tratado, entonces, es una ley del país como lo es una ley del Congreso...*"; *Whitney v. Robertson*, 124 U.S. 190, 194 (1888) ("por la Constitución un tratado se coloca en pie de igualdad y por tanto es obligatorio, con acto de legislación"); *De Lima v. Bidwell*, 182 U.S. 1, 195 (1901) ("*se observará que no se hace distinción respecto de supremacía entre las leyes y los tratados, excepto que ambos están regidos por la Constitución*"); *Reid v. Covert*, 354 U.S. 1, 18 (1957) ("*Esta Corte también ha adoptado reiteradamente la posición de que una ley del Congreso, que debe cumplir con la Constitución, está en plena paridad con un tratado...*"). Bajo la FOIA, un tribunal ha indicado, *in dictum*, que el procedimiento de ratificación constitucional aplicable a los tratados puede ser relevante para la exención 3. *Public Citizen v. Office of the United States Trade Representative*, 804 F. Supp. 385, 388 (D.D.C. 1992). En *Public Citizens*, el tribunal sostuvo que la exención 3 no cubre la información relacionada con un Acuerdo de comercio internacional de los Estados Unidos. En este caso la corte distingue entre acuerdos con "ratificación del Senado" y tratados que no y, por lo tanto, no tiene el rango de ley estatutaria" 804 F.Supp. at 388 (citando a *Foster & Elam*, 27 U.S. at 314).

⁴⁵⁴ Comentario sobre el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Capital de la OCDE, artículo 26, párr. 11 (1998).

En España, curiosamente el TC en la Sentencia 233/1999 insistió en que la información que pudiera transmitirse entre AT puede incidir sobre aspectos de la intimidad constitucionalmente protegida, sin que ello signifique una trasgresión por parte del art. 8 Ley de Haciendas Locales (LHL)⁴⁵⁵ de lo previsto en el art. 81.1 CE, dado que la finalidad del referido precepto de la LHL no es la de desarrollar un derecho fundamental sino la de establecer un deber general de auxilio recíproco entre órganos estatales, autonómicos y locales. A su vez, profundizando en la justificación de tal deber de auxilio el TC indicó, por un lado, que se encuentra implícito en la propia esencia de la forma de organización territorial que se implanta en la CE y, por otro, que se trata de una información necesaria para el ejercicio de las potestades que les atribuye la ley y adecuada para las legítimas finalidades previstas por ella al tratarse de una información cuyo conocimiento por las diversas Administraciones tributarias es imprescindible para el adecuado cumplimiento del mandato constitucional recogido en el art. 31.1 CE.⁴⁵⁶ En esta sentencia, se observa la falta de una mayor argumentación sobre la protección de la información intercambiada, aludiendo ya a la aplicación de las garantías previstas en la LORTAD o en la propia LGT u otra normativa de aplicación general (deber de sigilo de los funcionarios públicos).

Por su parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado recientemente sobre los requerimientos e intercambios de información entre las Administraciones tributarias de distintos Estados miembros. Según la justicia europea, el Estado que demanda la información debe justificar la pertinencia de la solicitud, por lo que cabe entender que no es posible hacer peticiones genéricas de datos. Así, el 6 de octubre de 2020, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dictó una relevante sentencia en materia tributaria en el caso *État Luxembourgeois* (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19). Ese mismo día, el TJUE dictó otras dos sentencias aparentemente ajenas a la materia fiscal, pero de gran trascendencia, en los casos *La Quadrature du Net* (asuntos acumulados C-511/18, C-512/18 y C-520/18) y *Privacy International* (C-623/17) (DELGADO PACHECO, 2020, pág. 1).

La primera de estas tres sentencias afronta la cuestión de los derechos de una entidad requerida para dar información, concerniente a un tercero en materia tributaria, cuando ese requerimiento de información es consecuencia de una petición de información de un tercer Estado, dirigida al Estado de residencia de esa entidad. En este caso, fue la Administración española la

⁴⁵⁵ 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.

⁴⁵⁶ El TC viene considerando que el intercambio de información entre las diferentes Administraciones de un mismo Estado no supone otra cosa que la concreción del deber de cooperación y colaboración entre las distintas entidades territoriales proporcionándose auxilio mutuo para el cumplimiento de las funciones y competencias asignadas (STC 80/1995).

que solicitó la información de la Administración de Luxemburgo, que dirigió los correspondientes requerimientos a distintas entidades residentes en ese país, sobre datos relativos a una persona física y a diversas sociedades. Para el TJUE, la Directiva 2011/16, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad es un instrumento de gran importancia para permitir el necesario intercambio de información entre los Estados miembros. No obstante, la comunicación de datos con trascendencia tributaria constituye una intromisión, aunque pueda estar justificada, en los derechos fundamentales reconocidos en los artículos 7 y 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión (derecho al respeto a la vida privada y a la protección de los datos de carácter personal), así como en el artículo 47 de dicha Carta (derecho a una tutela judicial efectiva). En consecuencia, como ya se dijo en el caso *Berlioz*, sentencia de 16 de mayo de 2017, la entidad requerida para dar esa información puede recurrir contra ese requerimiento. Por el contrario, el TJUE admite que las razones de lucha contra el fraude y la evasión fiscal que justifican la Directiva 2011/16 permiten negar esa legitimación para recurrir al propio contribuyente a quien se refieren los datos, pues éste además podrá cuestionar la legalidad de su obtención con ocasión de la impugnación de las decisiones que se adopten como consecuencia de los procedimientos e investigaciones origen del requerimiento de información. Con razones menos claras, el TJUE niega también esa legitimación a las terceras personas o entidades a las que se refieran los datos, aunque no sean objeto de una investigación fiscal ellas mismas. Por último, el TJUE afirma que el Estado requirente deberá justificar la pertinencia previsible de la información solicitada pues, como advierte la propia Directiva, el intercambio de información no puede justificar una investigación aleatoria. La administración requerida y el tribunal ante el que se cuestione el requerimiento deberán comprobar que la información solicitada no carece absolutamente de pertinencia. Y el TJUE admite que en el caso enjuiciado la información pedida por la Administración española ofrecía esa razonable pertinencia pues se refería a datos económicos de una persona concreta en el curso de una investigación de la Administración tributaria española.

Sin embargo, este mismo criterio permite entender que, al menos en el terreno del intercambio de información, no caben peticiones genéricas de datos, aunque estos tengan trascendencia tributaria o pudieran servir para una mejor aplicación de los tributos. Es más, en este punto, la cuestión enlaza con la evolución de la jurisprudencia del TJUE sobre la interpretación de los artículos 7 y 8 de la Carta, en relación con deberes de conservación de datos por las empresas de comunicaciones electrónicas o con la cesión de datos a terceros Estados.

En esta evolución, menciona el autor que las sentencias ya citadas en los casos *Quadrature du Net* y *Privacy International* son el último eslabón de una larga cadena, desde las sentencias de

8 de abril de 2014 (Digital Rights Ireland) y de 6 de octubre de 2015 (Schrems), hasta la de 16 de julio de 2020 (Facebook Ireland y Schrems; C-311/18). Esta jurisprudencia pretende construir un sutil equilibrio entre los derechos fundamentales en relación con el respeto de la vida privada y la protección de datos y las injerencias en la esfera de estos derechos fundamentales debidas a razones de interés general, previstas en la ley y admisibles en una sociedad democrática, por exigencias derivadas de la seguridad pública y la persecución de delitos graves. El TJUE pondera las razones que justifican la afectación de tales derechos y el grado de tal injerencia en los mismos, entendiendo que no respeta el principio de proporcionalidad un deber generalizado de cesión de información que no responda a necesidades específicas de investigación o, en definitiva, venga respaldado por indicios que hagan razonable sospechar que pueda esa información concreta servir a la persecución o prevención de delitos. Por otra parte, esta jurisprudencia exige escrupulosamente que cualquier cesión internacional de datos descansa en la existencia de un nivel de protección equivalente de tales datos en el país de destino.

En el caso de la información tributaria, es difícil precisar las consecuencias de esta jurisprudencia más allá de aportar dos líneas de reflexión. Por un lado, sostiene el autor, ante requerimientos de información referidos a una generalidad de personas, cabe plantear si es suficiente la trascendencia tributaria potencial de esa información o debería ser necesario ponderar el grado de afectación que esos datos tienen en la vida privada de una persona física. Si fuese relevante esta afectación, cabría dudar de la procedencia de la petición de datos personales, como los que pongan de manifiesto los movimientos físicos o las relaciones sociales de una persona, sin que exista una razón individualizada que, en su caso, justifique esa cesión de datos. Por otro lado, en el intercambio internacional de información, la exigencia de un nivel de protección equivalente se predica del ordenamiento del Estado que la recibe y puede chocar con los sistemas actuales de tal intercambio con Estados ajenos a la Unión Europea.

En Argentina, la LPT incluye entre las excepciones al secreto fiscal del art. 101:

d) Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior, con condiciones; e) Para la autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina, cuando actúe en el marco de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado por la LPT.

Y destaca la exigencia de confidencialidad expresa de los Procedimientos de Acuerdo Mutuo en el marco de los Convenios para Evitar la Doble Imposición.

En el ámbito jurisprudencial, no puede dejar de mencionarse una interesante jurisprudencia en el campo del EOI (“Exchange of Information” o Intercambio de Información) sobre la divulgación de información protegida por un Convenio para Evitar la Doble Imposición. La historia de Hervé Falciani es bien conocida en todo el mundo: un ex empleado de la sucursal suiza de HSBC obtuvo ilegalmente información confidencial perteneciente a los clientes del banco y fue arrestado en 2009 por las autoridades francesas cuando intentaba escapar de Suiza. Francia finalmente decidió compartir la información obtenida ilegalmente por el Sr. Falciani con otras jurisdicciones bajo los DTC (Doble Taxation Convention o Acuerdos para Evitar la Doble Imposición) y TIEA (Tax Information Exchange Agreement o Acuerdos de Intercambio de Información) firmados por Francia.

En 2014, el administrador de la AFIP solicitó formalmente a Francia que presentara cualquier información contenida en los documentos del Swiss HSBC Bank que pudiera pertenecer a los contribuyentes argentinos. La solicitud se realizó en virtud del art. 27 del DTC Argentina–Francia, que rige el EOI entre las partes. Ese art. 27 requiere que el receptor de la información proteja su confidencialidad y solo comparta la información con las autoridades, incluidos los tribunales, responsables de la recaudación de impuestos.

Si bien históricamente, la Argentina no permitió el uso de información obtenida ilegalmente con fines fiscales, en este caso la Justicia lo consideró como prueba válida, y procedió a investigar la lista de contribuyentes argentinos con cuentas en esa institución. Sin embargo, poco después de que la información obtenida ilegalmente por el Sr. Falciani llegara a manos del Administrador de la AFIP, éste presentó cargos contra un tercero a quien acusó de facilitar la evasión de impuestos al ayudar a una de las familias más ricas del país a mantener activos e inversiones en cuentas suizas y no reportarlos a la AFIP; y el sustento de tales cargos surgía de la información proporcionada por Francia que contenía evidencia de activos depositados en cuentas suizas que eran propiedad de la familia mencionada pero administradas por demandado.

En lo que aquí interesa, este demandado, en respuesta a la acusación, también presentó cargos contra el Administrador de la AT argentina, entre otros, por violación del secreto fiscal. El 10 de mayo de 2019 se inició un juicio público y el fiscal pidió una pena de dos años de prisión para el funcionario público.

El tribunal federal tuvo que decidir si la información obtenida de conformidad con un TIEA o un DTC se puede compartir con los tribunales y fiscales con el fin de presentar cargos penales

contra un contribuyente. El art. 26.2 del actual modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE establece que:

Toda información recibida de conformidad con el párrafo 1 por un Estado Contratante se tratará como secreta de la misma manera que la información obtenida conforme a las leyes nacionales de ese Estado y se divulgará únicamente a personas o autoridades (incluidos los tribunales y los órganos administrativos) que se ocupan de la evaluación o recaudación, la ejecución o el enjuiciamiento, de la resolución de recursos en relación con los impuestos a que se refiere el párrafo 1, o la supervisión de lo anterior. Dichas personas o autoridades utilizarán la información solo para tales fines.

Si bien la mayoría de los DTC y TIEA firmados por Argentina contienen una disposición similar con respecto a la confidencialidad de la información, el art. 27 del DTC firmado con Francia en 1980 es distinto y dispone que:

Toda información recibida de conformidad con el párrafo 1 por un Estado Contratante se tratará como secreta de la misma manera que la información obtenida con arreglo a la legislación nacional de ese Estado y se divulgará únicamente a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y los órganos administrativos) que se ocupan de la determinación o recaudación de impuestos.

Una interpretación literal de la disposición y su comparación con otros DTC firmados posteriormente por la Argentina –o el actual Tratado Modelo de la OCDE– sugiere que, si bien la información puede usarse para determinar impuestos, no puede usarse para presentar cargos penales contra los contribuyentes. Y, respecto de la materia en trato, la mayoría de los expertos en derecho fiscal y penal de Argentina han concluido que el art. 27 del DTC con Francia no puede interpretarse en el sentido de que impone un límite a las facultades de la AFIP para enjuiciar a quienes evaden impuestos. El propósito de la cláusula de confidencialidad en cada DTC es preservar la privacidad de los contribuyentes y asegurar que la autoridad gubernamental receptora utilice la información para propósitos legales.

Sin embargo, el tribunal federal que intervino concluyó que, si bien el DTC con Francia no se actualiza ni se modifica, la información recibida de Francia no se puede utilizar para presentar cargos penales ni compartir con ninguna otra agencia gubernamental sin violar secretos de estado. Y contribuyó a tal entendimiento posteriores entrevistas a periódicos que diera el funcionario sugiriendo que el demandado estaba en la cima de las organizaciones criminales expuestas por el escándalo “Swiss Leaks”. En su fallo, la corte federal incluyó estas entrevistas como ejemplos de la violación de secretos de estado cometida por el administrador gubernamental.

Puesta así las cosas, dicha sentencia quedó sin efecto, pues en octubre de 2019 el Juzgado Oral Federal No. 4 absolvió al funcionario. Si bien la violación de la confidencialidad por parte de un particular puede ser una conducta delictiva en la Argentina, esta regla no se aplica en materia

fiscal a los efectos de las denuncias tributarias. Al respecto, la Sentencia CFP 12593/2014/TO1, del Tribunal Oral en lo Criminal Federal 4, del Poder Judicial de la Nación Argentina, de 8 de noviembre de 2019, en la cual se resolvió que la información de carácter económico contenida en la denominada “Lista Falciani” –que incluye los nombres de contribuyentes que incurren en delitos tributarios como evasión fiscal y asociación ilícita fiscal–, no se encuentra amparada por el secreto fiscal, por lo que su divulgación cumple con el derecho a la información de los ciudadanos y con el deber de la administración tributaria de dar publicidad a los actos del gobierno. En la sentencia se expone que el Administrador no incurrió en el delito de violación de secretos, puesto que se trataba de un suceso notorio a nivel mundial y se estimó que se cumplió con el derecho a la información de la ciudadanía, y al mismo tiempo, el deber de dar publicidad a los actos del gobierno. Además, se indica que la información que se debe tener en resguardo se refiere a los datos con los que cuenta la administración pública, y la información que revela el funcionario no correspondía a declaraciones juradas, sino a información que ya se había filtrado a la prensa con anterioridad.

Por último, cabe mencionar que algunos de los acuerdos celebrados por Argentina –en general, estos últimos años a partir de 2017– permiten a las autoridades tributarias utilizar la información tributaria recopilada a través de los instrumentos de EOI para fines distintos a los tributarios. Es el caso, por ejemplo, de la Ley Antilavado de Activos, que establece que la AFIP debe notificar a la Unidad de Información Financiera cualquier situación que dé lugar a sospechas de lavado de activos o financiamiento del terrorismo.

Nos gustaría terminar el relato, con un pensamiento muy acertado de reconocida doctrina argentina: *“el secreto fiscal se ha transformado en el derecho constitucional que mayor protección exigirá a la Autoridades, que accedan a la información tributaria, para evitar los enormes peligros que se ciernen sobre el contribuyente cuando esas informaciones son utilizadas con fines ajenos a los que se tuvieron al recabarlas”* (NAVARRINE, El Secreto Fiscal, 2002, pág. 1)

12. Conclusiones

- I. El “secreto tributario” como figura jurídica de protección y reserva de la información tributaria de los contribuyentes, comprende desde la instancia de recolección del dato tributario -y no como algunos juristas entienden, sólo desde que está en manos del Estado-, y éste ha definido su tamaño y densidad. Por ello, considero pertinente redefinir el instituto como el “*régimen de*

recolección, protección y reserva de la información obtenida por una Administración Tributaria frente a su divulgación y uso diferente para la que fue obtenida”.

- II. Entonces, el secreto tributario comienza con la limitación que la ley le impone a la AT respecto de lo que puede o no recolectar. Y este entendimiento constituye una evolución de la concepción original de este instituto jurídico, resultado de la recepción en el ámbito del Derecho Tributario, de la creciente influencia del Derecho a la Privacidad, por un lado, y al reconocimiento del Derecho a la Protección de Datos Personales, por el otro.
- III. Si se comparan las tres jurisdicciones, se observa que en EE.UU., el derecho a la privacidad de dudosa base constitucional y el derecho a la protección de datos que ostenta una jerarquía legal, no logran penetrar la coraza del Derecho Tributario de fuerte raigambre constitucional, y frente a la sobreabundancia de información de la era digital, el poder tributario en lo que a recolección de datos se refiere, simplemente aprovecha la tecnología a su favor, sin que haya encontrado resistencia alguna que límite su avance arrasador.
- IV. Por otro lado España, instaurando el “deber de colaboración” y definiendo “datos de relevancia tributaria”, ha demostrado una adaptación inteligente. Frente a la avalancha de datos disponibles, ha habilitado a la AT la posibilidad de aprovecharlos y, al mismo tiempo, como contrapeso, ha incrementado los derechos de los propietarios de esos datos. Con esto, gana la sociedad -mayor recaudación, mayor eficiencia en la gestión tributaria, mayor equidad en la distribución de las cargas fiscales- sin un sacrificio desmesurado ni arbitrario de los derechos individuales, sacrificio que no sólo reconoce, sino que busca morigerar -y compensar- imponiendo los principios de legalidad, necesidad y proporcionalidad como esenciales.
- V. El caso argentino, con relación a la sobreinformación “disponible” no evidencia reacción alguna más que hacia la protección del contribuyente; frente a una realidad insoslayable como es la abundancia de datos y fuentes disponibles, resulta imperioso regular el alcance de la facultad y proceso mismo de captación de datos por parte de la AFIP, especialmente si se pretende reducir gastos de administración tributaria y de contencioso tributario.
- VI. Respecto de la reserva de divulgación, la experiencia norteamericana de dejarla a discrecionalidad del poder ejecutivo y los consecuentes abusos cometidos, han fortalecido el sistema legal de confidencialidad del dato tributario de personas físicas, a nivel federal. Sin embargo, el aprendizaje tuvo sus costos y dejó un Estado con la habitualidad de acceder a muchos datos personales -de relevancia tributaria y no- y una capacidad de almacenamiento y procesamiento que crece exponencialmente. Siendo un país con una fuerte impronta en libertad de prensa y de información, en EE.UU. siempre se enarboló la bandera de “protección de las arcas del tesoro”, en ambas posturas, tanto en pro como en contra de la divulgación; el fin

último siempre fue proteger la recaudación. Con la sanción de la Ley de privacidad de 1974 y su efecto en la modificación del IRC, se adopta la regla general de no divulgación excepto a determinados sujetos y/o bajo ciertas condiciones, pero también se recepta la tesis de la “expectativa real y razonable de privacidad”, que luego los tribunales aplicarán a casos de controversias tributarias. Esto habilitará -judicialmente-, la posibilidad de divulgación como herramienta de transparencia de la gestión, lucha contra la corrupción y fomento de la confianza pública; y con una tradición jurídica de *common law*, significa un *by pass* legal en materia de confidencialidad.

- VII.** En España, la reserva de divulgación o derecho de secreto y sigilo tiene su fin último en una distribución justa de la carga fiscal y una gestión tributaria eficaz contra la lucha contra el fraude fiscal; esto es, en la igualdad y la justicia del sistema tributario. Por ello, reconociendo que los datos de trascendencia tributaria exigidos -para el caso de las personas físicas- se encuentran protegidos por el artículo 18.1 CE de Intimidad personal y familiar, y su procesamiento informático resguardado por la protección del 18.4 del mismo cuerpo normativo, como derechos fundamentales, se reafirma su carácter de no absolutos y que ceden frente al deber -también constitucional- de contribuir. En este caso, la arbitrariedad se dirime con la regla de la proporcionalidad -idoneidad, necesidad y equilibrio-.
- VIII.** En Argentina, tanto la doctrina como la jurisprudencia han coincidido en que la reserva de divulgación tiene como fin último proteger la privacidad del contribuyente, de modo de evitar que lo que fue declarado a la AFIP no pueda ser usado en su contra; aunque suele agregarse que también facilita la percepción de la renta. Con esto en la mira, es posible entender el riguroso apego de la jurisprudencia argentina a una interpretación restringida de las excepciones de divulgación, buscando consolidar la seguridad jurídica indispensable para proteger el bien jurídico “recaudación”. Puede concluirse que, por un lado, la regla general es que toda la información que contenga o haga referencia a la situación patrimonial del contribuyente está protegida, y que dicha regla general tiene excepciones explícitamente enumeradas en la ley, no observándose ningún apartamiento jurisprudencial; y por otro lado, que no toda la información de que dispone la AT está protegida por la institución del secreto fiscal, sino que debe evaluarse en cada caso la información solicitada.
- IX.** Comparando los tres universos de excepciones, y considerando que existen excepciones contenidas en otras leyes diferentes de los tres códigos analizados, puede decirse que destaca en EE.UU., la habilitación de acceso a datos tributarios por parte del presidente y la Casa Blanca y la cerrada habilitación de divulgación a administraciones tributarias de otros niveles gubernamentales. Ninguna de estas dos características se observa ni en España ni en Argentina,

donde se expresamente se habilita la colaboración abierta entre ATs de los distintos niveles de gobierno.

- X.** Avanzando en el análisis del Derecho a la Privacidad como fundamento jurídico del secreto tributario para las personas humanas o físicas, en EE.UU. la protección constitucional de la privacidad de la IV^o Enmienda es débil y no alcanza a servir de fundamento al secreto tributario que se erige como instrumento legal que coadyuva a mejorar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir. A nivel legislativo y respecto al Derecho a la Privacidad, la confidencialidad tributaria garantizada en la sección 6103 del IRC, por su especificidad en la materia, tiene preeminencia por sobre el resto de las leyes que se le enfrentan.
- XI.** En España, la protección constitucional del Derecho a la Intimidad le asegura una jerarquía indudable pero el deber de contribuir, también de raíz constitucional, ha resultado de mayor peso a la hora de resolver controversias. Ello, debido fundamentalmente a que no se ha encontrado un fundamento autónomo del secreto tributario en España sino como instrumento de otros derechos fundamentales tales como el derecho constitucional de intimidad y el de autodeterminación informativa.
- XII.** En Argentina, se ha reconocido el Derecho a la privacidad como fundamento jurídico del secreto tributario, ambos con base constitucional. Sin embargo, urgencias de política económica han llevado primero al poder ejecutivo y luego al Congreso a producir leyes que, en los hechos, implican la abertura de una cuña entre ambos derechos, haciendo lugar al deber constitucional de contribuir.
- XIII.** En suma, entonces, las tres jurisdicciones evidencian una mayor ponderación del cuidado de los recursos públicos frente a derechos individuales (personas físicas). Sin embargo, tales derechos fundamentales están plantados de manera diferente en los tres países, por lo que su resistencia no será igual frente a mayores apetencias fiscales.
- XIV.** Y, respecto del Derecho a la Protección de datos como fundamento jurídico del secreto tributario, el estudio de las restricciones al proceso de recolección de datos ha arrojado resultados interesantes. El IRS en EE.UU. tiene amplia autoridad legal para recopilar información relacionada con las obligaciones tributarias a su cargo, tanto de los contribuyentes como de terceros; la obtenida directamente del contribuyente está protegida legalmente contra la divulgación y el uso inapropiados, pero la que llega al IRS por medio de terceros -bancos, empleadores, contadores o abogados del contribuyente, empresas, etc.- suele aplicársele la doctrina de la expectativa razonable de privacidad y no está protegida; ésta última condición afecta al 97% de los contribuyentes. Realmente no hay límites legales al poder del fisco para recopilar datos personales, de personas físicas como jurídicas.

- XV.** Por otro lado, la recolección de datos en España ha sido legislativamente ampliada a través de la figura del “deber de colaboración con datos de naturaleza tributaria” a la que sujetaron a todos los contribuyentes; recolección que excede a la mera presentación de declaraciones de impuestos. Sin embargo, se advierte que, respecto de las personas físicas, la protección de datos es fuerte porque sus derechos están garantizados constitucionalmente a través de los artículos 18.1 y 18.4 CE; en este último caso, si bien la LGT ha suavizado algunas de las exigencias que debe cumplir la AEAT en torno al Derecho a la protección de datos personales -como la del consentimiento para recoger datos tributarios -, la mayoría de ellas debe aún cumplirlas -calidad de datos, exactitud, etc-. En consonancia con esta idea, el TC a efectuado un minucioso cotejo constitucional de la protección de datos tributarios, primero verificando si hay intromisión en los términos del art. 18.1 CE y, de ser ese el caso, si ésta es legítima, a través de 4 condiciones: que tenga un fin legítimo, que sea legal, que medie resolución judicial motivada, y que se observe el principio de proporcionalidad -idónea, necesaria y proporcionada-. Por último, debe advertirse que respecto de las personas jurídicas -obligadas también al deber de colaboración-, si bien no están protegidas por los artículos 18.1 o 18.4 de la CE, ni por la LOPD, la CE protege la confidencialidad empresarial.
- XVI.** En Argentina, la recolección de datos se limita a la entregada por el contribuyente a la AFIP y a aquella que ésta puede conseguir de terceros, siempre por medios leales, no fraudulentos ni contrarios a la ley. La ley exige a la AT que registre la forma de recolección del dato, dado que le puede ser posteriormente requerido en proceso de *Habeas Data*. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado que la captación de datos no necesariamente debe ser hecha en un procedimiento administrativo en particular, sino que puede ser solicitada a terceros sin restringirse a un contribuyente dado -lo que se llama en abstracto-, pero debe responder a los criterios de pertinencia, razonabilidad, proporcionalidad y corresponderse con los fines que la ley le ha reservado a la AT.
- XVII.** Respecto del uso de la información tributaria, los conflictos en las tres jurisdicciones se han referido a casos de uso de información de terceros y respecto de la cesión de datos por parte de la AT. Y debe resaltarse la fortaleza de la doctrina jurisprudencial estadounidense que ha resuelto con bastante atino controversias complejas, al involucrar una maraña de derechos contrapuestos, produciendo doctrina que ha sido adoptada por tribunales extranjeros.
- XVIII.** En EE.UU. la habilitación de divulgación de información tributaria está condicionada principalmente por la finalidad. Tal criterio se materializa a través de la definición que incluye el IRC de “administración tributaria”, siendo este el parámetro contra el cual se evaluará un pedido de información y lo que determinará la amplitud de la divulgación. Sin embargo,

cuando está involucrada información fiscal de terceros, se ha establecido un juego de tres test alternativos que han de verificarse para que proceda la entrega de información: a) si el tercero puede llegar a ser parte del procedimiento, b) si el ítem de la declaración a divulgar puede ayudar a resolver el problema (prueba del ítem), o c) si se relaciona con una transacción de un sujeto que puede llegar a ser parte del procedimiento (prueba de la transacción). Para casos en que la solicitud provenga de otras reparticiones que no sean el Departamento de Justicia, aún por motivos de “administración tributaria”, la prueba suele ser más estricta, aunque hay cierta evidencia de divulgación fundados en la necesidad de brindar igual trato entre contribuyentes, en ambos casos, de empresas competidoras. En el resto de los casos de “administración tributaria” suele adoptarse el criterio de que la divulgación procede en la medida en que sea necesaria para obtener información que de otro modo no esté razonablemente disponible. Y, respecto de las agencias fiscales de otros niveles de gobierno, se ha entendido que la cooperación y divulgación entre el IRS y las agencias estatales de tributos mejoran el cumplimiento voluntario de ambas partes.

- XIX.** Si bien los casos habilitados para divulgación que no responden a cuestiones de administración tributaria son pocos, hay fuertes reclamos de ampliar el alcance por parte de la Agencia de contrainteligencia y de las Fuerzas de seguridad, y para fines de aplicación de la ley penal estatal y local tributaria, por ejemplo. Y si bien se ha favorecido un enfoque incremental que involucra excepciones legislativas estrechamente adaptadas o la divulgación por consentimiento, lo cierto es que se espera que la presión aumente a medida que la tecnología avance.
- XX.** En otro orden, el respeto a la especificidad legal de la sección 6103 del IRC ha cedido frente a la FOIA, al momento en que la mayoría de la jurisprudencia la ha ubicado como una exención de la Ley de Libertad de Información. Y más allá de las consecuencias procedimentales que se han mencionado, lo cierto es que, en términos de protección de datos tributarios, la jerarquía normativa tal como la ha interpretado la jurisprudencia pone en evidencia la prioridad de la sociedad norteamericana. Siendo el objetivo de la ley de la libertad de información el permitir el acceso del ciudadano a la información disponible en los archivos y registros públicos de las agencias federales, y la sección 6103 una excepción de aquella, entonces en lo que a información sobre la gestión interna de técnica tributaria del IRS se refiere, la REGLA es el divulgar, la EXCEPCIÓN el no hacerlo. Y esta idea es la que se ha ido gestando cada vez con más fuerza a lo largo de los años, respecto de la publicidad de los distintos escritos producidos en el seno del IRS, sean memorandos internos, consultas técnicas de contribuyentes, dictámenes jurídicos, resoluciones administrativas en el marco de procedimientos de

fiscalización, y en general, todo aquél escrito por el cual un funcionario del IRS emite una opinión o establece las condiciones que servirán para la determinación de impuestos.

- XXI.** Esta suerte de control público de la gestión de la AT tiene detrás el principio de igualdad de los contribuyentes frente al fisco como base fundamental de un sistema de cumplimiento voluntario.
- XXII.** En España -y en toda la UE-, el uso de la información de naturaleza tributaria está absolutamente regulada, incluso aquella que trasciende sus fronteras, pero mantienen alguna relación con territorio español. Y también restringe la LOPD el carácter reservado de los datos, en tanto 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.
- XXIII.** Así como el caso de EE.UU, en España también se han suscitado conflictos alrededor del uso de información de terceros y respecto de la cesión de datos por parte de la AT, sólo que en el país europeo las contiendas involucran todos derechos constitucionales, puesto que el art. 105 b) de la CE reconoce el Derecho al acceso a archivos y registros públicos -aunque tal derecho ha sido limitado en el caso de registros tributarios por el art. 99.5 LGT, por lo que prima el carácter reservado de los datos frente al acceso de terceros-. Esto ha llevado a afirmar que “*a falta de previsión constitucional específica no hay un derecho constitucional al secreto tributario*”.
- XXIV.** Un punto para destacar es que la cesión de datos tributarios en España aparece regulada por dos leyes distintas: la LGT y la LOPD, cada una de las cuáles pone énfasis en materias distintas; así la LGT es más amplia en casos de administración tributarias, mientras que la LOPD lo es en temas que no son de administración tributaria; la LGT comprende a todos los contribuyentes mientras que la LOPD protege únicamente a personas físicas. Además, debe resaltarse que las excepciones, en el caso de las personas físicas, deben estarse a lo que establece la Constitución española, al tener detrás un derecho constitucional que las protegen; mientras que las excepciones al secreto tributario de las personas jurídicas podrían integrar una decisión de política legislativa, ponderando los intereses en juego del momento. Por último, ha de observarse el carácter instrumental de ambas normativas, como garantes de los derechos fundamentales constitucionales, que no sólo las exceden, sino que las condicionan.
- XXV.** Jurisprudencialmente, el TC ha entendido que no basta con que una ley permita la cesión de la información recabada por la AT a un tercero, sino que tal ley debe establecer con precisión el fundamento constitucional de tal cesión, delimitar claramente los criterios con arreglo a los cuales tal información puede ser comunicada, y debe producirse en términos que permitan

garantizar la seguridad (reserva) de la información y su uso para las necesidades legítimas que hayan hecho necesaria tal cesión. Sin embargo, el Tribunal no ha producido doctrina alguna que eche luz en situaciones de conflicto que involucre el uso de información de terceros, como se observó en el caso de EE.UU. y los test de procedimiento, del ítem o de la transacción.

XXVI. En Argentina, históricamente el secreto tributario ha sido entendido como instaurado para proteger al contribuyente del uso indebido o abusivo por parte del fisco. Esta visión contribuyente-centrista la diferencia de las otras dos jurisdicciones, que con perspectiva estadista al buscar proteger y asegurar los recursos fiscales más que el bienestar del contribuyente. Por ello, en Argentina el consentimiento expreso del contribuyente a quien refiere el dato tributario fue siempre indispensable en cualquier proceso de divulgación; de hecho, la LPT ha establecido muy pocas excepciones a este requisito, siendo la referida a pruebas en causas judiciales o en cuestiones de familia, las que más relevancia tienen. Sin embargo, en el año 1999 en medio de una crisis económica, el Estado en una búsqueda desesperada de recursos, promulga el Decreto 606/99 que introduce una modificación trascendente en el art. 101 de la LPT: habilita el levantamiento del secreto fiscal para casos de falta de presentación de DDJJ, falta de pago, determinaciones de oficio, y de sanciones firmes; si bien hubo cuestionamientos doctrinales y judiciales acerca de la constitucionalidad de tal cambio normativo; esta habilitación de divulgación, aún hoy vigente, alcanza tanto a personas humanas como jurídicas y significa, en los hechos, que el Estado ha abandonado la posición más idealista de protección únicamente de la confidencialidad del contribuyente y se ha trasladado a una visión más centrista donde buscó un equilibrio entre los intereses del fisco y los intereses de los particulares. Y más allá de la visión humanista de muchos doctrinarios, lo cierto que este movimiento ha acercado a Argentina a una posición más similar a la que existe en el mundo, más realista en un contexto globalizado de apetencias jurisdiccionales tiburonezcas por recursos internacionales.

XXVII. Debe destacarse que, también a diferencia de las otras jurisdicciones, en Argentina el Derecho a la Protección de Datos también protege a las personas jurídicas, y no sólo a las personas humanas. Y si bien es cierto que éstas últimas tienen detrás una base constitucional a través del derecho a la privacidad que las primeras carecen, lo cierto que legislativamente, se ha buscado asegurar la confidencialidad tanto de ciudadanos como de empresas residentes en territorio argentino. Y, siendo similares las protecciones de datos en las tres jurisdicciones, desde este punto de vista del alcance de la ley, los datos de las sociedades argentinas están más protegidos y, entre ellos, los de carácter tributario.

- XXVIII.** Por último, corresponde mencionarse que en la jurisprudencia la cesión de datos por parte de la AFIP ha respondido a razones de transparencia, materializados a través del acceso a información pública y de orden público, como mecanismo de control social de los fondos públicos y de la gestión de la AT. Y el uso del *habeas data* en general, ha sido oportuno y útil a la hora de proteger la confidencialidad de los datos tributarios y hacer valer los derechos de protección de datos que emergen de la ley.
- XXIX.** En síntesis, la protección de datos argentina es la más completa, integral y efectiva en términos de recursos habilitados legalmente para ejercerla.
- XXX.** Planeado así el análisis del Derecho a la Privacidad y a la Protección de Datos como fundamentos del secreto fiscal, y a la luz de las evidencias de la necesidad de estándares internacionales en la materia, ha de advertirse que semejante construcción normativa y jurisprudencial ve socavados sus cimientos en un contexto de economía globalizada y digitalizada y tributación internacional que ha forzado a los gobiernos a habilitar exportar e importar datos tributarios de relevancia, mediante mecanismos sofisticados técnicamente pero débiles en cuanto al secreto fiscal y los derechos que tal institución garantiza. La complejidad de la problemática puede dimensionarse si a la diversidad normativa y jurisprudencial de las jurisdicciones analizadas se le suma la red de tratados firmado por cada uno de los países y sus cláusulas de confidencialidad.
- XXXI.** Considerando el diferente marco normativo que, en términos de confidencialidad tributaria, protege a personas físicas respecto de las personas jurídicas en las jurisdicciones analizadas, la problemática ha de evaluarse separadamente para ambos sujetos.
- XXXII.** Con relación a las personas humanas, y respecto a si los datos de naturaleza tributaria en poder de las instituciones bancarias, por ejemplo, pueden -y con qué nivel de detalle- ser obtenidos por el fisco, con el caso *United States v Miller* la Corte Suprema sostiene que la IV° Enmienda no prohíbe la obtención de información revelada a un tercero y transmitida por él a las autoridades gubernamentales, incluso si la información se revela bajo el supuesto de que será utilizada solo para un propósito limitado y que la confianza depositada en el tercero no será traicionada. La trascendencia de lo dicho se aprecia cuando se tiene en cuenta que, en la legislación norteamericana, el gobierno obliga al banco a almacenar la información, y luego busca la información del banco sobre la base de que, dado que el banco tiene los datos, no puede haber ninguna expectativa razonable de privacidad y, por lo tanto, la IV° Enmienda no aplica.
- XXXIII.** Además, mediante la FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), se dispuso que las entidades financieras extranjeras deben informar directamente al IRS respecto a cuentas

financieras de las que son titulares los contribuyentes americanos o por entidades extranjeras en la cual los dichos ciudadanos poseen un interés propietario substantivo de más de un 10 % de su capital o derecho de voto. La proyección unilateral y extraterritorial anotada de la FACTA se mitiga a través de los Acuerdos Intergubernamentales propuestos por los EEUU. Por una parte, el Modelo 1 (Alemania, Reino Unido, España, Francia, Italia) establece que la información requerida por los EEUU podrá ser presentada a las Administraciones de los Estados convocados que, posteriormente, la compartirán con los EEUU.

XXXIV. Debe advertirse que FATCA produjo un descontento en la cooperación entre Estados y Administraciones, en materia de transparencia e intercambio de información y ello por dos razones: primero, porque su foco fue la lucha contra la evasión y elusión fiscal de los contribuyentes mediante las entidades financieras extranjeras y, segundo, porque transforma a las entidades financieras en responsables de la obligación de información sobre sus clientes, cuentas, estados financieros, so pena de retención en la fuente sobre los ingresos que reciben. La naturaleza local de la ley también provocó la reacción de los demás países, instalados en la tradición bilateral del medido intercambio a petición, a demanda, sobre particulares contribuyentes y transacciones. Pero, además, crea fricción que las entidades financieras de sus jurisdicciones debieran informar directamente a la Administración americana y compartir la confidencialidad con sus clientes. Los Acuerdos Intergubernamentales fueron instrumentos ingeniosos, pero muy discutidos, porque no daban la misma respuesta que el resto de los países en contribuir a la difusión del intercambio automático de información.

XXXV. En España, el procedimiento para la obtención de información por captación o requerimiento se regula en la LGT y se desarrolla en el Real Decreto 1065/2007. En ellos se establece que los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información a las entidades bancarias o crediticias con las que operen, previa autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario, y que el incumplimiento de las obligaciones de información no podrá ampararse en el secreto bancario. Sin embargo la jurisprudencia ha entendido que los requerimientos individualizados solamente pueden abarcar la investigación de movimientos de cuentas y operaciones sin conocer los motivos concretos de cargo y abono dado que ello implicaría la intromisión de la Administración Tributaria en la intimidad de las personas.

XXXVI. Sobre la interrelación entre EE.UU. y España en lo que a flujo de información bancaria se refiere, de contribuyentes residentes en alguno de esos Estados, FATCA más tarde halló cobertura e integración en el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua Administrativa en materia fiscal, que culminó en la aplicación del principio de intercambio automático de

información de cuentas financieras que adquiere la jerarquía de principio general de derecho (artículo 38 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia), de reconocimiento amplio como principio común a los grandes sistemas del derecho contemporáneo y aplicable al orden internacional. El principio único, global, autoriza la obtención de informaciones de las instituciones financieras y su intercambio automático con otras jurisdicciones. El contenido del principio describe la información de la cuenta financiera que se remite, la clase de entidad financiera obligada a hacerlo y los diferentes tipos de cuentas y contribuyentes cubiertos, así como los deberes de diligencia debida que deben seguirse, para su individualización, sobre todo, la identificación del beneficiario efectivo de las personas jurídicas y trusts, sociedades de personas y fundaciones.

XXXVII. En el caso de Argentina, la LPDP no contempla la información referida a cuentas bancarias entre sus excepciones, así como tampoco la información financiera en poder de los bancos; se excluye del alcance de la ley únicamente la información financiera en poder de aquellos que deben cumplir con las funciones de regulación y supervisión de tales entidades y a las que hacen a las funciones de la UIF. Respecto de las operaciones pasivas, la Ley 25.326 establece que la regla del consentimiento (art. 5) no resulta aplicable a las operaciones contempladas en la Ley de Entidades Financieras. Y, sobre las operaciones activas, los bancos tienen la obligación de informar dichas operaciones al BCRA, así como la clasificación de los respectivos deudores, según el grado de cumplimiento y, con algunas limitaciones, el público puede acceder y consultar on-line la base de deudores del sistema financiero que administra el BCRA. Respecto de la recepción jurisprudencial argentina, a lo largo del trabajo se ha advertido la interpretación rígida que han hecho los tribunales argentinos sobre el levantamiento del secreto fiscal y bancario.

XXXVIII. De lo dicho surge de claro entendimiento la diferente protección de los datos personales que ostenta un mismo sujeto persona física, con cuentas bancarias en cada uno de los tres países. Y si bien, la normativa española -la más “proteccionista” – contempla en su normativa la protección en casos de españoles con cuentas bancarias fuera de territorio español, ello no elimina el problema de la incertidumbre jurídica que genera al propio sujeto respecto de la reserva de sus datos bancarios por cuanto es probable que realice operaciones interbancarias. Además, debe advertirse que del Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, declararon su compromiso de intercambiar una amplia gama de información sobre cuentas en el extranjero, incluidos los saldos de las cuentas y la propiedad efectiva

- XXXIX.** De otro calibre es la problemática que surge respecto de las personas jurídicas y el manejo de la confidencialidad cuando la información tributaria atraviesa las fronteras jurisdiccionales. En EE.UU., en la mayoría de los convenios internacionales sobre impuestos a la renta en el que Estados Unidos es parte, el Secretario del Tesoro está designado para actuar como la "Autoridad Competente" autorizada para participar en el intercambio de información con el otro Estado contratante y para proceder en casos de "Procedimiento de mutuo acuerdo" (MAP). Sin embargo, la realización de cada una de estas dos funciones ha dado lugar a cuestiones de divulgación bajo la FOIA, a pesar de las disposiciones de no divulgación de los tratados. Al respecto, los juristas han sostenido que la Constitución coloca a los tratados en pie de igualdad con los estatutos, y la Suprema Corte ha entendido que un tratado es equivalente a un acto de la legislatura. Sin embargo, la posible divulgación pública en los Estados Unidos de información intercambiada entre en el marco de un TT, ha planteado críticas y preocupaciones en las relaciones exteriores.
- XL.** En España, se insistió en que la información que pudiera transmitirse entre AT puede incidir sobre aspectos de la intimidad constitucionalmente protegida, sin que ello signifique una trasgresión al derecho de intimidad.
- XLI.** También la justicia europea se ha expedido en la materia, afirmando que el Estado que demanda la información debe justificar la pertinencia de la solicitud, por lo que cabe entender que no es posible hacer peticiones genéricas de datos. El TJUE pondera las razones que justifican la afectación de tales derechos y el grado de tal injerencia en los mismos, entendiendo que no respeta el principio de proporcionalidad un deber generalizado de cesión de información que no responda a necesidades específicas de investigación o, en definitiva, venga respaldado por indicios que hagan razonable sospechar que pueda esa información concreta servir a la persecución o prevención de delitos. Por otra parte, esta jurisprudencia exige escrupulosamente que cualquier cesión internacional de datos descansa en la existencia de un nivel de protección equivalente de tales datos en el país de destino.
- XLII.** En Argentina, la LPT incluye entre las excepciones al secreto fiscal, los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la AFIP con otras Administraciones Tributarias del exterior -con condiciones-, y en los casos de convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina, cuando actúe en el marco de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado por dicha ley de procedimiento. Además, se destaca la exigencia de confidencialidad expresa de los Procedimientos de Acuerdo Mutuo en el marco de los Convenios para Evitar la Doble Imposición

- XLIII.** Para concluir, lo expuesto, cabe la siguiente reflexión: la tradición de años de garantía de la privacidad de las personas humanas y el avance que en materia de derechos significó el reconocimiento de la autodeterminación informativa está siendo puesta en riesgo al no haberse desarrollado estándares en materia de confidencialidad tributaria como lo han hecho respecto de los procesos de intercambios de información y de tratados. Hoy, la disparidad normativa representa una real amenaza al éxito de la lucha contra la evasión internacional, porque el costo de administración puede ser altísimo.
- XLIV.** El desafío es enorme. Este trabajo simplemente pretende traer a la luz la problemática y ayudar a tomar conciencia de la necesidad imperiosa de avanzar en un desarrollo de estándares internacionales generalmente aceptados. Y lanzados como están los flujos de información, no queda mucho tiempo.

Bibliografía

- ADSUARA VARELA, B. (04 de diciembre de 2019). *La Información*. Obtenido de www.lainformacion.com:
<https://www.lainformacion.com/opinion/borja-adsuara/privacidad-es-lo-mismo-que-intimidad/6525053/>
- ALONSO GONZÁLEZ, L. (1995). *La reforma de la LGT*. Barcelona: Cedecs.
- ALVAREZ ECHAGÜE, J. M. (2003). El hábeas data en materia tributaria: posibilidad de acceso del contribuyente a los datos del Fisco. *La Ley, D-1036*.
- Am. Jur. 2nd. (1993). *American Jurisprudence 2nd edn, Searches and Seizures* (Vol. Vol. 68). Lawyers Cooperative Publishing.
- AMAR, A. R. (1997). *The Constitution and Criminal Procedure*. Yale University Press, CT, 3–4.
- Aparicio Aldana, R. K. (2013). La interpretación jurídica del derecho a la intimidad en Andrés Ollero. *IX Jornadas Internacionales de Derecho Natural*. Buenos Aires: UCA - Facultad de derecho.
- ARROYO YÁÑEZ, L. (1993). El derecho de autoderterminación informativa frente a las Administraciones públicas. *Revista Andaluza de Administración Pública, N° 16*.
- AZNAR GÓMEZ, H. (1996). El valor de la intimidad. En A. Vallés Copeiro del Villar, & H. Aznar Gómez, *Sobre la Intimidad* (pág. 24/25). Valencia, España: Fundación Universitaria San Pablo C.E.U.
- BALBO, E. H. (30 de junio de 2004). El dato tributario y su trascendencia. *Periódico Económico Tributario*.
- BALBO, E. H. (30 de junio de 2004). El dato tributario y su trascendencia. *Periódico Económico Tributario*.
- BASTERRA, M. I. (2005). La garantía constitucional del habeas data. En c. Pablo L., *AAVV Derecho Procesal Constitucional* (pág. 141/186). Buenos Aires: Editorial Universidad.
- BASTERRA, M. I. (abril de 2006). *El Secreto de Estado. Un debate constitucional pendiente*. Recuperado el 31 de octubre de 2021, de MarcelaBasterra: http://marcelabasterra.com.ar/wp-content/uploads/2016/11/DAIP.-Secreto-de-Estado.Art_-Rev.-Debates.-abril-2006..pdf

- BASTERRA, M. I. (2008). *Protección de datos personales. Ley 25.326 y Dto. 1558/01 comentados. Derecho Constitucional Provincial, Iberoamérica y México*. Buenos Aires: Ediar - UNAM.
- BASTERRA, M. I. (2009). Datos personales para fines publicitarios. A propósito de la Disposición 4/2009 de la Dirección Nacional de Protección de datos personales. *La Ley*, 1037.
- BASTERRA, M. I. (2010). Habeas Data: Los Derechos Protegidos. En D. P. Manili, *Tratado de Derecho Procesal Constitucional. Argentino, Comparado y Transnacional*. (Vol. Tomo II, págs. 1-28). Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Editorial La Ley.
- Basterra, M. I. (2012). *El derecho a la información vs. derecho a la intimidad*. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni.
- BASTERRA, M. I. (2016). Derecho a la Intimidad, Privacidad y Confidencialidad en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En *Constitución de la CABA. Edición Comentada*. Buenos Aires: Jusbaire.
- BAVETTA, G. (1970). Enciclopedia del Diritto. Giuffré.
- BENTLEY, D. (2007). *Taxpayers's Rights. Theory, Origin and Implementation*. Deventer: Kluwer.
- BERGEL, S. D. (1996). El hábeas data: instrumento protector de la privacidad. *Revista de Derecho Privado y Comunitario*, N°7, p.189.
- BIANCHI, A. B. (1995). *Hábeas data y derecho a la privacidad*. Buenos Aires: El Derecho (ED).
- BIDART CAMPOS, G. (1997). *Manual de la Constitución Reformada* (Vols. T° II,). Buenos Aires: Ediar.
- BIDART CAMPOS, G. (1999). *¿Habeas data, o qué? ¿Derecho a la verdad, o qué?* Buenos Aires: La Ley.
- BIDART CAMPOS, G. J., & MANILI, P. L. (2003). La jerarquía normativa de las distintas clases de Decretos del Poder Ejecutivo Nacional. *La Ley*, 1359.
- Bru Cuadrada, E. (2007). La protección de datos en España y en la Unión Europea. Especial referencia a los mecanismos jurídicos de reacción frente a la vulneración del derecho a la intimidad. *III Congreso Internet, Derecho y Política (IDP). Nuevas perspectivas* (págs. 78-92). Cataluña: IDP Revista de Internet, derecho y Política.

- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2009). *El dercho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*. La Coruña, España: netbiblo.
- CARRANZA TORRES, L. R. (15 de 11 de 2001). El derecho de intimidad en materia fiscal. *E.D.*
- CARTA DE ROY, N. (15/11/1999). *Al Departamento del Tesoro*. Oficina de Cumplimiento de la Manutención de Menores, Jefe de Cobranzas, División de Operaciones de Programas.
- CATE, F. H., & CATE, B. E. (november de 2012). The Supreme Court and information privacy. *Internaional Data Privacy Law, Volumen 2*(Issue 4), 255-267.
- CAZORLA PRIETO, L. (1978). *El secreto bancario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- CHRISTENSEN, E. A. (5 al 9 de octubre de 1999). El hábeas data como tutel ane el Derecho Tributario. *Ponencia den el XX Congreso Nacional de Derecho Procesal, Libro de Ponencias*, Pag. 308. San Martín de los Andes, Neuquén, Argentina.
- Cifuentes, S. (1995). *Los derechos personalísimos* (Vol. 2da edición). Buenos Aires: Astrea .
- Clímaco Valiente, E. (24 de septiembre de 2012). *Génesis histórico-normativa del derecho a la protección de los datos personales desde el derecho comparado a propósito de su fundamento*. Obtenido de Uc3m: <https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/18785>
- COBOS CAMPOS, A. P. (julio-diciembre de 2013). El contenido del derecho a la intimidad. *Cuestiones Constitucionales, N° 29.*, págs. 45-81.
- CONGRESS U.S. (Accedido el 13 de julio dd 2021 de 2021). *ArtI.S8.C1.1 Taxing Power*. Obtenido de Constitution Annotated. Analysis and interpretation of the U.S. Constitution: https://constitution.congress.gov/browse/essay/artI_S8_C1_1/#:~:text=Article%20I%2C%20Section%208%2C%20Clause,the%20United%20States%3B%20.%20.%20.&text=240%20U.S.%20at%2012.
- CORONELLO, S. E. (2019). Secreto Fiscal. En H. J. BERTAZZA, *Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada* (págs. 718-730). Buenos Aires: Thompson Reuters - La Ley.
- CSJN. (1940). *Sentencias de la Suprema Corte de la Nación Argentina* (Vol. t. 184). Buenos Aires: Editorial Jurídica Argentina.
- CSJN. (1940). *Sentencias de la Suprema Corte de la Nación Argentina* (Vol. t. 182). Buenos Aires.

- CUNNINGHAM, R., & O'BRIEN, J. (march-april de 1990). Protecting against the disclosure of trade secrets to independent experts and third-party fact witnesses during an IRS audit. *The Tax Executive*, n° 99 .
- Damarco, J. H. (2004). Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario. En A. A. Fiscales., *Doctrina Período 1999-2004*. (Vol. Tomo 1, págs. 106-109). Buenos Aires: Editorial AAEF.
- Davara Rodríguez, M. Á. (1999). Validez y eficacia jurídica de los documentos generados por medios informáticos o telemáticos: la autenticación de intervinientes y contenidos. *Revista catalana d'Arxivistica* , 12° Edición, págs. 13-37.
- De Cupis, A. (1959). *"I diritti della personalità"*. Milano: Giuffrè.
- De Dienheim Barriguete, C. M. (s.f.). *El derecho a la Intimidad, al Honor y a la propia Imagen*. (U. L. América, Productor) Obtenido de Universidad Latina de América: <https://www2.unla.mx/iusunla3/reflexion/derecho%20a%20la%20intimidad.htm>
- De Domingo Pérez, T. (2001). *¿Conflictos entre derechos fundamentales?. Un análisis desde las relaciones entre los derechos a la libre expresión e información y los derechos al honor y la intimidad*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- De Vogue, A. (22 de febrero de 2021). Corte Suprema de Estados Unidos permite divulgar las declaraciones de impuestos de Trump al fiscal de Nueva York. *CNN en español*.
- DELGADO PACHECO, A. (17 de noviembre de 2020). Intercambio de información tributaria y protección de datos: la postura del TJUE. *GARRIGUES en LEXOLOGY - Law Business Research*.
- Díaz Rojo, A. (2002). Privacidad ¿neologismo o barbarismo? *Espéculo. Revista de Estudios Literarios*., N° 21.
- DIBOUT, D. (1991). France National Report. *Protection of Confidential Information in Tax Matters, CDFI, op. cit., pp. 318 y ss., Vol. LXXVib*, 318 y ss.
- DIEZ, F., & RUETTI, G. (2016). *Procedimiento Tributario. Ley 11.683 comentada*. Buenos Aires: La Ley.
- EASTMAN, J. C. (2005). The Tax and Spend Clause. *Chapman University: Fowler School of Law*. Recuperado el 30 de june de 2022, de <https://www.heritage.org/constitution/#!/articles/1/essays/34/spending-clause>

- ECO, U. (1987). *La estrategia de la ilusión*. Buenos Aires: Lumen.
- EILERS, S. (1991). Germany National Report. (Kluwer, Ed.) *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, 142 y ss.
- EKMEKDJIAN, M. A. (1995). El Habeas Data en la Reforma Constitucional. *La Ley*.
- Ekmekdjian, M. A. (1995-E). El hábeas data en la reforma constitucional. *La Ley, E*, 946.
- EKMEKDJIAN, M. Á. (2005). Tratado de Derecho Constitucional. Buenos Aires: Depalma.
- Enciclopedia jurídica, 2. (Edición 2020). *Derecho a la Intimidad*. Obtenido de Enciclopedia jurídica:
<http://www.encyclopedia-juridica.com/d/derecho-a-la-intimidad/derecho-a-la-intimidad.htm>
- ESCRIBANO, L. F. (1988). *La configuración jurídica del deber de contribuir*. Madrid: Civitas.
- ESTRADA AVILÉS, J. C. (s.f.). *El derecho a la intimidad y su necesaria inclusión como garantía individual*. Obtenido de Orden Jurídico:
<http://www.ordenjuridico.gob.mx/Congreso/pdf/86.pdf>
- FAJARDO BERNAL, I. A. (I Semestre de 2006). Aproximación conceptual al derecho a la intimidad. *Derecho y Realidad, N° 7*, págs. 191-202.
- FERNÁNDEZ SEGADO, F. (1992). *El sistema constitucional español*. Madrid: Dykinson.
- FERREIRA RUBIO, D. M. (1982). *El derecho a la intimidad*. Buenos Aires: Universidad.
- Ferrer Guillén, J. (2018). *Derecho a la información versus derecho a la intimidad e imagen en la sociedad de la información*. (A. d. (ENATIC), Productor) Obtenido de Blog Nuevas Tecnologías:
<https://www.abogacia.es/publicaciones/blogs/blog-nuevas-tecnologias/derecho-a-la-informacion-versus-derecho-a-la-intimidad-e-imagen-en-la-sociedad-de-la-informacion/>
- FERRO, A. H. (03 de Marzo de 2010). Registro domiciliario sin orden judicial. Un fallo que fija límites. *Revista Jurídica Argentina LA LEY*.
- FRIED, C. (1967-1968). Privacy. *The Yale Law Journal*, vol. 77, págs. 475-493.
- FRIEDERSDORRF, C. (15 de Feb. de 2017). These 23 Republicans Passed on a Chance to Get Trump's Tax Returns. *Atlantic*. Obtenido de

<http://www.theatlantic.com/politics/archive/2017/02/these-23-republicans-passed-on-a-chance-to-get-trumps-tax-returns/516768>

- FRIEDMAN, L. M. (2005). *A History of American Law* (Vol. 3rd. ed.). New York: Touchstone.
- Gandolla, L. (13 de noviembre de 2015). *Conflictos entre el Big Data y la Ley de Protección de Datos Personales*. (M. d. Humanos, Productor) Obtenido de SAIJ: <http://www.saij.gob.ar/luciano-gandolla-conflictos-entre-big-data-ley-proteccion-datos-personales-dacf150830-2015-11-13/123456789-0abc-defg0380-51fcanirtcod>
- GANGEMI, B. (1990). General Report. (Kluwer, Ed.) *International Mutual Assistance through Exchange*.
- GARCÍA BELSUNCE, H. A. (1982). *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- GARCÍA LUIS, T. (1996). *La reforma de la LGT*. Valladolid: Lex Nova.
- GARCÍA MORENTE, M. (1938). *Idea de la hispanidad*. Buenos Aires: Espasa Calpe.
- GAVARA DE CARA, J. (2015). *Control judicial de los medios de comunicación*. Barcelona: Antoni Bosch.
- GIULIANI FONROUGE, C. (1997). *Derecho Financiero, 6ta edición* (Vol. Vol. I). Buenos Aires: Depalma.
- GÓMEZ SEGADE, J. A. (1974). *El secreto industrial (Know-how)*. Madrid: Tecnos.
- GÓMEZ, T., & FOLCO, C. M. (s.f.). *Procedimiento Tributario Ley 11683 Dto. 618/97* (Vol. 4^a ed.). Buenos Aires: La Ley.
- GONZÁLES MANTILLA, G. (1993). El Derecho a la Intimidad y la Informática. *THEMIS - Revista de Derecho, N° 26*
(<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11095>), págs. 67-77.
- GONZÁLES PORRAS, A. (2015). *Privacidad en Internet: Los derechos fundamentales de privacidad e intimidad en internet y su regulación jurídica. La vigilancia masiva*. Castilla-La Mancha: Universidad de Castilla-La Mancha.
- GONZÁLES, J. V. (1983). *Manual de la Constitución Argentina*. Buenos Aires: Estrada.

- GROSSO SHERIDAN, W. H. (marzo de 2018). La Permeabilidad del Secreto Fiscal. Una cuestión que falta legislar adecuadamente. (ERREPAR, Ed.) *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, Tomo XXXIX, 269.
- GUTTMAN, G. (17 de enero de 2000). The Confidentiality Statute Needs Rethinking. *Tax Notes*, 332.
- HALABI, E. (18 de marzo de 2009). El derecho a la intimidad y su protección internacional. *UTSUPRA - Doctrina*. Obtenido de http://server1.utsupra.com/doctrinal?ID=articulos_utsupra_02A00275178149#:~:text=Rcordemos%20que%20el%20art%C3%ADculo%2012,su%20honra%20o%20a%20su%20reputaci%C3%B3n.
- HAMILTON, A. (3 de January de 1788). *Federalist No. 32: The Same Subject Continued: Concerning the General Power of Taxation, From the Daily Advertiser*. Recuperado el July de 2021, de Federalist Papers: Primary Documents in American History: <https://guides.loc.gov/federalist-papers/text-31-40#s-lg-box-wrapper-25493386>
- HARO, R. (2001). La razonabilidad y las funciones de control. *Ius et Parxis, Año 7 - N° 2*, 179-186.
- Hassemer, W., & Chirino Sánchez, A. (1997). El derecho a la autodeterminación informativa y los retos del procesamiento automatizado de datos personales. págs. 32 y ss.
- HATFIELD, M. (2018). Privacy in Taxation, 44. En *Privacy Law Commons, Taxation-Federal Commons, Taxation-Federal Estate and Gift* (Vol. Vol. 44, págs. 579-633). Florida State University Law Review.
- HEMEL, D. J. (22 de mayo de 2017). Can New York Publish President Trump's State Tax Returns? *The Yale Law Journal, Vol. 127, 2017-2018*, 62-94. Obtenido de https://www.yalelawjournal.org/forum/can-new-york-publish-president-trumps-state-tax-returns#_ftnref132
- HEREDERO HIGUERAS, M. (1976). Informática y libertad: la respuesta de los juristas a un problema de nuestro tiempo. *Doc. Administrativo, No. 171*, p. 144.
- Hernández E., D. (2007). Publicación de deudas tributarias y Protección de datos sensibles. Una involución jurisprudencial? *Estudios Constitucionales de Chile, Vol. 5, N° 1*, 577-580.

- HERRÁN ORTIZ, A. I. (1998). *La violación de la intimidad en la protección de los datos personales*. Madrid: Dykinson.
- HERRERO DE ENGAÑA, J. M. (abril de 2007). Intimidad, tributos y protección de datos personales. *InDret - Revista para el Análisis del Derecho*, 2/07.
- Ibáñez Jiménez, J. W. (13 de Junio de 2017). Cuestiones jurídicas en torno a la cadena de bloques («blockchain») y a los contratos inteligentes («smart contracts»). (U. P. Comillas, Ed.) *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, 101.
- IBERLEY. (26 de marzo de 2020). *Interpretación, calificación e integración de las normas tributarias*. Obtenido de iBerley: https://www.iberley.es/temas/interpretacion-calificacion-integracion-normas-tributarias-26191?__cf_chlaptcha_tk__=pmd_3Yc3.lx2jHlkO5ya.gbpuOeZ90iD2qcL18Cn1gjI9T4-1635731369-0-gqNtZGzNA3ujcnBszQll
- IGLESIAS ARAUJO, F., & CORONELLO, S. (2014). Facultades de Verificación y Fiscalización; Derechos y Garantías de los Contribuyentes. En C. -L.-A. (dirs), *Derecho Tributario. Doctrinas relevantes* (pág. 636). Buenos Aires: Thompson Reuters - La Ley.
- Jarach, D. (2003). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (Vol. 3º Edición). Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- JENKINS, G. (1996). *Tecnología de la información e innovación en la Administración tributaria*. Madrid: IEF.
- JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G. (1998). *Derecho Mercantil*. Barcelona: Ariel.
- KANAKIS, D., & OSTERBERG, E. (1991). USA National report. (Kluwer, Ed.) *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, 283 y ss.
- KEMELMAJER DE CARLUCCI, A. (1984). Código Civil, com. anot. y conc. En C. Z. Director: Belluscio. Buenos Aires: Astrea.
- KEMELMAJER DE CARLUCCI, A. (1984). Código Civil, com. anot. y conc. En C. Z. Director: Belluscio. Buenos Aires: Astrea.
- KEMELMAJER DE CARLUCCI, A. (1994). Comentario al art. 1071 bis. En A. C. Belluscio, & E. A. Zannoni, *Código Civil y leyes complementarias. Comentado, anotado y concordado*. Buenos Aires: Astrea.

- KENT, M. B. (2009). Pavesich, Property and Privacy: The Common Origins of Property Rights and Privacy Rights. *Campbell University School of Law*.
- KNOELLER, H. M. (april de 1938). The Powwer to Tax. *Marquette Law Review*, Volume 22(Issue 3).
- Krauss, S. D. (1977). The Life and Times of Boyd v. United States (1886-1976). *Michigan Law Review*, vol. 76, págs. 184-212.
- KRUSE, H. W. (1978). *Steuerrecht (Derecho Tributario. Parte General) - trad. P. Yebra Martul-Ortega*. Madrid: Edersa.
- Lanús Ocampo, M. C. (2006). El Secreto Bancario. *La Ley*, 2006-D, pág. 1247.
- Legarre, S. (2004). *Poder de policía y moralidad pública. Fundamentos y Aplicaciones*. Buenos Aires, Universidad Austral: Abaco de Rodolfo de Palma.
- LEÓN SANZ, F. J. (1997). *La publicidad de las cuentas anuales*. Madrid: McGraw-Hill.
- LIBERATORE, G. (2001). Sobre algunos aspectos del habeas data. En O. c. GOZAINI, AAVV *La defensa de la intimidad y de los datos personales a través del habeas data*. Ley 25.326, (pág. p. 294). Buenos Aires: Ediar.
- LIEBMAN, H. (august de 1979). Confidentiality of information in Competent Authority proceedings. *International Tax Journal*, Vol. 5, Issue 6, 442-447.
- Llambías, J. J. (1964). *Tratado de Derecho Civil Parte General (Vol. Tomo I)*. Buenos Aires: Editorial Perrot.
- LÓPEZ MARTINEZ, J. (1992). *Los deberes de la información tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- LORETI, D. M. (1999). *El derecho a la información (Vol. 2ª ed.)*. Buenos Aires: Paidós.
- LUCAS DURÁN, M. (abril de 1998). Secreto Fiscal y Constitución. *Jurisprudencia Tributaria Arandazi*.
- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P. (1990). *El derecho de autodeterminación informativa*. Madrid: Tecnos.
- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P. (1990). *El derecho de autodeterminación informativa*. Madrid: Tecnos.
- LUPI-SHER, D. L. (10 de april de 2000). El apoyo a los PFA confidenciales puede indicar un cambio en la guerra de divulgación. *Tax Notes 176, 178 , 87*.

- MALHERBE, J. (1991). General Report. (Kluwer, Ed.) *Protection of Confidential Information in Tax Matters, Vol. LXXVIb*, p. 98 y ss.
- MANILI, P. L. (2003). El bloque de constitucionalidad, la recepción del Derecho Internacional de los Derechos Humanos en el Derecho Constitucional argentino. *La Ley*, p.216.
- Mantero Sáenz, A. (1990). *Procedimiento en la inspección tributaria*. Madrid: Ed. de Derecho Reunidas S.A.
- MARTÍ DE GIDI, L. d. (marzo-septiembre de 2009). *Vida privada, honor, intimidad y propia imagen como derechos humanos*. Obtenido de Letras Jurídicas: www.Letrasjuridicas.com/Volumenes/8/luz.8.pdg
- MARTÍNEZ, L. A. (diciembre de 2013). Reflexiones sobre la jerarquía normativa de las diferentes leyes del congreso. A propósito de la ley de expropiación de YPF y el Fallo "Zfracor". *Estudios de Derecho Público, 1º ed.*, 201-212.
- MASCIOTRA, M. (2003). *El hábeas data. La garantía polifuncional*. La Plata: Librería Editora Platense.
- MASCIOTRA, M. (2003). *El Hábeas Data. La garantía polifuncional*. La Plata: Librería Editora Platense.
- Masciotra, M. (28 de abril de 2004). La voz y la imagen y el ámbito de aplicación de la Ley de Protección de Datos Personales. *Revista Jurisprudencia Argentina, 2004-II, Fasc N° 4*(Número Especial "Hábeas data y protección de datos personales"), 23.
- MASCIOTRA, M. (28 de abril de 2004). La voz y la imagen y el ámbito de aplicación de la Ley de Protección de Datos Personales. *Revista Jurisprudencia Argentina, 2004-II, Fasc N° 4*(Número Especial "Hábeas data y protección de datos personales"), 23.
- MASCIOTRA, M. (2006). *La información tributaria tutelada por la Ley de Protección de Datos Personales*. (M. d. Humanos, Productor) Obtenido de SAJJ: <http://www.saij.gob.ar/mario-masciotra-informacion-tributaria-tutelada-ley-proteccion-datos-personales-dacf060110-2006/123456789-0abc-defg0110-60fcanirtcod>
- MASCIOTRA, M. (10 de diciembre de 2018). *Protección de datos personales y su integración en el marco de los derechos humanos*. (M. d. Humanos, Productor) Obtenido de SAJJ: <http://www.saij.gob.ar/mario-masciotra-proteccion-datos-personales-su-integracion-marco-derechos-humanos-dacf180264-2018-12-10/123456789-0abc-defg4620-81fcanirtcod?q=fecha->

rango%3A%5B20180918%20TO%2020190318%5D&o=12&f=Total%7CFecha%7CEstado%20de%20Vigenci

MILL, J. S. (2001). *On Liberty*. 1859. Batache Books - Kitchener.

Miniwatts Marketing Group. (18 de Febrero de 2020). *World Internet Users Statistics*. Obtenido de Internet World Stats: <https://www.internetworldstats.com/stats.htm>

MONROY CEA, C. (2017-2018). *El secreto bancario frente al deber de colaboración con la Administración Tributaria*. Universidad de Zaragoza, Facultad de Derecho - Programa conjunto Derecho -ADE - Director Lucía María Molinos Rubio. Zaragoza: Universidad de Zaragoza.

MORELLO, A. M. (1996). *El derrumbe del amparo* (Vols. Tomo 2, N° 8983). (U. C. Argentina, Ed.) Buenos aires: El Derecho.

MORELLO, A. M., & VALLEFÍN, C. A. (1998). *El amparo. Régimen Procesal* (Vol. 3ª. ed.). La Plata: Platense.

MULDER, W. F. (1991). Netherlands National report. (Kluwer, Ed.) *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, 482-483.

MURILLO DE LA CUEVA, L. (1990). *El derecho a la autodeterminación informativa*. Madrid: Tecnos.

Natelson, R. G. (2003). The General Welfare Clause and the Public Trust: An Essay in Original Understanding. *The University of Kansas Law Review*, Vol. 52.

NAVARRINE, S. C. (2001). *El Secreto Fiscal. Régimen en el procedimiento tributario nacional ley 11.683*. Buenos Aires: La Ley.

NAVARRINE, S. C. (2002). El Secreto Fiscal. (T. Reuters, Ed.) *LA LEY 2002-A, 1429*.

NAVARRINE, S. C. (24 de abril de 2018). El secreto fiscal y el acceso a la información pública. (T. Reuters, Ed.) *La Ley*.

Nerson, R. (1961). *La protección de la personalidad en el derecho privado francés*. Madrid: Instituto Editorial Reus.

NEUMARK, F. (1974). *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

NIKITMAN, J. (2002). Obtaining Disclosure of Secret Comparables in Canadian Transfer-Pricing Litigation: Policy and Practice. *Canadian Tax Journal*, Vol. 50, N° 1.

- Nino, C. D. (2013). *Fundamentos de Derecho Constitucional*. Buenos Aires-Bogotá: Editorial Astrea.
- Nino, C. S. (1989). *Ética y Derechos Humanos*. Buenos Aires: Astrea.
- Nino, C. S. (1998). *Introducción al análisis del derecho*. Buenos Aires: Astrea.
- NISA ÁVILA, J. A. (8 de octubre de 2020). *Origen jurídico histórico de la protección de datos: evolución de las diferentes teorías jurídicas que la han protegido*. (LEFEBVRE, Productor) Obtenido de EIDerecho.com: <https://elderecho.com/origen-juridico-historico-la-proteccion-datos-evolucion-las-diferentes-teorias-juridicas-la-protegido#:~:text=La%20teor%C3%ADa%20de%20las%20esferas,Hubmann%20en%20tres%20grandes%20esferas>
- NOGUEROLES PEIRO, N. (1986). *La intimidación económica en la doctrina del Tribunal Constitucional* (Vol. n° 52). Madrid: REDA.
- NOVELLI, M. H. (2007). Los principios generales de la Tributación en la Constitución Argentina. *Cronica Tributaria, N° 122/2007*, 121-135.
- Nugter, A. (1990). *Transborder Flow of Personal Data within the EC*. Netherlands: Springer. Obtenido de <https://pdpecho.com/tag/lindop-report/>
- OACNUDH. (21 de noviembre de 2018). *Noticias ONU*. Obtenido de www.un.org: <https://news.un.org/es/story/2018/11/1446671>
- Office of Science and Technology, E. O. (1967). *Privacy and Behavioral Research*. Washington D.G.
- Olivares Olivares, B. D. (2016). El artículo 95 bis de la Ley General Tributaria y el derecho a la protección de los datos personales. *Instituto de Estudios Fiscales - Documentos, N° 13*.
- Ollero Tassara, A. (1997). Derecho y moral entre lo público y lo privado. En A. J. Comparado, *Anuario de Filosofía Jurídica y Social* (Vol. N° 17). Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Ollero Tassara, A. (2000). La ponderación delimitadora de los derechos humanos. Libertad informativa e intimidad personal. *Pensamiento y Cultura, Vol 3 N° 1*, págs. 157-166.
- Ollero Tassara, A. (2009). *¿Son jurídicos los derechos humanos?* (Vol. N° 4). Madrid: RSCIO.
- Ollero Tassara, A. (17 de febrero de 2010). De la intimidad a la protección de datos personales. *Winfried Hassemer, N° 70*, págs. 1197-1209.
- Orwell, G. (1976). *1984*. Barcelona: Ediciones Ariel.

- PAREJO ALFONSO, L. (1993). El derecho fundamental a la intimidad. *Revista de la Universidad de Lima*, N° 21-22.
- PARLAMENTO EUROPEO - MARZOCCHI, O. (diciembre de 2020). *La protección de datos personales*. Recuperado el mayo de 2021, de Fichas temáticas sobre la Unión Europea: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/157/la-proteccion-de-los-datos-personales#:~:text=El%20Convenio%20n.&text=108%20del%20Consejo%20de%20Europa,de%20la%20protecci%C3%B3n%20de%20datos>.
- PARNELL, A. (1977). The Right to Privacy and the Administration of the Federal Tax Laws. *Tax Lawyer*, vol. 31, n° 1.
- PÉREZ ZÚÑIGA, J. M. (2017). Características generales de la tributación en España y Argentina. *Derecho Financiero*, Año 14 / N° 47, 358-383.
- PERRONE, L. (1991). Italy National Report. (Kluwer, Ed.) *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, Vol. LXXVIb.
- PEYRANO, G. F. (2005). Datos sensibles: perfiles y regulaciones. El impacto del desarrollo tecnológico. *El Derecho*, T° 200, pág. p. 750.
- Pierini, A., Lorences, V., & Tornabene, M. (2002). *Hábeas Data. Derecho a la Intimidad*. (Vol. 2° Edición). Buenos Aires: Editorial Universidad.
- PIÑA REYNA, U. (s.f.). Tópicos del Corpus Data. *Revista ABZ*, N° 136, 41.
- PIZARRO, R. D. (1999). *Responsabilidad civil de los medios de comunicación* (Vol. 2ª edición). Buenos Aires: Hammurabi.
- PIZZOLO, C. (2004-II). Tipología y protección de datos personales. El sistema establecido en la ley 25326 y la legislación comparada. En *Jurisprudencia Argentina* (Vols. N° 1918-2016 (1 a 2016-III), pág. p. 1439). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Portela, J. G. (1932). *Hacia una justificación de la objeción de conciencia*. Buenos Aires: El Derecho.
- PUCCINELLI, O. R. (2004). Versiones, tipos, subtipos y subespecies de hábeas data en el derecho latinoamericano (Un intento clasificador con fines didácticos). En *Jurisprudencia Argentina* (pág. p. 731). Buenos Aires.

- Puccinelli, O. R. (2004-III). Versiones, tipos, subtipos y subespecies de hábeas data en el derecho latinoamericano (Un intento clasificador con fines didácticos). En *Jurisprudencia Argentina* (pág. p. 731). Buenos Aires.
- R.A.E., R. A. (2020). *Diccionario de la lengua española*. Obtenido de <https://dle.rae.es/>
- R.S. Avi-Yonah, G. S. (8 de february de 2014). IGAs vs. MAATM: Has the Bilateralism Outlived its Usefulness? *U of Michigan Public Law Research Paper, N° 384*. Obtenido de ssrn.com/abstract=2392702
- Rehnquist, W. (26-27 de September de 1974). Is an Expanded Right of Privacy Consistent with Fair and Effective Law Enforcement? *Nelson Timothy Stephens Lectures, pt. 1*, p. 13.
- Remolina Angarita, N. (2012). Aproximación constitucional de la Protección de datos personales en Latinoamérica. *Revista Internacional de Protección de Datos Personales*.
- Reyes Kahansky, C. M. (2019). El deber de notificar y el derecho a la no autoinculpación en la protección de los datos personales. *Revista de Derecho UNED, N° 24*, 281-318.
- Riande Juárez, N. R. (agosto de 1998). *Privacidad, Autodeterminación Informativa y la Responsabilidad de proteger los biens de uso común*. Obtenido de Orden Jurídico: <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Congreso/pdf/103.pdf>
- RIASCOS GÓMEZ, L. O. (3 de abril de 2016). *La visión legal del Hábeas Data en Latinoamérica y Europa*. Obtenido de Informática Jurídica.com: <http://www.informatica-juridica.com/trabajos/la-vision-legal-del-habeas-data-latinoamerica-europa/>
- RODRIGUES PORTO, F. (1994). *Acciones contra el abuso y defraudación fiscales*. Madrid: CIAT, IEF.
- RODRIGUES PORTO, F. (1994). *Acciones contra el abuso y defraudación fiscales*. Madrid: CIAT-IEF.
- ROMERO COLOMA, A. M. (1987). *Derecho a la intimidad, a la información y proceso penal*. Madrid: Colex.
- Rovira Sueyro, M. (2000). *El derecho a la propia imagen. Especialidades de la responsabilidad civil en este ámbito*. Granada, España: Ed. Comares .
- RUIZ GARCÍA, J. (1988). *Secreto Bancario y Hacienda Pública*. Madrid: Ed. Civitas.
- RUIZ MARTINEZ, E. (2000). *Los informes comerciales y el derecho a la información*. (E. Ábaco, Ed.) Rodolfo Depalma.

- RUIZ MIGUEL, C. (1994). En torno a la protección de los datos personales automatizados. *Revista de Estudios Políticos, N° 84*.
- RUIZ MIGUEL, C. (1995). *La configuración constitucional del Derecho a la Intimidad*. Madrid: Tecnos, Madrid.
- SAGUÉS, N. P. (1994). Amparo, habeas data y habeas corpus en la reforma constitucional. *La Ley*, 1158.
- SAGUÉS, N. P. (2011). *Compendio de Derecho Procesal Constitucional*. Buenos Aires: Astrea.
- SALDAÑA, M. N. (29 de julio de 2011). El derecho a la privacidad en los Estados Unidos: aproximación diacrónica a los intereses constitucionales en juego. *Teoría y Realidad Constitucional, N° 28*, 279-312.
- SALGADO SEGUIN, V. (octubre-diciembre de 2010). *Intimidad, privacidad y honor en Internet*. Obtenido de TELOS - Fundación Telefónica:
<https://telos.fundaciontelefonica.com/archivo/numero085/intimidad-privacidad-y-honor-en-internet/>
- SALTZMAN, M. (1991). *IRS Practice and Procedure*. Boston: Warren, Gorham & Lamont.
- SÁNCHEZ SERRANO, L. (1977). *La declaración tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- SÁNCHEZ SERRANO, L. (1987). Comentarios al artículo 112 LGT. En *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias* (pág. p. 214). Madrid: Edersa.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (1985). *Sobre el Derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables* (Vol. N° 15). Madrid: REDC.
- Scanavino, F. O. (30 de noviembre de 2012). *Derecho a la intimidad vs Derecho a la información. Antagonismo o complementariedad*. Obtenido de SAIJ - Ministerio de Justicia y Derechos Humanos: <http://www.saij.gob.ar/fernando-scanavino-derecho-intimidad-vs-derecho-informacion-antagonismo-complementariedad-dacf120207-2012-11-30/123456789-0abc-defg7020-21fcanirtcod>
- Scatolini, J. C. (2012). Dignidad y Autonomía de la Persona. Concepto y Fundamento de los Derechos Humanos. *Revista Perspectivas de las Ciencias Económicas y Jurídicas, Vol. 2 N° 1*, págs. 145-172.

- SCHARFF, E. A. (2015). Laboratories of Bureaucracy: Administrative Cooperation Between State and Federal Tax Authorities. *Tax Law Review*, Vol 68, Issue 699.
- SCHICK, P. (january/february de 2000). US: Confidentiality of taxpayer information. *International Transfer Pricing Journal*, p. 32.
- SCHWARTZ, P. M. (1999). Privacy and Democracy in Cyberspace. *Vanderbilt Law Review*, vol. 52, págs. 1609-1701.
- SCHWARTZ, P. M. (2000). Internet, Privacy and the State. *Connecticut Law Review*, vol. 32, págs. 815-859.
- SEVILLA CÁCERES, F. (17 de enero de 2020). *Derecho a la intimidad personal*. Obtenido de Mundo Jurídico: <https://www.mundojuridico.info/derecho-a-la-intimidad-personal/>
- Sofsky, W. (2009). *En defensa de lo privado*. Valencia: Pre-Textos.
- SOLER, O. (2014). *Tratado de derecho tributario* (5° ed. ed., Vol. t. II). Buenos Aires: Thomson Reuters - La Ley.
- SOLOVE, D. J. (2002). Digital Dossiers and the Dissipation of Fourth Amendment Privacy?. *Southern California Law Review*, 75 , 1083, 1089.
- Stephens, N. T. (26–27 de Sept. de 1974). Lectures. *University of Kansas Law School*, pt. 1, p. 13.
- TINANT, E. (2007). *Bioética Jurídica. Dignidad de la Persona y Derechos Humanos*. Buenos Aires: Dunken.
- TIPKE, K. (1993). *Die Steuerrechtsordnung, t. I.* (O. Schmidt, Ed.) Köln.
- Torres Rodas, T. (2005). *El derecho a la intimidad y la garantía constitucional del hábeas data en el derecho tributario*. Obtenido de Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador: <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/1176>
- TOWNSEND, J. (1993). Section 6103 and the Use of Third Party Tax Return Information in Tax Litigation. *The Tax Lawyer*, Vol. 46, N° 4.
- TREASURY, D. O. (2000). *Report to The Congress on Scope and Use of Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions*. Department of the Treasury, Office of Tax Policy, Washington D.C.
- TROTABAS, L., & COTERET, J. M. (1992). *Droit Fiscal*. París: Dalloz.
- U.S., 1. ((1884)). *Head Money Cases*.

- URÍA, R. (1998). *Derecho Mercantil*, . Madrid: Marcial Pons.
- VALDÉS COSTA, R. (nov-dic de 1986). El principio de legalidad. *Revista Tributaria*, T. XIII(Nº 75), págs. 4 y s.
- Valiente Noailles, C. (1966). *La moral pública y las garantías constitucionales*. Buenos Aires: La Ley.
- Vera Torrecillas, R. J. (2019). Transparencia y secreto tributario. Reflexiones a propósito de las resoluciones del Consejo de Transparencia de Andalucía sobre información de datos tributarios. *Administración de Andalucía: revista andaluza de administración pública*, Nº 103, 321-356.
- VILLAVERDE MENÉNDEZ, I. (1994). Protección de datos personales, derecho a ser informado y autodeterminación informativa del individuo. *Revista Española de Derecho Constitucional (REDC)*, Nº 41, 187-224.
- VILLEGAS, H. B. (1999). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Vol. 7º Edición). Buenos Aires: Depalma.
- Warren, S. D., & Brandeis, L. D. (15 de december de 1890). The Right to Privacy. *Harvard Law Review*, Vol. 4, Nº 5.
- WARREN, S. D., & BRANDEIS, L. D. (1890). *The Right to Privacy* (Vols. Vol. IV, núm. 5). Boston: Harvard Law Review.
- WESTIN, A. F. (1967). *Privacy and Freedom*. New York: Atheneum.
- WILLIAMS, D. (1991). UK National Report. (Kluwer, Ed.) *Protection of Confidential information in Tax Matters*, Vol. LXXVIIb, pp. 541-543.
- ZAVALA DE GONZÁLEZ, M. M. (1996). Daños a las personas. En *Resarcimiento de daños*, (Vol. t. 2c, pág. p. 211). Buenos Aires: Hammurabi.

Legislación Nacional

Decreto 1172/2003 de “Acceso a la Información Pública - Reglamentos Generales”, publicado en el BO el 4 de diciembre de 2003.

Decreto 1759 Reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo (27/4/1972)

Dictamen AFIP 61 (DAL) del 20/12/1993

Dictamen AFIP 5 (DAL) del 4/2/1998

Dictamen AFIP 79 (DAL) del 3/12/1996

Dictamen AFIP 66 (DAL) del 13/8/1996

Dictamen AFIP 20 (DAL) del 13/3/1997

Dictamen AFIP 47 (DAL) del 25/6/1999

Dictamen AFIP 33 (DAL) del 10/9/2004

Dictamen PTN 204 del 7/01/1993

Disposición AFIP 98/2009 (BO: 3/3/2009)

Instrucción General AFIP 8/2006

Instrucción General AFIP 12/2006

Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal, texto ordenado decreto 821/98 (20/07/1998)

Ley 11.723 de Propiedad Intelectual (30/09/1933)

Ley 17.132 del Arte de curar (31/01/1967)

Ley 17.811 de la Comisión Nacional de Valores (22/07/1968)

Ley 21.526 de Entidades Financieras (21/2/1977)

Ley 22.275 de Acceso a la Información Pública (14/09/2016)

Ley 24.193 de Trasplantes de órganos y materiales anatómicos (16/04/1993)

Ley 24.430 Constitución de la Nación Argentina, texto ordenado 1994 (10/01/1995)

Ley 25.326 de Protección de Datos Personales -LPDP- (02/11/2000)

Ley 26.388 Código Penal (25/06/2008)

Ley 26.529 de Salud Pública. Derechos del Paciente (20/11/2009)

Ley 26.657 de Salud Pública. Derecho a la Protección de la Salud Mental (03/12/2010)

Ley 26.994 Código Civil y Comercial de la Nación -CCyC- (08/10/2014)

Ley 27.275 de Acceso a la Información Pública (29/09/2016)

Ley 27.430 de Reforma Tributaria (29/12/2017)

Resolución AAIP 47 Medidas de Seguridad recomendadas para el tratamiento y conservación de los datos personales en medios informatizados (23/07/2018)

Legislación Internacional

104 USC 104 Telecommunications Act (1996)

104 USC 191 Health Insurance Portability and Accountability Act -HIPAA- (1996)

105 USC 277 Children's On-line Privacy Protection Act -COPPA- (1998)

106 USC 102 Financial Services Modernization Act o Gramm-Leach-Bliley Act -GLBA- (1999)

107 USC 347 E-Government Act (2002)

107 USC 56 USA Patriot Act (2001)

108 USC 159 Fair and Accurate Credit Transactions Act -FACTA- (2003)

110 USC 233 Genetic Information Non-discrimination Act -GINA- (2008)

12 USC 35, § 3401-3422 Right to Financial Privacy Act -RFPA- (1978)

12 USC 1829b Retention of records by insured depository institutions (2011)

15 USC Federal Trade Commission Act (1914)

18 USC 1841 Protection of unborn children (2010)

18 USC 2510 Electronic Communications Privacy Act -ECPA- (1986)

18 USC 2701 Unlawful access to stored communications Act (2011)

18 USC 3121 General prohibition on pen register and trap and trace device use (2011)

26 USC Internal Revenue Code (2009)

47 USC 5, §5 Cable Communication Policy Act -CCPA- (1984)

5 USC § 552 The Freedom of Information Act (2010)

5 USC § 552a Privacy Act (1974)

Chapter 564-F The New Hampshire Foundation Act (2017)

IRS Tax Tip 2018-54 The Right to confidentiality (2018)

SB 1121 California Consumer Privacy Act -CCPA- (2018)

The Constitution of the United States of America, as amended July, 25, 2007.

U.S. Model Income Tax Convention (1996).

Constitución española (CE), publicada en «BOE» núm. 311, de 29/12/1978.

Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, publicada en el «BOE» núm. 239, de 05/10/1979.

Ley Orgánica 1/1982, del 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, publicada en «BOE» núm. 115, de 14/05/1982.

Ley Orgánica 1/1990, de 3 de octubre, de Ordenación General del Sistema Educativo, publicada en «BOE» núm. 238, de 4 de octubre de 1990, páginas 28927 a 28942 (16 págs.)

Ley Orgánica 5/1992, del 29 de octubre, de Regulación de Tratamiento de los Datos de Carácter Persona (LORTAD), vigente hasta el 14 de enero de 2000.

Ley Orgánica 15/1999, del 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD), publicada en «BOE» núm. 298, de 14/12/1999.

Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, publicada en «BOE» núm. 106, de 04 de mayo de 2006.

Ley Orgánica 8/2013, de 9 de diciembre, para la mejora de la calidad educativa, publicada en «BOE» núm. 295, de 10 de diciembre de 2013.

Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de derechos digitales, publicado en «BOE» núm. 294, de 6 de diciembre de 2018, páginas 119788 a 119857 (70 págs.)

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (TRLHL), publicada en «BOE» núm. 80, de 03/04/1985.

Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, publicada en BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1998, páginas 44412 a 44495 (84 págs.)

Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, publicada en «BOE» núm. 285, de 27/11/1992.

Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, publicada en el BOE núm. 174, de 22 de julio de 1995, páginas 22611 a 22626 (16 págs.)

Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil o LEC, publicada en BOE» núm. 7, de 08/01/2000

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, publicado en el «BOE» núm. 302, de 18/12/2003

Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno -LTABG-, publicada en «BOE» núm. 295, de 10/12/2013.

Ley 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de Cataluña y de aprobación de los libros primero, segundo y tercero, relativos a la Administración tributaria de la Generalidad, Comunidad Autónoma de Cataluña, publicada en «DOGC» núm. 7426, de 3 de agosto de 2017, páginas 1 a 56 (56 págs.).

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil, publicado en «Gaceta de Madrid» núm. 206, de 25/07/1889.

Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal, publicado en BOE núm. 63, de 14 de marzo de 1990, páginas 7256 a 7259 (4 págs.)

Real Decreto 994/1999, de 11 de junio, Reglamento de medidas de seguridad de los ficheros automatizados que contengan datos de carácter personal, publicado en el «BOE» núm. 151, de 25/06/1999

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de Aplicación de los tributos, publicado en el «BOE» núm. 213, de 05/09/2007

Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia, publicado en «BOE» núm. 97, de 22/04/1996.

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, publicado en «BOE» núm. 59, de 09/03/2004

Tratados y Acuerdos Internacionales – Normativa multilateral

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, del 7 de diciembre de 2000

Convenio 108 del Consejo de Europa sobre Protección de Datos Personales frente a su tratamiento automatizado, firmado el 28 de enero de 1981

Convenio para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH), del 4 de noviembre de 1950

Declaración Universal de DDHH de la Organización de las Naciones Unidas (DUDH), ONU, 10 de diciembre de 1948

Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de Protección de datos, emitida el 24 de octubre de 1995.

Directiva 97/66/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa al tratamiento de los datos personales y a la protección de la intimidad en el sector de las telecomunicaciones, emitida el 15 de diciembre de 1997.

Directiva 2002/58/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, Directiva sobre la privacidad y las comunicaciones electrónicas, de 12 de julio de 2002

Directiva 2016/680/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre protección de datos en el ámbito penal, de 27 de abril de 2016

Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), OEA, de 22 de noviembre de 1969

Convención sobre los Derechos del Niño, ACNUDH, de 20 de noviembre de 1989

Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (ACNUR) -Convención Europea de Derechos Humanos-, adoptado por el Consejo de Europa el 4 de noviembre de 1950, entró en vigor en 1953.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, Alto Comisionado de Naciones Unidas Derechos Humanos -ACNUDH-, de 16 de diciembre de 1966

Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, del 27 de abril de 2016.

Reglamento 2016/679/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, General de Protección de Datos (GDPR), de 14 de abril

Reglamento (UE) 2018/1725 del Parlamento Europeo y del Consejo, Reglamento relativo al tratamiento de los datos personales por las instituciones y organismos de la Unión, del 23 de octubre de 2018

Tratado de Lisboa, firmado el 13 de diciembre de 2007 y entró en vigor el 1 de diciembre de 2009

Jurisprudencia Nacional

Fallo “*Albarracini Nieves, Jorge Washington s/ Medidas precautorias*”, CSJN, sentencia del 01/06/2012, Fallos: 335:799

Fallo “*Álvarez Washington c/ A.F.I.P. s/ Diligencia preliminar – Actuaciones relativas al recurso de apelación*”, CSJN, sentencia del 07/08/2012; Fallos 335:1417

Fallo “*Arriola, Sebastián y otros s/ causa n° 9080*”, CSJN, sentencia del 25/08/2009, Fallos: 332:1963

Fallo “*Bahamondez, Marcelo*”, CSJN, sentencia del 06/04/1993, Fallos: 316:479

Fallo “*Bco. Italo Argentino de San Juan c/ Prov. de San Juan*”, sentencia de 1940, Fallos 188:105

Fallo “*Baricalla de Cisilotto, María del Carmen v. Nación Argentina*”, CSJN, sentencia del 27/01/1987, Fallos: 310:112

Fallo “*Bazterrica, Gustavo Mario s/ Tenencia de estupefacientes*”, CSJN, sentencia del 29/08/1986, Fallos: 308:1392

Fallo “*BISA Banco de Informes Argentina SA*”, CSJN, sentencia del 24/11/1998

Fallo “*Capalbo, Alejandro C.*”, CSJN, sentencia del 29/08/1986, Fallos: 308:1392

Fallo “*CIPPEC c/ En M° Desarrollo Social Dto. 1172/03 s/ Amparo. Ley 16986*”, CSJN, sentencia del 26/03/2014.

Fallo “*Colavini, Ariel Omar*”, CSJN, sentencia del 28/03/1978, Fallos: 300:254

Fallo “*Curia, Floro c/ Nobile, Virginia*”, CSJN, sentencia de 1961, Fallos 249:613

Fallo “*Cusenier -Gran Destilería de Buenos Aires-, S.A. c/ Nación*”, CSJN, sentencia de 1960, Fallos 248:627

Fallo “*Demarchi Marcos*”, CSJN, sentencia de 1946, Fallos 206:419

Fallo “*Denegri, Natalia Ruth c/ Google Inc. s/ derechos personalísimos: Acciones relacionadas*”, CSJN, sentencia del 28/06/2022.

Fallo “*DGI. c/ Colegio Público de Abogados de la Capital Federal s/ medidas cautelares*”, CSJN, sentencia del 13/02/1996, Fallos 319:71.

Fallo “*D.M.A. s/ declaración de incapacidad*”, CSJN, sentencia del 07/07/2015, Fallos: 376:49

Fallo “*Dynacorp SA c/ Audiotel SA s/ Sumarísimo*”, CSJN, sentencia del 28/10/2008, Fallos 331:2305

Fallo “*Ekmekdjian c/ Sofovich*”, CSJN, sentencia del 07/07/1992

Fallo “*Farías, Néstor Oscar c. Banco Macro S.A.*”, CNCCF, Sala III, sentencia del 29/08/2008

Fallo “*Farrel Desmond Agustín c/ B.C.R.A y otros s/Amparo*”, CNCAF, Sala IV, sentencia del 05/09/1995.

Fallo “*FIA(Expte 23330/1581 y otros) y otro c/ En-M.Economía-AFIP Resol IG 08/06 y otras s/ proceso*”, CSJN, sentencia del 17/06/2021, (Fallos 344:1411)

Fallo “*Garrido, Carlos Manuel c/ AFIP*”, CSJN, sentencia del 21 de junio de 2016.

Fallo “*Genchi, Santos c/ Casalini, Lituarde*”, CSJN, sentencia de 1976, Fallos 295:812

Fallo “*Glaeser, Carlos c/ Nación*”, CSJN, sentencia de 1948, Fallos 212:229

Fallo “*Harilaos de Olmos, Adelia María c/ Prov. de Córdoba*”, CSJN, sentencia de 1942, Fallos 193:109

Fallo “*Inversiones Virasol S.A. c. Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y otro s/ Amparo Ley 16986*”, CNCAF, Sala IV, sentencia del 10/03/2020

Fallo “*Jinkus, Juan c/ Citibank NA s/ ordinario*”, CNACo, Capital Federal, Sala A, sentencia del 15/06/2004.

Fallo “*Keylian Luis Alberto c/ Santillán María Laura*”, CSJN, sentencia del 05/08/2003, Fallos: 307:80

Fallo “*Labriola de Caira, Angela María c/ Caira, Enrique*”, CSJN, sentencia de 1957, Fallos 237:355

Fallo “*Mantecón, Pedro A.*”, CSJN, sentencia de 1973, Fallos 285:180

Fallo “*Marini, Aldo c/ Nación*”, CSJN, Sentencia de 1941, Fallos: 191:253

Fallo “*Martín & Cía. Ltda. SA c/ Nación*”, CSJN, sentencia del 20 de septiembre de 2002, (Fallos 257:99).

Fallo “*Merlos, Tomas Ricardo c/ Banco BANSUD SA s/ ord.*”, CNACo, Capital Federal, Sala B, sentencia del 22/02/2000

Fallo “*Moltalvo, Ernesto A.*”, CSJN, sentencia del 11/12/1990, Fallos: 313:1333

Fallo “*Muller, Jorge s/denuncia*”, CSJN, sentencia del 13/11/1990

Fallo “*Municip. de Rosario v. García, Francisca Valenti de*”, CSJN, sentencia de 1943, Fallos 196:575

Fallo “*Olivera, Gustavo Eduardo c/ EN - AFIP s/ amparo ley 16.986*”, CSJN, sentencia del 12/11/2020

Fallo “*Paz, Ezequiel N. c/ Risso, Juan s/ falsedad*”, CSJN, sentencia de 1873, Fallos 13:281.

Fallo “*Ponzetti de Balbín, Indalis c/ Editorial Atlántica S.A. s/ daños y perjuicios*”, CSJN, sentencia del 11/09/1984. Fallos: 306:1892.

Fallo “*Ravina, Arturo Octavio c/ Organización Veraz S.A. s/ daños y perjuicios*”, CNACi, Capital Federal, Sala F, sentencia del 6/02/2002

Fallo “*Ricci, Héctor Amadeo c/ Banco Liniers Sudamericano SA s/ daños y perjuicios*”, CNACi, Capital Federal, Sala I, sentencia del 6/03/2003

Fallo “*Rodríguez Fernández Consuelo y otro c/ Citibank N.A. s/ Sumario*”, CNACo, Capital Federal, Sala C, sentencia del 8/09/2000

Fallo “*Rossetti Serra, Salvador v. Dun & Brandstreet S.R.L.*”, CNCiv, Sala H, sentencia del 19/05/1995

Fallos “*Saguir y Dib, Claudia Graciela s/ autorización*”, CSJN, sentencia del 6/11/1980, Fallos: 30:1284

Fallo “*Portillo, Alfredo*”, CSJN, sentencia del 18/04/1989, Fallos: 312:496

Fallo “*T., M. I. c/ S., M. D. s/art. 250 C.P.C. – Incidente Civil*”, Cámara Civil, Sala I, sentencia del 22/02/2019

Fallo “*T.S. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires*”, CSJN, sentencia del 11/01/2001, Fallos: 324:5

Fallo “*Urteaga, Facundo R. c. Estado Nacional s. amparo*”, CSJN, sentencia del 15/10/1998

Fallo “*Van Rossm, Clemencia*”, CSJN, Sentencia de 1950, Fallos 244:418

Fallo “*Westrac Company y Repuestos Viales, S.R.L. c/ Sansone, Armando Manuel*”, CSJN, sentencia de 1961, Fallos 250:530

Jurisprudencia Internacional

“*Anderson v Liberty Lobby, Inc.*”, 477 US 242 (1986)

“*Arkansas v Sanders*”, 442 U.S. 753 (1979)

“*Barry v City of N.Y.*”, 712 F.2d 1554 (2d Cir. 1983)

“*Bates v City of Little Rock*”, 361 U.S. 516 (1960)

“*Beresford v. United States*”, 123 F.R.D. 232, 89-1 U.S. Tax Cas. (CCH) ¶ 9166, 63 A.F.T.R.2d (RIA) 990 (E.D. Mich. 1988)

“*Bose Corp. v Consumers Union*”, 466 US 485 (1984)

“*Boyd v United States*”, 116 U.S. 616, 630 (1886)

“*Bread v Alexandria*”, 341 US 622 (1951)

“*Bristol-Myers Barceloneta, Inc. et al. v. United State*”, Civil No. 97-2567CC (D. P.R.).

“*Bruesewitz et al v Wyeth LLC et al*”, 562 U.S. ____ (2011)

“*Brushaber v Union Pacific R. Co*”, 240 US 1 (1916)

“*Busic v. United States*”, 446 U.S. 398, 406 (1980)

“*California Bankers Assn. v Shultz*”, 416 U.S. 21 (1974)

“*Camara v Municipal Court*”, 387 U.S. 523 (1967)

“*Cantrell v Forest City Publishing Co.*”, 419 US 245 (1974)

“*Carey v Brown*”, 447 US 455 (1980)

“*Cheek v. IRS*”, 703 F.2d 271 (7th Cir. 1983).

“*Chevron U.S.A., Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc.*”, 467 U.S. 837 (1984)

“Christoph v. United States”, 1995 U.S. Dist. LEXIS 1997, 77 A.F.T.R.2d (RIA) 809 (S.D. Ga. 1995)

“Church of Scientology v. IRS”, 484 U.S. 9 (1987)

“City of Ontario v Quon”, 560 U.S. 746 (2010)

“Clyatt v United States”, 197 US 207, 216–220 (1905)

“Coolidge v New Hampshire”, 403 U.S. 443 (1971).

“Cory Pools v. United States”, 213 Ct. Cl. 751 (1977)

“Cox Broadcasting Corp. v Cohn”, 420 US 469 (1975)

“Cruzan v Director, Missouri Dep’t. of Health”, 497 U.S. 261 (1990)

“Davidson v. Brady”, 559 F. Supp. 456 (W.D. Mich. 1983)

“Davidson v. Brady”, 732 F. 2d 552 (6th Cir. 1984)

“De Lima v. Bidwell”, 182 U.S. 1, 195 (1901)

“Dobbs, State Health Officer of the Mississippi Department of Health, et al. v. Jackson Women’s Health Organization et al”, 597 US. ____ (2022)

“Doe v Attorney General of US”, 941 F.2d at 796 (9th Cir. 1991)

“Doe v Southeastern Pennsylvania Transportation Authority”, 72 F.3d 1133 (3d Cir. 1995)

“Edmond v. United States”, 520 U.S. 651, 657 (1997)

“Eisenstadt v Baird”, 405 US 438 (1972)

“EPIC Amicus Trump v Vance”, 19 US 635 (2020)

“EPIC v IRS”, 17 US CA 5225 (2018)

“Estate of Stein v. United States”, 81-1 U.S. Tax Cas. (CCH) ¶ 13405, 47 A.F.T.R.2d (RIA) 1311 (D. Neb. 1981)

“Evans v Newtown”, 382 US 296 (1966)

“Federal Communications Commission v Pacifica Foundation”, 438 US 726 (1978)

“Ferguson v Charleston”, 532 U.S. 67 (2001)

“Flippo v. United States”, 670 F. Supp. 638, 643 (W.D. N.C. 1987), aff’d, 849 F.2d 604 (4th Cir. 1988)

“First W. Gov’t Sec. v. United States”, 578 F. Supp. 212 (D. Colo. 1984), apelado, 796, F.2d 356 (10th Cir. 1986)

“Florida Star v BJJ”, 491 US 254 (1989)

“Fostvedt v. United States”, 824 F. Supp. 978, 984-5 (D. Colo. 1993), aff’d sin opinión, 16 F.3d 416 (10th Cir.1994)

“Foster & Elam v. Neilson”, 27 U.S. 253, 314 (1829)

“Freuhauf Corp. v. IRS”, 522 F.2d 284 (6th Cir. 1975)

“Fruehauf Corp. v. Internal Revenue Service”, 566 F.2d 574 (6th Cir. 1977).

“Frisby v Schultz”, 487 U.S. 474 (1988)

“Gandy v. United States”, 99-1 USTC para. 50,237 (E.D. Tex. 1999), appeal docketed, No. 99-40205 (5th Cir. Feb. 23,1999).

“Gardner v. United States”, 213 F.3d 735 (D.C. Cir. 2000).

“Gibson v. Florida Legislative Investigating Committee”, 372 U.S. 539 (1963)

“G.M. Leasing Corp. v United States”, 429 U.S. 338 (1977)

“Goldman v United States”, 316 U.S. 129 (1942)

“Gonzales v Carhart”, 550 US 124, 172 (2007)

“Gouled v United States”, 255 U.S. 298 (1921)

“Griswold v Connecticut”, 381 U.S. 479 (1965)

“Guarantee Mut. Life Ins. Co. v. United States”, 78-2 U.S. Tax Cas. (CCH) ¶ 9728, 42 A.F.T.R.2d (RIA) 5915 (D. Neb. 1978)

“Harlow v. Fitzgerald”, 457 U.S. 800, 818 (1982)

“Hobbs v. U.S.”, 209 F.3d 408 (5th Cir. 2000).

“Hrubec v. National Railroad Passenger Corp.”, 981 F.2d 962, 964 (7º Cir. 1992)

“I.B.M. v. United States”, 7 343 F.2d 914 (Ct. Cl. 1965), cert. denegado, 382 U.S. 1028 (1966).

“Internal Revenue Service v. Fruehauf Corp.”, 429 U.S. 1085 (1977)

“Irvine v California”, 347 U.S. 128 (1954)

“JP v DeSanti”, 653 F.2d 1080 (6º Cir. 1981)

“Katz v United States”, 389 U.S. 347 (1967)

“King v. IRS”, 688 F.2d 488 (7th Cir. 1982)

“Kovacs v Cooper”, 336 US 77 (1949)

“Kyllo v United States”, 533 U.S. 27 (2001)

“Lake v. Rubin”, 62 F.3d 113 (D.C. Cir. 1998), cert. denied, 526 U.S. 1070 (1999).

“Lampert v. United States”, 854 F.2d 335 (9th Cir. 1988), cert. denied, 490 U.S. 1034 (1989).

“Landmark Communications, Inc. v Virginia”, 435 US 829 (1978)

“L.A.S. Enterprises, Inc. v. United States”, 213 Ct. Cl. 698 (1977)

“Lawrence v Texas”, 539 US 558 (2003)

“LeBaron v. United States”, 794 F. Supp. 947 (C.D. Cal. 1992)

“Lee v United States”, 343 U.S. 747 (1952)

License Tax Cases, 72 US (5 Wall.) 462, 471 (1867)

“Loving v Virginia”, 388 U.S. 1 (1967)

“Mallas v. United States”, 993 F.2d 1111 (4th Cir. 1993).

“Map v Ohio”, 367 U.S. 643, 656 (1961)

“Marsh v Alabama”, 326 U.S. 501 (1946)

“McCulloch v. Estado de Maryland”, 17 U.S. 316 (1819)

“McDonald v. United States”, 102 F.2d 1009 (novenno cir. 1996)

“Meyer v Nebraska”, 262 U.S. 390 (1923)

“Mindell v. United States”, 693 F. Supp. 847 (C.D. Cal. 1988)

“NAACP v Alabama”, 357 U.S. 449 (1958)

“NAACP v Alabama ex rel. Flowers”, 377 U.S. 288 (1964)

“National Aeronautic and Space Administration et al. v Nelson et al.”, 131 S. Ct. 746 (2011)

“Nevins v. United States”, 88-1 U.S. Tax Cas. (CCH) ¶ 9199, 71A A.F.T.R.2d (RIA) ¶ 93-3023
(D. Kan. 1987)

“New York Times Co. v Sullivan”, 376 US 264, 265 (1964)

“New York Times Co. v United States”, 403 US 713 (1971)

“Nelson v NASA”, 506 F.3d 713, 715-16 (9th Cir. 2007)

“Nixon v Administrator of General Services”, 433 U.S. 425 (1977)

“NLRB v. Robbins Tire & Rubber Co.”, 437 U.S. 214, 242 (1978).

“Olmstead v United States”, 277 U.S. 438 (1928)

“Osborn v United States”, 385 U.S. 323 (1966)

“Payne v. United States, 91 F.Supp. 2d 1014 (S.D. Tex. 1999), apelación archivada, Nos. 00-20107 and 00-20139 (5th Cir.)

“Pierce v Society of Sisters”, 268 U.S. 510 (1925)

“Planned Parenthood of Southeastern Pennsylvania v Casey”, 505 U.S. 833 (1992)

“Plante v Gonzalez”, 575 F.2d 1119 (5th Cir.1978)

“Preiser v. Rodriguez”, 411 U.S. 475, 489-90 (1973).

“Public Citizen v. Office of the United States Trade Representative”, 804 F. Supp. 385, 388 (D.D.C. 1992)

“Rakas v. Illinois”, 439 U.S. 128 (1978)

“Reid v. Covert”, 354 U.S. 1, 18 (1957)

“Reno v American Civil Liberties Union”, 521 U.S. 844 (1997)

“Richards v Wisconsin”, 520 U.S. 385 (1997)

“Rice v. United States”, 166 F.3d 1088 (10th Cir. 1999), cert. denied, 120 S. Ct. 334 (1999).

“Roe v Wade”, 410 U.S. 113 (1973)

“Roebuck v. United States”, 83 A.F.T.R. 2d 99-957) (E.D.N.C.) (1999), aff'd, 1999 U.S. App. LEXIS 30473 (4th Cir. 1999)

“Rowan v U.S. Post Office”, 336 US 77 (1949)

“Schacter v Whalen”, 581 F.2d 35 (2.º Cir. 1978)

“Schmuck v United States”, 489 U.S. at 710–711 (1989)

“Sharer v. United States”, 83 A.F.T.R.2d 1331 (E.D. Ca. 10 de febrero de 1999)

“Shell Petroleum, Inc. v. United States”, No. 97-945 T (Fed. Cl.).

“*Shelton v Tucker*”, 364 U.S. 479 (1960)

“*Silverman v United States*”, 365 U.S. 505 (1961)

“*Sinicki v. U.S. Dept. of Treasury*”, No. 97 Civ 0901, 1998 U.S. Dist. Lexis 2015 (S.D.N.Y. Feb 24, 1998).

“*Skinner v Oklahoma ex rel. Williamson*”, 316 U.S. 535 (1942)

“*Skinner v Railway Labor Executives' Assn.*”, 489 U.S. 602 (1989)

“*Smith v Daily Mail Publishing Co.*”, 443 US 97 (1979)

“*Smith v Maryland*”, 442 U.S. 735 (1979)

“*Sorrell v IMS Health Inc.*”, 564 US 552 (2011)

“*South Dakota v Opperman*”, 428 U.S. 364 (1976)

“*Sterling Drug, Inc. v. FTC*”, 450 F.2d 698 (D.C. Cir. 1971).

“*Tavoulaareas v Washington Post Co.*”, 724 F.2d 1010 (DC Cir. 1984)

“*Tavery v. United States*”, 32 F. 3d 1423 (10th Cir. 1994), aff’g 1991 U.S. Dist. LEXIS 15592 (D. Colo. Oct. 18,1991)

“*Tax Analysts v. IRS*”, 117 F.3d 607, 611 (D.C. Cir. 1997)

“*Tax Analysts v. IRS*”, 53 F. Supp. 2d 449 (D.D.C. 1999).

“*Tax Analysts v. IRS*”, No. 94-cv-923 (GK) (D.D.C. 1999) U.S. Dist. LEXIS 14950

“*Tax Analysts & Advocates v. IRS*”, 505 F.2d 350, 353 (D.C. Cir. 1974)

“*Taxation with Representation Fund (TWRFF) v. IRS*”, 646 F.2d 666 (D.C. Cir. 1981)

“*Terry v Ohio*”, 392 U.S. 1 (1968)

“*Thomas v. United States*”, 890 F.2d 18, 21 (7th Cir. 1989)

“*United States Dep't of Defense v. F.L.R.A.*” (92-1223), 510 U.S. 487 (1994)

“*United States Department of Justice v. Reporters Committee for Freedom of the Press*, 489 US 749 (1989)

“*United States v. Barrett*”, 837 F.2d 1341 (5th Cir. 1988), revision denegada, 492 U.S. 926, audiencia denegada, 493 U.S. 883 (1989).

“*United States v Calandra*”, 414 U.S. 354 (1974)

“United States v Chadwick”, 433 U.S. 1 (1977)
“United States v Dionisio”, 410 U.S. 1 (1973)
“United States v Edwards”, 415 U.S. 800 (1974).
“United States v Janis”, 428 U.S. 433, 455 (1975)
“United States v Jones”, 565 US 400 (2012)
“United States v Knotts”, 460 U.S. 276 (1983)
“United States v Leon”, 468 U.S. 897 (1984)
“United States v. Mead Corp.”, 533 U.S. 218, 226 (2001)
“United States v Miller”, 425 U.S. 435 (1976)
“United States v Ross”, 456 U.S. 798 (1982)
“United States v Westinghouse Electric Corporation”, 638 F.2d 570 (3d Cir.1980)
“United States v White”, 401 U.S. 745 (1971)
“Vernonia School Dist. 47J v Acton”, 515 U.S. 646 (1995)
“Walder v United States”, 347 U.S. 62 (1954)
“Walls v City of Petersburg”, 895 F.2d 188, 192 (4th Cir. 1990)
“Walter v United States”, 447 U.S. 649 (1980)
“Washington v Glucksberg”, 521 U.S. 702, 720 (1997)
“Whalen v Roe”, 429 U.S. 589 (1977)
“White v. IRS”, 707 F.2d 897 (6th Cir. 1983)
“Whitney v. Robertson”, 124 U.S. 190, 194 (1888)
“Zale Corp. v. IRS”, 481 F. Supp. 486 (D.D.C. 1979)

Auto 642/1986, TC, Sección Cuarta, de 23 de julio, ECLI:ES:TC:1986:642A

Auto 982/1986, TC, Sección Cuarta, de 16 de noviembre, ECLI:ES:TC:1986:982A

Auto 197/2003, TC, Sección Tercera, de 16 de junio, ECLI:ES:TC:2003:197A

Auto 212/2003, TC, Sección Tercera, de 30 de junio, ECLI:ES:TC:2003:212A

Sentencia 6/1981, TC, Sala Segunda, de 16 de marzo, ECLI:ES:TC:1981:6, publicada en BOE núm. 89, de 14 de abril de 1981

Sentencia 8/1981, TC, Sala Segunda, de 30 de marzo, ECLI:ES:TC:1981:8, publicada en BOE núm. 89, de 14 de abril de 1981

Sentencia 27/1981, TC, Pleno, de 20 de julio, ECLI:ES:TC:1981:27, publicada en BOE núm. 193, de 13 de agosto de 1981

Sentencia 62/1982, TC, Sala Primera, de 15 de octubre, ECLI:ES:TC:1982:62, publicada en BOE núm. 276, de 17 de noviembre de 1982

Sentencia 22/1984, TC, Sala Segunda, de 17 de febrero, Recurso de amparo 59/1983, ECLI:ES:TC:1984:22, , publicada en BOE núm. 59, de 8 de marzo de 1984

Sentencia 110/1984, TC, Sala Primera, Recurso de amparo 575/1983, de 26 de noviembre, ECLI:ES:TC:1984:110, publicada en BOE núm. 305, de 21 de diciembre de 1984

Sentencia 13/1985, TC, Sala Segunda, de 31 de enero, Recurso de amparo número 358/1984, ECLI:ES:TC:1985:13, publicada en «BOE» núm. 55, de 5 de marzo de 1985, páginas 7 a 10 (4 págs.)

Sentencia 66/1985, TC, Pleno, de 23 de mayo, ECLI:ES:TC:1985:66, publicada en BOE núm. 134, de 05 de junio de 1985

Sentencia 19/1987, TC, Pleno, de 17 de febrero, ECLI:ES:TC:1987:19, publicada en BOE núm. 54, de 04 de marzo de 1987

Sentencia 160/1987, TC, Pleno, de 27 de octubre, ECLI:ES:TC:1987:160, publicada en BOE núm. 271, de 12 de noviembre de 1987

Sentencia 6/1988, TC, Sala Primera, de 21 de enero, ECLI:ES:TC:1988:6, publicada en BOE núm. 31, de 05 de febrero de 1988

Sentencia 19/1988, TC, Pleno, de 16 de febrero, ECLI:ES:TC:1988:19, publicada en BOE núm. 52, de 01 de marzo de 1988

Sentencia 37/1989, TC, Sala Primera, de 15 de febrero, ECLI:ES:TC:1987:19, publicada en BOE núm. 52, de 02 de marzo de 1989

Sentencia 45/1989, TC, Pleno, de 20 de febrero, ECLI:ES:TC:1989:45, publicada en BOE núm. 52, de 02 de marzo de 1989

Sentencia 76/1990, TC, Pleno, de 26 de abril, ECLI:ES:TC:1990:76, publicada en BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990

Sentencia 79/1990, TC, Sala Primera, de 26 de abril, ECLI:ES:TC:1990:79, publicada en BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990

Sentencia 197/1991, TC, Sala Segunda, de 17 de octubre, Recurso de amparo 492/1989, ECLI:ES:TC:1991:197, publicada en BOE núm. 274, de 15 de noviembre de 1991

Sentencia 76/1992, TC, Pleno, de 14 de mayo de 1992, ECLI:ES:TC:1992:76, publicada en BOE núm. 144, de 16 de junio de 1992

Sentencia 85/1992, TC, Sala Segunda, de 8 de junio, ECLI:ES:TC:1992:85, publicada en BOE núm. 157, de 01 de julio de 1992

Sentencia 142/1993, TC, Pleno, de 22 de abril, ECLI:ES:TC:1993:142, publicada en BOE núm. 127, de 28 de mayo de 1993

Sentencia 148/1993, TC, Sala Segunda, de 29 de abril, ECLI:ES:TC:1993:148, publicada en BOE núm. 127, de 28 de mayo de 1993

Sentencia 178/1993, TC, Sala Primera, de 31 de mayo, ECLI:ES:TC:1993:178, publicada en BOE núm. 159, de 05 de junio de 1993

Sentencia 254/1993, TC, Sala Primera, de 20 de julio, ECLI:ES:TC:1993:254, publicada en BOE núm. 197, de 18 de agosto de 1993

Sentencia 5/1994, AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 8 de marzo de 1994, Rec. 207118/1990, ECLI:ES:AN:1994:5, publicada en CENDOJ

Sentencia 7/1994, TC, Sala Primera, de 27 de enero, ECLI:ES:TC:1994:7, publicada en BOE núm. 41, de 17 de febrero de 1994.

Sentencia 57/1994, TC, Sala Segunda, de 28 de febrero, ECLI:ES:TC:1994:57, publicada en BOE núm. 71, de 24 de marzo de 1994

Sentencia 143/1994, TC, Sala Primera, de 9 de mayo, ECLI:ES:TC:1994:143, publicada en BOE núm. 140, de 13 de junio de 1994

Sentencia 195/1994, TC, Pleno, de 23 de junio, ECLI:ES:TC:1994:195, publicada en BOE núm. 177, de 26 de julio de 1994

Sentencia 320/1994, TC, Sala Primera, de 28 de noviembre, Recurso de amparo 1.389/1993, ECLI:ES:TC:1993:320, publicada en BOE núm. 310, de 28 de diciembre de 1994

Sentencia 34/1995, TC, Sala Primera, de 6 de febrero, ECLI:ES:TC:1995:34, publicada en BOE núm. 59, de 10 de marzo de 1995

Sentencia 47/1995, TC, Sala Primera, de 6 de febrero, ECLI:ES:TC:1995:47, publicada en BOE núm. 66, de 18 de marzo de 1995

Sentencia 50/1995, TC, Sala Primera, de 23 de febrero, ECLI:ES:TC:1995:50, publicada en BOE núm. 77, de 31 de marzo de 1995

Sentencia 96/1995, TC, Sala Segunda, de 19 de junio, ECLI:ES:TC:1995:96, publicada en BOE núm. 175, de 24 de julio de 1995

Sentencia 128/1995, TC, Sala Segunda, de 26 de junio, ECLI:ES:TC:1995:128, publicada en BOE núm. 200, de 22 de agosto de 1995

Sentencia 173/1995, TC, Sala Segunda, de 11 de diciembre, ECLI:ES:TC:1995:173, publicada en BOE núm. 11, de 12 de enero de 1996

Sentencia 181/1995, TC, Sala Primera, de 11 de diciembre, ECLI:ES:TC:1995:181, publicada en BOE núm. 11, de 12 de enero de 1996

Sentencia 54/1996, TC, Sala Primera, de 26 de marzo, ECLI:ES:TC:196:54, publicada en BOE núm. 102, de 27 de abril de 1996

Sentencia 158/1996, TC, Sala Primera, de 15 de octubre, ECLI:ES:TC:1996:158, publicada en BOE núm. 267, de 06 de noviembre de 1996

Sentencia 207/1996, TC, Sala Primera, de 16 de diciembre, ECLI:ES:TC:1996:207, publicada en BOE núm. 19, de 22 de enero de 1997

Sentencia 234/1997, TC, Pleno, de 18 de diciembre, ECLI:ES:TC:1997:234, publicada en BOE núm. 18, de 21 de enero de 1998

Sentencia 11/1998, TC, Sala Primera, de 13 de enero, ECLI:ES:TC:1998:11, publicada en BOE núm. 37, de 12 de febrero de 1998

Sentencia 161/1998, TC, Sala Primera, de 14 de julio, ECLI:ES:TC:1998:161, publicada en BOE núm. 197, de 18 de agosto de 1998

Sentencia 3119/1998, TS, Sala Segunda, de 14 de mayo, Rec. N°1871/1997, ECLI:ES:TS:1998:3119, publicada en CENDOJ

Sentencia 49/1999, TC, Pleno, de 5 de abril, ECLI:ES:TC:1999:49, publicada en BOE núm. 100, de 27 de abril de 1999

Sentencia 69/1999, TC, Sala Segunda, de 26 de abril, Recurso de Amparo 2824/1995, ECLI:ES:TC:1999:69, publicada en BOE núm. 130, de 31 de mayo de 1999

Sentencia 95/1999, TC, Sala Segunda, de 31 de mayo, ECLI:ES:TC:1999:95, publicada en BOE núm. 154, de 29 de junio de 1999

Sentencia 154/1999, TC, Sala Primera, de 14 de setiembre, ECLI:ES:TC:1993:154, publicada en BOE núm. 250, de 19 de octubre de 1999

Sentencia 233/1999, TC, Pleno, de 16 de diciembre, ECLI:ES:TC:1999:233, publicada en BOE núm. 17, de 20 de enero de 2000

Sentencia 1544/1999, TS, Sala Tercera, de lo Contencioso, Rec. 875/1994, de 6 de marzo de 1999, ECLI:ES:TS:1999:1544, publicada en CENDOJ

Sentencia 2164/1999, TS, Sala Tercera, Contenciosos, de 29 de marzo, Rec. 3696/1994, ECLI:ES:TS:1999:2164, publicada en CENDOJ

Sentencia 46/2000, TC, Pleno, de 14 de febrero, ECLI:ES:TC:2000:46, publicada en BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990

Sentencia 115/2000, TC, Sala Segunda, de 5 de mayo, ECLI:ES:TC:2000:115, publicada en BOE núm. 136, de 07 de junio de 2000.

Sentencia 186/2000, TC, Sala Primera, de 10 de julio, ECLI:ES:TC:2000:186, publicada en BOE núm. 192, de 11 de agosto de 2000

Sentencia 194/2000, TC, Pleno, de 19 de julio, ECLI:ES:TC:2000:194, publicada en BOE núm. 192, de 11 de agosto de 2000

Sentencia 254/2000, TC, Sala Segunda, de 30 de octubre, ECLI:ES:TC:2000:254, publicada en BOE núm. 288, de 01 de diciembre de 2000

Sentencia 291/2000, TC, Pleno, de 30 de noviembre, ECLI:ES:TC:2000:291, publicada en BOE núm. 4, de 04 de enero de 2001

Sentencia 292/2000, TC, Pleno, de 30 de noviembre, Recurso de Inconstitucionalidad 1.463/2000, ECLI:ES:TC:2000:292, publicada en BOE núm. 4, de 04 de enero de 2001

Sentencia 47/2001, TC, Pleno, de 15 de febrero, ECLI:ES:TC:2001:47, publicada en BOE núm. 65, de 16 de marzo de 2001

Sentencia 119/2001, TC, Pleno, de 24 de mayo, Rec. 4214/1998, ECLI:ES:TC:2001:119, publicada en BOE núm. 137, de 08 de junio de 2001

Sentencia 156/2001, TC, Sala Segunda, de 2 de julio, ECLI:ES:TC:2001:156, publicada en BOE núm. 178, de 26 de julio de 2001

Sentencia 169/2001, TC, Sala Segunda, de 16 de julio, ECLI:ES:TC:2001:169, publicada en BOE núm. 194, de 14 de agosto de 2001

Sentencia 203/2001, Sala Segunda, de 15 de octubre, ECLI:ES:TC:2001:203, publicada en BOE núm. 279, de 21 de noviembre de 2001

Sentencia 9504/2001, TSJ AND, Sala Contencioso, Sede Sevilla, de 27 de junio, ECLI:ES:TSJAND:2001:9504

Sentencia 661/2001, TS, Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de 3 de febrero, Rec. 7723/1995, ECLI:ES:TS:2001:661, publicada en CENDOJ

Sentencia 7763/2001, TS, Sala Tercera, de lo Contencioso, de 10 de octubre, Rec. 552/1995, ECLI:ES:TS:2001:7763, publicada en CENDOJ

Sentencia 70/2002, TC, Sala Primera, de 3 de abril, ECLI:ES:TC:2002:70, publicada en BOE núm. 99, de 25 de abril de 2002

Sentencia 83/2002, TC, Sala Primera, de 22 de abril, ECLI:ES:TC:2002:83, publicada en Publicado en BOE núm. 122, de 22 de mayo de 2002

Sentencia 1359/2002, AN, Sala Contencioso, Sede Madrid, Recurso 3/2001, de 4 de abril, ECLI:ES:AN:2002:1359

Sentencia 85/2003, TC, Sala Primera, de 8 de mayo, ECLI:ES:TC:2003:85, publicada en BOE núm. 118, de 17 de mayo de 2003

Sentencia 127/2003, TC, Sala Segunda, de 30 de junio, Recurso de amparo 1074-2000, ECLI:ES:TC:2003:127, publicada en BOE núm. 181, de 30 de julio de 2003

Sentencia 184/2003, TC, Pleno, de 23 de octubre, ECLI:ES:TC:2003:184, publicada en BOE núm. 272, de 13 de noviembre de 2003

Sentencia 3922/2003, TS, Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, Rec. 5483/1998, de 7 de junio de 2003, ECLI:ES:TS:2003:3922, publicada en CENDOJ

Sentencia 4616/2003, TS, Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de 1 de julio, Rec. 8486/1998, ECLI:ES:TS:2003:4616, publicada en CENDOJ

Sentencia 8895/2003, TS, Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de 12 de noviembre de 2003, Recurso Casación 4783/1998, publicada en CENDOJ

Sentencia 99/2004, TC, Sala Primera, de 27 de mayo, ECLI:ES:TC:2004:99, publicada en BOE núm. 140, de 10 de junio de 2004

Sentencia 196/2004, TC, Sala Primera, de 15 de noviembre, Rec. Recurso de amparo 1322-2000, ECLI:ES:TC:2004:196, publicada en BOE núm. 306, de 21 de diciembre de 2004

Sentencia 255/2004, TC, Pleno, de 22 de diciembre, ECLI:ES:TC:2004:155, publicada en BOE núm. 18, de 21 de enero de 2005

Sentencia 25/2005, TC, Sala Primera, de 14 de febrero, ECLI:ES:TC:2005:25, publicada en BOE núm. 69, de 22 de marzo de 2005

Sentencia 233/2005, TC, Sala Segunda, de 26 de septiembre, ECLI:ES:TC:2005:233, publicada en Publicada en el BOE núm. 258, de 28 de octubre de 2005

Sentencia 5318/2005, TS, Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de 16 de septiembre, Rec. 141/2000, ECLI:ES:TS:2005:5318, publicada en CENDOJ

Sentencia 86/2006, TC, Sala Primera, de 27 de marzo, ECLI:ES:TC:2006:86, publicada en BOE núm. 106, de 04 de mayo de 2006

Sentencia 111/2006, TC, Pleno, de 5 de abril, ECLI:ES:TC:2006:111, publicada en BOE núm. 110, de 9 de mayo de 2006, páginas 44 a 58 (15 págs.)

Sentencia 113/2006, TC, Pleno, de 5 de abril, ECLI:ES:TC:2006:113, publicada en BOE núm. 110, de 9 de mayo de 2006, páginas 73 a 87 (15 págs.)

Sentencia 1125/2006, TS, Sala Tercera, de lo Contencioso, de 14 de febrero, Rec. 7176/2002, ECLI:ES:TS:2006:1125, publicada en CENDOJ

Sentencia 206/2007, TC, Sala Primera, de 24 de setiembre, ECLI:ES:TC:2007:206, publicada en BOE núm. 261, de 31 de octubre de 2007

Sentencia 920/2007, TS, Sala Tercera, de Contencioso Administrativo, Rec. 3165/2002, de 19 de febrero de 2007, ECLI:ES:TS:2007:920, publicada en CENDOJ

Sentencia 70/2009, TC, Sala Primera, de 23 de marzo, ECLI:ES:TC:2009:70, publicada en BOE núm. 102, de 27 de abril de 2009

Sentencia 159/2009, TC, Sala Segunda, de 29 de junio, ECLI:ES:TC:2009:159, publicada en BOE núm. 181, de 28 de julio de 2009

Sentencia 5840/2009, TS, Sala de lo Contencioso, Rec. 898/2003, de 19 de junio, ECLI:ES:TS:2009:5840, publicada en CENDOJ

Sentencia 173/2011, TC, Sala Segunda, de 7 de noviembre, ECLI:ES:TC:2011:173, publicada en BOE núm. 294, de 07 de diciembre de 2011

Sentencia 96/2012, Recurso de amparo 8640-2010, TC, Sala Primera, de 7 de mayo, ECLI:ES:TC:2012:96, publicada en BOE núm. 134, de 5 de junio de 2012

Sentencia 152/2014, TC, Pleno, de 25 de septiembre, ECLI:ES:TC:2014:152, publicada en BOE núm. 261, de 28 de octubre de 2014

Sentencia 412/2014, TS, Sala de lo Contencioso, de 7 de febrero, Rec. 5688/2011, ECLI:ES:TS:2014:412, publicada en CENDOJ

Sentencia 4375/2014, TS, Sala Tercera, de lo Contencioso, de 20 de diciembre, Rec. 1414/2012, ECLI:ES:TS:2014:4375, publicada en CENDOJ

Sentencia 5180/2014, TS, Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de 15 de diciembre, Rec. 3565/2012, ECLI:ES:TS:2014:5180, publicada en CENDOJ

Sentencia 1451/2015, Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, Sección 2º, de 1/04/2015, Recurso 186/2012, ECLI:ES:AN:2015:1451

Sentencia 123/2016, TC, Pleno, de 23 de junio, ECLI:ES:TC:2016:123, publicada en BOE núm. 181, de 28 de julio de 2016

Sentencia 76/2019, TC, Pleno, de 22 de mayo, ECLI:ES:TC:2019:76, publicada en BOE núm. 151, de 25 de junio de 2019

Sentencia 65/2020, TC, Pleno, de 18 de junio (Recurso 4362/2017), ECLI:ES:TC:2020:65, publicada en «BOE» núm. 196, de 18 de julio de 2020, páginas 53751 a 53855 (105 págs.)

Sentencia BverfGE 65, 1 – Volkszählungsurteil, Bundesverfassungsgericht, 15/12/1983

Sentencia BVerfG, 2 BvR 2101/09, 09/11/2010

Anexos

Anexo I: Los avances tecnológicos y los nuevos riesgos

Desde el nacimiento de la Internet aproximadamente a fines de 1990 o principios de 1991, la entonces Web 1.0 se caracterizaba por que la gran mayoría de los usuarios se limitaban a desempeñar el papel de simples consumidores de un contenido “cargado” por unos pocos. Con los años esta idea evoluciona, ubicándose el surgimiento de la Web 2.0 alrededor del año 2004. En esta segunda etapa de Internet todos los usuarios se convierten en creadores de contenidos para la red, gracias a la enorme simplificación de las herramientas de publicación y edición “en línea” (*online*). Fenómenos como el de los blogs, los foros de opinión y las webs de imágenes y vídeos publicados por los usuarios, o las propias redes sociales, son muy recientes (YouTube, por ejemplo, data sólo de febrero de 2005) y han supuesto una nueva revolución tanto dentro como fuera de la propia red.

Sin embargo, a partir de 2007 la red experimenta un nuevo salto tecnológico a lo que sería la tercera etapa de Internet denominada Web 3.0 o “Red semántica”. Con ella, se produce la evolución del uso y la interacción de las personas en internet a través de diferentes formas, entre las que se incluyen la transformación de la red en una base de datos, un movimiento social con el objetivo de crear contenidos accesibles por múltiples aplicaciones “sin navegador” (*non-browser*), el empuje de las tecnologías, la inteligencia artificial, la Web semántica, la Web Geoespacial o la Web 3D.

La Web 3.0 es la red que facilita la accesibilidad de las personas a la información, sin depender de qué dispositivo use para el acceso a ella; una red con la que interactuar para conseguir resultados más allá del hecho de compartir "información", que esta información sea compartida por cada persona de una forma inteligible y de provecho para ella y sus necesidades en cada circunstancia.

Vemos así que la fuerza de penetración de la informática y su utilización generalizada la ha transformado en un instrumento sumamente eficaz para la obtención y circulación de la información y para el mejor conocimiento entre los hombres. Pero estos adelantos científicos y técnicos no contribuyen al verdadero desarrollo de la humanidad si el accionar de quienes ejercen ese poder informático viola los derechos personalísimos de las personas⁴⁵⁷.

⁴⁵⁷ Van Dijk, José, Diario La Nación, Bs. As., 9.7.2017 en (MASCOTRA, Protección de datos personales y su integración en el marco de los derechos humanos, 2018).

Esa evolución tecnológica-comunicacional -una gigantesca cantidad de datos sumada al aumento significativo de la capacidad de tratamiento y digitalización de la información- implicó una revolución informativa a nivel mundial, porque la información se irradia a miles y millones de usuarios de una forma rápida, sencilla, económica y en ocasiones también de forma perenne en la web, sin respetar límites fronterizos ni soberanías. Y es fácil ver como esta explosión de información significó un avance constante e imparable sobre los *derechos personales*; los derechos a la intimidad, a la privacidad y al honor están amenazados. Y si bien en materia tributaria el marco de confidencialidad y el secreto fiscal protegen al contribuyente de divulgaciones indeseadas, se han presentado conflictos en casos en que la AT, tenedora de los datos, decide compartirlo con otros órganos estatales, aunque se limite únicamente a ellos.

Sin embargo, el riesgo no se limita a que información personal se divulgue sin consentimiento del dueño. Sino en que, todos los servicios “gratuitos” que brinda la red que consideramos esenciales y que usamos habitualmente tales como las búsquedas que efectuamos en la red, el correo electrónico, el perfil de nuestras redes sociales, la agenda, los mensajes de texto, editores de fotos, almacenamiento en la red de imágenes, documentos, presentaciones, planillas, etc. en realidad no es gratuita, sino que la estamos pagando con otra moneda que no conoce divisa: nuestros propios datos⁴⁵⁸ -nuestro perfil, nuestros gustos, nuestros hábitos de consumo, etc.-, sin darnos cuenta de qué datos entregamos ni a quién ni el uso que se hará de ellos⁴⁵⁹. Y debe advertirse que son las grandes corporaciones quienes manejan y hacen uso de estos datos, muchos de los cuales tienen o pueden tener relevancia tributaria si se los combina o procesa con otros. Y que, a pesar de ello, permanecen desconocidos para las ATs.

Otro riesgo involucrado es la concepción propia de la web 2.0 y 3.0, dado que cualquier persona puede crear contenidos en la red y además hacerlo de un modo de aparente anonimato, sin ningún tipo de control de veracidad. Esto ha causado que en ocasiones se viertan opiniones o informaciones de terceras personas que afectan seriamente a su dignidad personal y a su prestigio social en base a publicaciones falsas o parcialmente falsas, afectando el derecho al honor del sujeto

⁴⁵⁸ Véase <http://www.kriptopolis.org/si-pueden-no-googleen>.

⁴⁵⁹ Cada día en todo el mundo se generan 500 millones de tweets, 294 billones de emails, 65 billones de mensajes WhatsUp y 720.000 horas de nuevo contenido en YouTube. El total de datos que creamos, capturamos, copiamos y consumimos en un año es de 59 zettabytes, esto es 59 trillones de gigabytes. Y para 2025 se espera que pueda triplicarse. Un zettabyte es 8×10^{21} bits. Si cada bit fuera una moneda de e1, 1 zettabyte apilado se extendería por 1.980 años luz; lo suficiente para llevarnos al sistema estelar más cercano, el Alpha Centauri, unas 450 veces. Actualmente el mundo produce 59 veces esa cantidad de datos cada año. La mayoría de esos datos son almacenados en servidores de datos y centros de datos en la nube. El plantea tiene 600 centros de datos “hiperescala”, conteniendo cerca de 5.000 servidores; el más grande es el Centro de Datos Telecom de China, que es dos veces el tamaño de la Ciudad del Vaticano, es decir, cerca de 1 millón de metros cuadrados. Fuente: World Economic Forum. <https://www.instagram.com/p/COmy4C8Iglp/>

difundido. Hoy en día, con el uso de la Inteligencia Artificial se ha buscado mejorar la performance del cumplimiento tributario a través de modelos de simulación alimentados con datos de las redes, lo que significa un riesgo para el contribuyente.

Anexo II: La Protección de Datos Personales en América Latina

Debe destacarse que, a nivel latinoamericano, la ley argentina se pone a la vanguardia en legislación específica sobre protección de datos, toda vez que acoge el modelo normativo europeo al transferir la L.O. 5/92 al derecho argentino (RIASCOS GÓMEZ, 2016). Destaca Riascos Gómez que la L.O. 5/92 “*recoge normativamente hablando, los lineamientos, objetivos, principios y normas procedimentales sobre protección de los datos personales contra los abusos del “poder informático” previstos en las normas aplicables a la Unión Europea, entre ellos, El Convenio Europeo para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos con carácter personal, de 1981 y las recomendaciones de la OCDE de 1980, así como también de las normas alemanas y suizas de la década de los años setenta, sobre protección de datos personales*”. Analicemos la situación en los países vecinos.

Resulta interesante observar que la constitucionalización del Hábeas Data en Latinoamérica comenzó a finales de la década de los ochenta en algunos pocos casos (v.gr. Brasil) y principios (v.gr. Colombia, Perú, Argentina y Ecuador) y finales de los noventa en otros (v.gr. Bolivia y Venezuela); así como también principios del dos mil (v.gr. Panamá y Honduras). El desarrollo y reglamentación legal de la institución jurídico constitucional de igual forma se ha dado en diferentes períodos de tiempo, por varias razones que van desde las político-jurídicas (razones de seguridad de Estado y de las personas), pasando por la culturales, libertad de expresión, opinión y pensamiento hasta las de índole financiero, económico, comercial o bancario. Esas diferencias temporales, en algunos casos han sido cortas desde la constitucionalización hasta la reglamentación de tipo legislativo, entre cinco y seis años (v.gr. caso Argentino); entre seis a diez años (v.gr. El caso de Brasil, Perú, Panamá, Uruguay, México y Honduras); y, de más de diez años (casos en los cuales se tienen presentados varios proyectos de ley orgánica o estatutaria de Hábeas Data, pero que todavía no acaban de concretarse en leyes de cada Estado, v.gr. Colombia, Ecuador, Bolivia, Venezuela; entre otros) (RIASCOS GÓMEZ, 2016).

Remolina Angarita efectúa un interesante análisis comparativo del derecho constitucional de protección de datos personales en Latinoamérica, y reconoce una evolución regional de este derecho, identificando tres momentos. En una primera etapa ubica a las constitucionales de Guatemala, Nicaragua y Brasil, que datan de la década 1980-1990, en las que se observa derechos de los titulares de los datos únicamente frente a los sistemas de información estatales⁴⁶⁰, y una

⁴⁶⁰ En este sentido, la Constitución Política de Guatemala, de 1985, estableció en el artículo 31 (titulado “Acceso a archivos y registros estatales”) que “toda persona tiene el derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como la corrección, rectificación y actualización”. El artículo 26 de la Constitución de Nicaragua de 1987, por su parte, dispuso que toda

década después, a las constituciones de Colombia y Paraguay, en las que ya se observan los primeros preceptos que permiten el ejercicio de estos derechos frente a entidades públicas y privadas⁴⁶¹. Una segunda etapa que comprende lo que queda del siglo XX⁴⁶² en la que se advierte la consagración de los derechos de acceso, corrección, confidencialidad, rectificación, actualización o eliminación (supresión, anulación, destrucción) de la información personal; el establecimiento de las facultades de conocer la finalidad del tratamiento y el uso que se le da a los datos personales; el reconocimiento del *habeas data*⁴⁶³; y la utilización de la expresión “tratamiento” de datos personales, exigiendo que este deba respetar los derechos y garantías constitucionales. Y por último un tercer grupo ya en el nuevo siglo⁴⁶⁴, en la que se identifican algunos aportes novedosos como la concepción del Derecho de protección de datos personales; los principios de consentimiento, calidad, licitud, lealtad, seguridad, finalidad y gratuidad; y la consagración de los derechos de oposición. Ver detalle en Anexo I.

Por su parte, *Riascos Gómez* destaca que las normas de desarrollo y reglamentación del Hábeas Data en América Latina, previamente a haber sido éste elevado a rango constitucional, ha sobrevenido en algunos casos inmerso en las *Leyes de protección de los datos* o informaciones personales, cuya norma modelo es la regulada por en el derecho continental europeo, especialmente en las leyes teutonas de la década de los setenta, en forma general y las leyes protectoras de los datos de España, en forma particular. En otros casos, la ley origen para el desarrollo legislativo del Hábeas Data, son las leyes denominadas de “*transparencia y acceso a la información pública*”; y otras pocas eventualidades, se regula el Hábeas Data separado de las leyes de protección de datos como de las leyes de transparencia y acceso a la información pública (RIASCOS GÓMEZ, 2016).

persona tiene derecho a “conocer toda información que sobre ella hayan registrado las autoridades estatales, así como el derecho de saber por qué y con qué finalidad tiene esa información”. Finalmente, el artículo 5 de la Constitución de la República Federativa del Brasil, de 1988, creó el *habeas data* para, entre otras, “a) asegurar el conocimiento de informaciones relativas a la persona del impetrante que consten en registros o bancos de datos de entidades gubernamentales o de carácter público; b) para la rectificación de datos, cuando no se prefiera hacerlo por procedimiento secreto, judicial o administrativo”, citado en (Remolina Angarita, 2012).

⁴⁶¹ Sobre el particular, el artículo 15 de la Constitución de la República de Colombia, de 1991, dispuso que “todas las personas (...), tienen derecho a conocer, actualizar y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas”. El artículo 135 de la Constitución de Paraguay estableció que “toda persona puede acceder a la información y a los datos que sobre sí misma, o sobre sus bienes, obren en registros oficiales o privados de carácter público, así como conocer el uso que se haga de los mismos y de su finalidad. Podrá solicitar ante el magistrado competente la actualización, la rectificación o la destrucción de aquellos, si fuesen erróneos o afectaran ilegítimamente sus derechos”, citado en (Remolina Angarita, 2012).

⁴⁶² Guatemala (1985), Nicaragua (1987), Brasil (1988), Colombia (1991), Paraguay (1992), Perú (1993), Argentina (1994), Ecuador (1998), Venezuela (1999), citado en (Remolina Angarita, 2012).

⁴⁶³ Brasil (1988, art. 5, LXXII), Paraguay (1992, art. 135), Perú (1993, art. 200, No. 3), Ecuador (1998, art. 94), Venezuela (1999, art. 281) y Argentina (1994, art. 43).

⁴⁶⁴ Bolivia (2004), Panamá (2004), Honduras (2005), México (2007 y 2009) y República Dominicana (2010).

Por último, debe mencionarse que del análisis comparado de la normativa puede advertirse que, a nivel de derecho comparado, tampoco existe un criterio uniforme acerca de los derechos tutelados por el *habeas data*. Así, encontramos a modo de ejemplo, la Constitución de Portugal que protege la fe religiosa, convicciones políticas y vida privada; la Constitución de Colombia, que en el artículo 15 resguarda el buen nombre e intimidad personal y familiar; la Constitución española que tutela el honor, intimidad y propia imagen en los artículos 18 y 20; la Constitución de Perú que protege además del honor, intimidad y propia imagen; el derecho a la buena reputación y voz propia en el artículo 200 y; la Constitución mexicana, en el artículo 7° resguarda la moral, la paz pública y la vida privada, entre otros derechos fundamentales.

Veamos en detalle los casos de Chile, Panamá, Uruguay y Perú por sus particularidades.

En Chile, mediante la Ley N° 19.628 del 28 de agosto de 1999 “*Ley sobre Protección de la vida privada o protección de datos de carácter personal*”⁴⁶⁵, se desarrolla y reglamenta el *Hábeas Data*, con el propósito central de proteger y garantizar a todas las personas el derecho a la intimidad personal y familiar o en términos de la primera etapa de regulación normativa del derecho europeo insular y anglosajón: *The right to privacy*, siendo el único país latinoamericano que intituló su ley con ese sello inconfundible de la protección a la vida privada⁴⁶⁶.

La República de Panamá sanciona la ley N° 6 el 22 de enero de 2002 denominada “*Normas para la transparencia en la gestión pública, establece la acción de Hábeas Data y otras disposiciones*”⁴⁶⁷, y se constituye como la única ley en Latinoamérica que regula el fenómeno jurídico de *Hábeas Data* en una misma ley junto a dos derechos fundamentales autónomos: el derecho a la información y la garantía constitucional de su acceso a cualquier medio mediante el cual se recabe, recolecte o almacene (electrónico, informático o manual o escrito).

Esta ley panameña, hace énfasis en la regulación amplia del derecho de acceso a la información pública contenida en documentos escritos, tradicionales y electrónicos (archivos o bases de datos), por parte de cualquier persona concernida con ésta y tan solo cuando ésta información es negada o entregada insuficiente o inexactamente por parte de la entidad, organismo, institución o dependencia del Estado, perteneciente a una cualquiera de las tres ramas del poder público u organismos autónomos o semiautónomos, nace para el peticionario, el consultante o solicitante de información, la posibilidad de accionar o recurrir ante las entidades

⁴⁶⁵ Texto completo de la ley en: <http://www.sernac.cl/leyes/>

⁴⁶⁶ Aunque en los actuales momentos debemos entender que se refiere al derecho a la intimidad, ya no solo personal sino también de carácter familiar, pues la evolución de la institución *The privacy* lleva más de un siglo.

⁴⁶⁷ Texto completo en: <http://www.defensoriadelpueblo.gob.pa/>

jurisdiccionales, en Hábeas Data, para hacer respetar y garantizar su derecho a la información en los términos que establece el ordenamiento jurídico vigente, a través de un procedimiento breve y sumario, sin formalidades mayores que las que establece la ley y sin necesidad de abogado (RIASCOS GÓMEZ, 2016).

La acción o recurso de Hábeas Data regulado en la ley, se introdujo en el derecho público panameño, para proteger y garantizar primogéneamente el derecho de acceso a la información pública que tiene toda persona humana, pero también para garantizar “*la imagen, la privacidad, el honor, el derecho a la autodeterminación de la información y libertad de información de una persona*”⁴⁶⁸

Pero además y en forma integral y completa, la Constitución Panameña, confiere a toda persona el derecho de promover “acción de Hábeas Data”, en los siguientes casos: (i) con miras a garantizar el derecho de acceso a su información personal recabada en bancos de datos o registros oficiales o particulares, cuando estos últimos traten de empresas que prestan un servicio al público o se dediquen a suministrar información; (ii) para hacer valer el derecho de acceso a la información pública o de acceso libre, de conformidad con lo establecido en esta Constitución; y, (iii) podrá solicitar que se corrija, actualice, rectifique, suprima o se mantenga en confidencialidad la información o datos que tengan carácter personal.

El proceso de amparo específico de Hábeas Data en consecuencia tiene una naturaleza jurídica de *tertium genus*, porque se estructura inicialmente como un “proceso sumario” específico para el Hábeas Data, pero que se complementa por un proceso judicial apto para la protección y garantía de derechos fundamentales a través de instituciones jurídico-procesales aplicables al proceso de amparo, cuyas características y peculiaridades en el derecho público panameño, como lo hemos observando al leer los artículos mencionados del Código Judicial, no son prenda de garantía de la mayor eficacia, sumariedad, claridad normativa y más aún, de ser un instrumento jurisdiccional expedito para garantizar y proteger los derechos fundamentales de la persona sólo contra entidades u organismos del Estado⁴⁶⁹, con el mínimo de formalidades procedimentales y sin necesidad de apoderado judicial.

La República del Uruguay mediante la ley N° 17.938 o “*Ley de protección de datos personales para ser utilizados en informes comerciales y el Hábeas Data*” de Octubre 1° de 2004,

⁴⁶⁸ Mensaje del Excelentísimo Señor Presidente de la Asamblea Legislativa, Rubén Arosemena, en torno a la Ley de Transparencia en la gestión Pública. En: <http://www.defensoriadelpueblo.gob.pa/>, citado en (RIASCOS GÓMEZ, 2016).

⁴⁶⁹ Blamdon Figueroa, José. El amparo contra particulares. <http://www.pa-digital.com.pa/>, citado en (RIASCOS GÓMEZ, 2016).

reglamentó y desarrolló legislativamente el *Hábeas Data* para la protección de los datos personales de carácter financiero, constituyéndose así en una de las más recientes leyes sudamericanas que enfatiza en el dato financiero, como una especie del género de datos de la persona humana.

Esta ley es una típica norma que hace hincapié en la protección de los datos financieros de la persona no sólo física o natural, sino de la persona moral, “ideal” o jurídica. Quizá por ello, en el ámbito latinoamericano es la primera de las últimas leyes dictadas con ese claro sabor económico, basado el legislador uruguayo en el fenómeno de la globalización de la economía, el tracto financiero público y privado cada vez más decisivo en la gestión y acciones estatales como las del ámbito particular individual o empresarial, así como en los crecientes, fructíferos y productivos negocios de capitales, bienes y servicios en los cuales están involucradas entidades públicas, privadas y mixtas del sector bancario, bursátil y crediticio y llueven —si me permiten el término— obligaciones constantes en títulos valores, bonos del estado y dinero líquido.

Quedan excluidos de la aplicación de la Ley, los siguientes datos: (i) los datos de carácter personal que se originen en el ejercicio de las libertades de emitir opinión y de informar; (ii) los relativos a encuestas, estudios de mercado o semejantes, los que se regularán por las leyes especiales que les conciernan y que al efecto se dicten; y (iii) los datos sensibles sobre la privacidad de las personas, entendiéndose por éstos, aquellos datos referentes al origen racial y étnico de las personas, así como sus preferencias políticas, convicciones religiosas, filosóficas o morales, afiliación sindical o información referente a su salud física o a su sexualidad y toda otra zona reservada a la libertad individual.

Aclara la ley, que solo será procedente recolectar y aplicar el tratamiento o procesamiento de datos en esta clase de datos no comerciales, cuando el titular lo consienta en forma “expresa y previa”, luego que sean informados del “fin y alcance del registro en cuestión“. Esto porque obviamente son datos que pueden afectar el “núcleo duro” de la intimidad o los derechos fundamentales de la persona humana.

Con estas exclusiones y aclaraciones expresas de la Ley uruguaya de 2004, se entiende que el legislador postergó la tarea de reglamentación y desarrollo legal de la protección de datos personales no comerciales o financieros. Por ahora, se ha legislado sobre el tema de actualidad mundial: las finanzas públicas y privadas.

Se trata de una ley reguladora de datos financieros, aunque se empeña en nominarlos como datos comerciales. Donde por *dato financiero* se entiende “*aquella información concerniente a una persona determinada o determinable que tiene características económicas,*

comerciales, tributarias, o en general de índole financiera, bien sea en el ámbito privado o en el público". Genéricamente esto dato financiero, se entiende que engloba terminológicamente lo que entendemos por dato económico, comercial, bancario, bursátil y tributario, público y privado (RIASCOS GÓMEZ, 2016).

En la ley uruguaya para que no quepa la duda de si se puede o no someter a tratamiento manual o electrónico los datos financieros de las personas humanas o jurídicas, determinó en el artículo 8º que queda "expresamente autorizado el tratamiento de datos personales", bien sea sobre el cumplimiento o el incumplimiento de obligaciones de carácter comercial o crediticia. Con lo cual legalmente se excluye el consentimiento de las personas concernidas con dicha información, que a partir de la Ley de datos financieros de 2004, pueden tratarse sin la "conformidad", "autorización" o consentimiento escrito y expreso del concernido.

Esta apertura uruguaya al tratamiento de datos financieros, tiene como objetivos inmediatos el que las entidades financieras puedan recabar la información pertinente dentro de este mundo globalizado de la economía y la rapidez y efectividad de la información que se necesita en toda clase de actividades donde medie el capital, para evaluar la concentración de negocios en general, la conducta comercial (no la valoración subjetiva del titular de los datos) o la capacidad de pago del titular de los datos, siempre y cuando la información se obtenga de "fuentes de acceso público o procedentes de informaciones facilitadas por el acreedor, aparte de las eventualidades que la regla general, sin el consentimiento del titular de los datos.

Con relación a la acción de Hábeas Data para la protección de datos financieros, adjetivamente hablando, configura una acción de amparo específica que genera un proceso jurisdiccional de amparo especial, con formas y ritualismos generales previstos en el Código General del Proceso y con ritos especiales previstos en la Ley de amparo.

Con respecto a Perú, el 31 de Mayo de 2004 se aprueba el denominado "Código Procesal Constitucional", única norma en su género en el ámbito Latinoamericano, el cual compila sistemática y coherentemente los procedimientos constitucionales generados por las acciones de Hábeas Corpus, Amparo, Hábeas Data y de cumplimiento; así como también las acciones de inconstitucionalidad y acciones populares. De igual forma, la jurisdicción y competencia, reglas generales y especiales que las autoridades judiciales deben observar al avocar, desarrollar y resolver los procedimientos correspondientes.

Para Riascos Gómez la ley N° 28.237 o Código Procesal Constitucional peruano, tiene inequívocas finalidades de concentración temática al compilar instrumentos adjetivos idóneos para

proteger y garantizar derechos fundamentales, así mismo objetivos normativos de unidad jurídica de acciones, recursos o instrumentos procesales diferentes en su origen, pero homologables o equiparables a través de un mismo hilo procedimental o *iter procesalis* genérico que admite peculiaridades o reglas especiales para todas o cada una de las instituciones que no pierden su autonomía y diferencia. Esta nueva técnica legislativa de compilación de instituciones jurídicas diferentes en su origen pero equiparables en sus procedimientos es loable, práctica, altamente eficiente para el operador jurídico y relevantemente pedagógico para el titular de un derecho o interés legítimo que lo estime amenazado, vulnerado, limitado o restringido por un acto, hecho u omisión de una autoridad, entidad u organismo del Estado o por los particulares con funciones o servicios públicos, por excepción.

Este Código reglamenta y desarrolla la garantía y acción constitucional de Hábeas Data, en el ámbito estrictamente procedimental. Por ello, para analizar la institución jurídica del Hábeas Data en forma integral, hay que recurrir a la *Ley de Transparencia y Acceso a la información Pública* peruana o ley N° 27806 de 13 de Julio de 2002, la cual tiene por finalidad además de promover la transparencia de los actos, contratos, gestiones y acciones del Estado, la encomiable labor de reglamentar el derecho fundamental de acceso a la información consagrada en el numeral 5° del artículo 2° de la Constitución Peruana, es decir, el derecho de toda persona a solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido. Se exceptúan las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional.

Fuente: (Remolina Angarita, 2012)

TABLA 1. Aspectos sobre protección de datos personales explícitamente incorporados en las constituciones latinoamericanas.

Aspecto sobre protección de datos personales	País y artículo de la Constitución que explícitamente se refiere a cada aspecto.
Mención de dato personal, información personal o dato	Argentina (Art. 43), Bolivia (Art. 130), Brasil (Art. 5, LXXII), Colombia (Art. 15), Ecuador (Art. 94), Honduras (Art. 182), México (Arts. 6, 16 y 20 Lit. C -V-), Nicaragua (Art. 26), Panamá (Arts., 42 y 44), Paraguay (Art. 135), Perú (Art. 2, No. 6), República Dominicana (Art. 44, No. 2), Venezuela (Art. 28).
Derecho a la protección de datos personales	México (Art. 16) y Panamá (Art. 42).
Derecho a conocer datos contenidos en bases de datos públicos y privados	Argentina (Art. 43), Bolivia (Art. 130), Colombia (Art. 15), Ecuador (Art. 94), Honduras (Art. 182), México (Art. 16), Panamá (Arts. 42 y 44), Paraguay (Art. 135), República Dominicana (Art. 44, No. 2), Venezuela (Art. 28).
Derecho a conocer datos contenidos solamente en bases de datos públicos	Brasil (Art. 5, LXXII), Guatemala (Art. 31), México (Art. 6), Nicaragua (Art. 26).
Derecho a conocer la finalidad del uso de los datos	Argentina (Art. 43), Ecuador (Art. 94), Guatemala (Art. 31), Nicaragua (Art. 26), Paraguay (Art. 135), República Dominicana (Art. 44, No. 2), Venezuela (Art. 28).
Derecho a conocer el uso que se le da a los datos	Paraguay (Art. 135), República Dominicana (Art. 44, No. 2), Venezuela (Art. 28).
Derecho a exigir actualización de los datos	Argentina (Art. 43), Colombia (Art. 15), Ecuador (Art. 94), Guatemala (Art. 31), Honduras (Art. 182), Panamá (Arts., 42 y 44), Paraguay (Art. 135), República Dominicana (Art. 44, No. 2 y 70), Venezuela (Art. 28).
Derecho a solicitar rectificación o corrección	Argentina (Art. 43), Bolivia (Art. 130), Brasil (Art. 5, LXXII), Colombia (Art. 15), Ecuador (Art. 94), Guatemala (Art. 31), Honduras (Art. 182), México (Art. 6, 16), Panamá (Arts., 42 y 44), Paraguay (Art. 135), República Dominicana (Art. 44, No. 2, 70), Venezuela (Art. 28).
Derecho a solicitar supresión, eliminación, destrucción o cancelación del dato	Argentina (Art. 43), Bolivia (Art. 130), Ecuador (Art. 94), Honduras (Art. 182), México (Art. 16), Panamá (Arts., 42 y 44), Paraguay (Art. 135), República Dominicana (Art. 44, No. 2), Venezuela (Art. 28).
Derecho a exigir confidencialidad sobre los datos	Argentina (Art. 43), Honduras (Art. 182), Panamá (Art. 44), República Dominicana (Art. 70).
Derecho a impedir transmisión o divulgación de la información	Honduras (Art. 182).
Derecho de oposición	México (Art. 16), República Dominicana (Art. 44, No. 2).
Tratamiento de datos	Colombia (Art. 15), México (Art. 16), República Dominicana (Art. 44, No. 2).
Recolección de datos	Colombia (Art. 15), Panamá (Art. 42).
Recolección con consentimiento del titular	Panamá (Art. 42).
Recolección por disposición de autoridad competente	Panamá (Art. 42).
Circulación de datos	Colombia (Art. 15).
Acción o garantía de <i>habeas data</i>	Brasil (Art. 5, LXXII), Ecuador (Art. 94), Honduras (Art. 182), Panamá (Art. 44), Paraguay (Art. 135), Perú (Art. 200, No. 3), República Dominicana (Art. 70), Venezuela (Art. 281).
Acción de amparo	Argentina (Art. 43).
Acción de protección de privacidad	Bolivia (Art. 130).
Principio de calidad en el tratamiento de datos personales	República Dominicana (Art. 44, No. 2).
Principio de licitud en el tratamiento de datos personales	República Dominicana (Art. 44, No. 2).
Principio de lealtad en el tratamiento de datos personales	República Dominicana (Art. 44, No. 2).
Principio de seguridad en el tratamiento de datos personales	República Dominicana (Art. 44, No. 2).
Principio de finalidad en el tratamiento de datos personales	República Dominicana (Art. 44, No. 2); Panamá (Art. 42).

Fuente: elaboración del autor. Información actualizada a agosto 31 del 2012.

Anexo III: Otros Derechos involucrados en la Protección de Datos Personales

Con esclarecedor enfoque explica *Puccinelli* (2004-III), que el derecho a la protección de datos en rigor técnico no tiende, como pareciera sugerir su rotulación, a la protección del dato en sí mismo, sino a los derechos que pueden ser lesionados a partir de su desprotección -como el honor, la intimidad, la autodeterminación informativa, etc.-, por lo que estos son meramente instrumentales (BASTERRA, 2010).

Ya explicamos como esta nueva concepción del derecho a la privacidad, garantista de una esfera privada, constituye el nuevo marco general de presupuestos para el desarrollo de otros derechos de la persona. Concretamente me referiré a: 1) derecho a la autodeterminación informativa, 2) derecho a la verdad, 3) derecho a la identidad, 4) derecho al honor, 5) derecho a la propia imagen, 6) derecho a la voz, y 7) derecho a la información. De manera que cuando se habla de “Protección de Datos” debe entenderse que se hace referencia no sólo el Derecho a la privacidad, sino a ese otro conjunto de derechos que hacen al ser humano y cuyas áreas de cobertura deben ser protegidas.

Analicemos brevemente cada uno de ellos.

a) El Derecho a la Autodeterminación Informativa

Concebido en el seno de la doctrina y jurisprudencia germanas y reconocido como fundamento del *habeas data*, el "derecho a la autodeterminación informativa" (*Recht auf informationelle Selbstimmung*) fue consagrado en 1983 por el Tribunal Federal Constitucional alemán en el fallo conocido como "*Sentencia del censo*"⁴⁷⁰. Este antecedente es utilizado por la CSJN argentina en el caso "*Urteaga*" en donde el Dr. Petracchi, cita primero a *Hassemer* para esclarecer el concepto de autodeterminación informativa, diciendo que "*es el ciudadano quien debe decidir sobre la cesión y uso de sus datos personales. Este derecho -se dijo- puede ser restringido por medio de una ley por razones de utilidad social, pero respetando el principio de proporcionalidad y garantizando que no se produzca la vulneración del derecho a la personalidad*"⁴⁷¹, para luego traducir parte del fallo alemán: "*si un ciudadano no tiene información sobre quién ha obtenido información sobre él, qué tipo de información y con qué medios la ha obtenido, ya no podrá participar en la vida pública sin miedo*" (CSJN "*Urteaga, Facundo R. c. Estado Nacional s. amparo*", sentencia del 15/10/1998).

⁴⁷⁰ Volkszählungsurteil, BverfGE 65, 1 y sgtes. Véase en <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv065001.html>

⁴⁷¹ Confr. (Hassemer & Chirino Sánchez, 1997, p. 162 y ss).

En ese sentido, las leyes que protegen este derecho otorgan un marco de protección al titular de los datos personales en el que su consentimiento resulta fundamental para otorgar legitimidad a todas las operaciones que conforman el tratamiento de datos, sea la recolección, conservación, ordenamiento, almacenamiento, modificación, procesamiento, destrucción y cesión a terceros.

b) El Derecho a la Verdad

Con relación a este derecho, Masciotra sostiene que *“el titular de los datos personales tiene el derecho a conocer todos los datos concernientes a su persona que consten en registros, archivos, bases o bancos de datos y además que la información almacenada sea veraz”* (MASCOTRA, 2018).

Destaca el autor que el "derecho a la verdad" integra uno de los contenidos esenciales del marco protector de los datos personales pues se halla íntimamente vinculado a tres prerrogativas esenciales de que goza el titular de aquéllos, que son: a) el derecho de acceso a la información, b) el derecho a rectificar datos falsos y 3) el derecho a actualizar datos obsoletos.

El *derecho de acceso a la información* es el que permite verificar la existencia de datos personales existentes en un archivo, registro, base o banco de datos, determinar su contenido y el derecho a obtener toda la información respectiva en forma clara y amplia; sin lugar a dudas, es la facultad vertebral de la protección de los datos personales (MASCOTRA, 2003, p. 143).

Los *derechos de rectificación y actualización* configuran el complemento imprescindible e integrativo del derecho de acceso, pues carecerá éste de sentido e interés si el afectado, una vez constatada la existencia de datos falsos, incompletos u obsoletos, carezca de la facultad de solicitar y obtener la rectificación, ampliación y actualización de la información registrada en el archivo o banco de datos. El ejercicio de los mismos materializa el principio de fidelidad de la información tendiente a corregir la información falsa o a poner al día datos antiguos o incluir información omitida.

c) El Derecho a la Identidad

La conceptualización del "derecho a la identidad" y su reconocimiento como derecho autónomo ha sido elaborada por la doctrina y la jurisprudencia italianas. *Bavetta* (1970) ha sostenido que *"la identidad es presentada como un verdadero y propio derecho personalísimo cuyo contenido está delimitado ... por tener el sujeto caracteres propios, que lo hacen diverso a los otros e idéntico sólo a sí mismo", o sea que la persona tiene "la titularidad de un derecho, que es propiamente el de ser ella misma, esto es tener una propia verdad individual"* (Fallo "*Muller*,

Jorge s/denuncia", CSJN, sentencia del 13/11/1990; voto del Dr. Petracchi en disidencia, Considerando 12).

Menciona el autor que conforman el "derecho a la identidad" los siguientes elementos: el nombre, la identificación física, la imagen y el patrimonio cultural, religioso, ideológico, político, profesional, sentimental y social, todos ellos relevantes para identificar a una persona determinada. *Zavala de González* (1996) entiende que los intereses comprometidos en materia de "derecho a la identidad" serían dos: la libertad y la verdad. La "*Identidad libertad*", que se concreta en la posibilidad misma de formar una identidad y de comportarse conforme a ella. La "*Identidad verdad*" por cuanto debe existir correspondencia entre la imagen social de la persona y lo que ésta es; de ella surge el derecho a una libre formación de la identidad persona, a transformar la identidad personal, al respeto de las diferencias personales, a no ser engañados sobre la identidad ajena, a actuar según las propias convicciones personales, a proyectar la identidad en obras y creaciones (MASCOTRA, 2018).

En el caso *Muller*, el juez Petracchi sostiene que el derecho que tiene el individuo al "libre desenvolvimiento de su persona", se materializa en la facultad de ejercer un control en lo referente a la búsqueda, almacenamiento, utilización y difusión de sus datos personales y ese control "*supone necesariamente que existe el derecho (prioritario en un orden lógico) de acceder a esos datos personales, de entre los cuales el concerniente a la ascendencia biológica se advierte relevante, por su esencial relación con la propia identidad del sujeto*" (fallo "*Muller, Jorge s/denuncia*", CSJN, sentencia del 13/11/1990).

d) Derecho al Honor

De Cupis (1959) lo define como "*la dignidad personal reflejada en la consideración de los terceros y en el sentimiento de la persona misma*" (KEMELMAJER DE CARLUCCI A. , Código Civil, com. anot. y conc., 1984).⁴⁷²

En el Derecho al Honor se reconocen dos aspectos: un sentido *subjetivo* reflejado por la honra, es decir, la "*estima y respeto de la dignidad propia*", e importa la autovaloración, el propio aprecio de la respetabilidad; en un plano *objetivo*, el honor como la "*cualidad moral que nos lleva al más severo cumplimiento de nuestros deberes*", se traduce en gloria, fama, buena reputación como consecuencia de la virtud, el mérito, la sapiencia o las acciones heroicas que trascienden el ámbito personal.

⁴⁷² Citado en (MASCOTRA, 2018).

La doctrina moderna admite casi sin discusión que toda persona de existencia visible tiene "derecho al honor", incluso los incapaces -por carecer de personalidad jurídica, los muertos no pueden ser sujetos pasivos de hechos ilícitos contra el honor-. Respecto de las personas jurídicas sólo le es reconocible el honor objetivo, es decir la reputación.

El "derecho al honor" es consagrado expresamente en el art. 5º de la *Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre*, art. 12 de la *Declaración Universal de Derechos Humanos*, art. 17 del *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*, art. 11 de la *Convención Americana sobre Derechos Humanos* -más conocida como *Pacto de San José de Costa Rica*- y art. 16 de la *Convención sobre los Derechos del Niño*.⁴⁷³

En el escenario jurídico de los datos personales se tiende a tutelar el "derecho al honor" en la medida que el acopio de datos y su adecuación y ordenación pueden ofrecer el perfil de una persona o configurar una determinada reputación o fama que puede verse lesionada. Se afecta el bien tutelado cuando el responsable de archivo, registro, base o banco de datos o usuario de datos difunde información falsa, desactualizada, inadecuada, impertinente, vencida, excesiva en relación al ámbito y finalidad para los que se hubieren obtenido o datos personales que revelan origen racial y étnico, opiniones políticas, convicciones religiosas, filosóficas o morales, afiliación sindical e información referente a la salud o a la vida sexual, provocándole al titular de los datos personales un agravio o amenaza que lesione la fama, el prestigio, la consideración, la dignidad, la reputación, el crédito moral o la propia autovaloración que la persona tenga de sí misma. No se exige intención dolosa -como la prevista para los delitos de calumnia e injuria- ni actitud desidiosa o negligente, la sola falsedad o desactualización constituye una violación flagrante a los principios de calidad de los datos personales que protege el honor y reputación mancillado por la conducta del responsable del tratamiento de datos (MASCOTRA, 2018).

e) Derechos a la Propia Imagen

Para *Ferreira Rubio* (1982) el *Derecho a la Imagen* consiste en las facultades que tiene el individuo "*para disponer de su apariencia autorizando o no la captación y difusión de la misma*". Mientras que *Rovira Sueyro* (2000) adjudica al derecho a la imagen una doble dimensión: un contenido positivo entendido como "*facultad exclusiva del interesado a difundir o publicar su propia imagen*", y el negativo como derecho a "*impedir la obtención o reproducción y publicación por un tercero*" (MASCOTRA, 2018).

⁴⁷³ *Ob. Cit.*

El autor entiende que la captación, reproducción y tratamiento de imágenes y sonidos se encuentra sometida a los principios que rigen el tratamiento de los datos personales, y como consecuencia de ello, las mismas deben mantenerse reservadas y confidenciales y ser utilizadas exclusivamente para los fines de su obtención (Masciotra, 2004, p. 23). Sin embargo, el autor entiende que el tratamiento de imágenes y sonidos no requerirá el consentimiento de sus protagonistas cuando se recaben para el ejercicio de funciones propias de los poderes del Estado o en virtud de una obligación legal, pero tal exención no les impide ejercer a aquellos los derechos de acceso, rectificación, actualización, supresión y confidencialidad de las imágenes y sonidos registrados.

f) Derecho a la Voz

Pizarro (1999) destaca que la voz resulta determinante para configurar "la identidad personal externa de una persona" y al igual que la imagen, conforma un derecho autónomo; de allí su trascendencia y la necesidad de su adecuada tutela (MASCOTRA, 2018).

Zavala de González (1996, p. 205) expresa que "la reproducción de la voz de un sujeto exige, como regla general, su consentimiento. Las salvedades se vinculan con la mediación de intereses generales (culturales o políticos), que sean razonablemente prevalecientes acorde con las circunstancias. En caso alguno, una finalidad económica justifica la utilización de la voz de una persona, al margen de su voluntad" (MASCOTRA, 2018).

Por ello, *Masciotra* entiende que el acceso a las voces registradas o exigir su supresión, rectificación, confidencialidad o actualización, se encuentra en el marco de la protección de los Datos Personales, sin perjuicio de reconocer diferentes umbrales cuantitativos de protección, según la índole de su titular y el mayor o menor interés público comprometido en la registración y difusión de la voz.

g) Derecho a la Información

De todos los derechos que acompañan al de Privacidad, el Derecho a la Información es el más relevante a la hora de confrontar el Derecho a la Protección de Datos con el Derecho Tributario. La libertad de informar y de expresar las ideas a través de la prensa u otros medios de comunicación constituye uno de los derechos fundamentales del hombre por la vinculación a su dignidad espiritual y configura asimismo un instrumento idóneo para que la comunidad controle al poder público.

Numerosos documentos internacionales consagran expresamente el derecho en tratamiento, tales como el art. 19 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, el art. 13 de

la Convención Americana de Derechos Humanos, el art 19 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, entre otros.⁴⁷⁴

Así *Loreti* (1999) afirma que se trata entonces de un derecho constitucional, con dos sujetos claramente diferenciados: por una parte, los medios de comunicación, periodistas, comunicador social o informador y, por otra parte, el consumidor de la información, el informado y el titular de aquellos datos que conforma la información que se difunde. Los primeros gozan de las siguientes facultades: a no ser censurado en forma explícita o encubierta, a investigar, difundir y publicar informaciones u opiniones, a contar con los instrumentos técnicos que le permitan hacerlo, a la indemnidad del mensaje o a no ser interferido, a acceder a las fuentes, al secreto profesional y a la reserva de sus propias fuentes. Los segundos son titulares de los derechos a: recibir informaciones u opiniones, a seleccionar los medios y la información a recibir, ser informado verazmente, el ejercicio del derecho de rectificación o respuesta o derecho de réplica, preservar la honra, la intimidad, la reputación, la fama y la imagen de las personas involucradas con la información que se difunde, y exigir la imposición de la responsabilidad penal y los resarcimientos de los daños y perjuicios emergentes de la violación de los derechos antes mencionados. Los objetivos liminares del "derecho a la información" son: difundir las informaciones y opiniones y que todas las personas puedan acceder a ellas. El titular de la información es el público, ya que el informado es el sujeto universal del derecho a la información (MASCOTRA, 2018).

Vemos así que los defensores de la libertad de información y de la libertad de expresión ven enfrentados sus apetitos de indiscriminada demanda de información -de todo tipo-, con los intereses de quienes, dueños de dicha información, sienten vulnerados sus derechos fundamentales de honor, imagen, identidad, etc., es decir, su derecho a la privacidad.

En el marco de la protección de los datos personales, el "derecho a la información" surge como bien a tutelar ante el ejercicio del derecho de acceso, es decir, la facultad de conocer la existencia de datos concernientes al titular de los Datos Personales obrantes en archivos, registros, base o bancos de datos públicos y privados, y en su consecuencia, controlar la veracidad, legalidad, vigencia y pertinencia de los mismos, como también su finalidad, para ulteriormente ejercer los derechos de supresión, rectificación o someter a confidencialidad.

Ahora bien, siempre que la información sea 'veraz' y no afecte a la intimidad del individuo, los medios de comunicación (prensa, radio o televisión) están amparados por la legislación vigente para publicar una noticia referida a un dado sujeto, aunque pueda afectar su reputación. Los únicos

⁴⁷⁴ *Ob. Cit.*

límites a estos efectos son la veracidad de la información transmitida y su pertenencia al ámbito público (objeto noticiable).

Así, a efectos de delimitar hasta dónde llega el *derecho a la información* y donde comienza el *derecho a la intimidad*, un punto de partida podría ser la noción propuesta por Piña Reyna cuando afirma que si bien el dato es un bien en sí, en cuanto forma parte de la información y esta información se refiere a las personas, “*se convierten en una prolongación de ellas mismas, en una extensión de su personalidad*” (PIÑA REYNA, p. 41)

Debe advertirse que el Derecho de Acceso a la Información Pública no debe confundirse con la garantía del *habeas data*: aquél es un derecho colectivo, porque el bien requerido es un bien colectivo “la información estatal”, pudiendo obviamente ejercerlo cualquier ciudadano del “colectivo” en forma individual o grupal, sea una persona física o jurídica. Por el contrario, con el *Habeas data* se ejerce un derecho individual para conocer y controlar los datos personales obrantes en bases de datos estatales. En el ejercicio del derecho a la información pública, la información requerida no está relacionada con la información personal del requirente; sino con el derecho del mismo de acceder a los documentos del Estado para controlar la gestión gubernamental en el momento que lo considere necesario, y para exigirle que cumpla con uno de los requisitos esenciales del sistema republicano de gobierno, que es la publicidad de sus actos (BASTERRA, 2010, p. 24).