



COMISIÓN EUROPEA

DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA

Fiscalidad Directa, Coordinación Fiscal, Análisis Económico y Evaluación

Control de la Aplicación del Derecho de la UE y de las Ayudas Estatales/Fiscalidad Directa

Jefe de Unidad

Bruselas, **19 FEB. 2015**
TAXUD D 3 (2015)
TVR/jr – EU Pilot 5652/13/TAXU
(CHAP(2013)1826)

Funcionaria responsable:
Luisa Tivrisi: +32 2 29 55729

Sr. Durán-Sindreu Buxadé
presidente@aedaf.es

Ref: EU Pilot 5652/13/TAXU (ex CHAP(2013)1826)

Asunto: Declaración en España de determinados activos situados en el extranjero — Modelo 720

Estimado Sr. Durán-Sindreu Buxadé,

Me dirijo a usted en relación con nuestra anterior correspondencia sobre la denuncia relativa a la obligación impuesta desde 2013 a las personas con residencia fiscal en España de declarar sus activos situados en el extranjero cumplimentando el modelo de declaración 720. En su opinión, esta nueva obligación de declarar podría suponer una vulneración del Derecho de la UE.

Deseo informarle de que los servicios de la Comisión han recibido varias denuncias con respecto a este mismo asunto. En consecuencia, se ha iniciado una investigación, en el marco de la cual hemos mantenido contactos con las autoridades españolas a través de la plataforma EU Pilot (ref: 5652/13/TAXU) con el fin de aclarar el alcance y los efectos de las disposiciones fiscales en cuestión¹ atendiendo a los diversos aspectos implicados, según se describe a continuación. El asunto se abordó también con las autoridades españolas en una reunión oficial celebrada en mayo de 2014. Como resultado de la investigación, los servicios de la Comisión han llegado a las conclusiones que se exponen a continuación, que abarcan los diversos aspectos señalados en las denuncias recibidas, algunos de los cuales podrían no haber sido planteados necesariamente por usted.

I. Fiscalidad directa

1 Observaciones generales sobre la fiscalidad directa y el Derecho de la UE

De entrada, conviene señalar que el ámbito de aplicación de la legislación de la UE en el ámbito de la fiscalidad directa es limitado. Los Estados miembros gozan de amplias

¹ Introducidas mediante la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

atribuciones para configurar sus propios sistemas fiscales, también por lo que respecta a los procedimientos, y para decidir qué gravar, cuándo y con qué tipo. Más aún, pueden exigir que los residentes fiscales declaren sus activos. No obstante, deben respetar las obligaciones que les incumben en virtud del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). No se les permite discriminar por razones de nacionalidad o lugar de residencia a los nacionales de ningún Estado miembro, incluido el suyo propio, ni a ninguna persona que ejerza las libertades otorgadas en virtud del TFUE. Tampoco pueden restringir dichas libertades injustificadamente.

2 Supuesta restricción injustificada del Derecho de la UE

Se ha alegado que la obligación de declarar podría constituir una restricción del Derecho de la UE debido a que se aplica exclusivamente a los activos situados en el extranjero, y por el régimen de sanciones conexo a la misma.

Los servicios de la Comisión señalan que, a fin de determinar si la diferencia de trato derivada del hecho de que solo estén sujetos a la obligación de declarar los activos situados en el extranjero constituye una restricción, convendría comprobar si en situaciones fiscales comparables se concede un trato diferente.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 65, apartado 1, del TFUE, los Estados miembros están autorizados a distinguir «entre contribuyentes cuya situación difiera [...] con respecto a los lugares donde esté invertido su capital» en tanto en cuanto tales medidas no constituyan «ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63». Por tanto, debe establecerse una distinción entre las diferencias de trato autorizadas por el artículo 65, apartado 1, letra a), del TFUE y las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de ese mismo artículo.

Así, desde la óptica de la información de la que disponen las autoridades españolas a fin de garantizar la imposición de la (pasada/futura) renta de sus residentes, la situación de los activos situados en España no es necesariamente comparable con la de los activos situados en el extranjero.

Cabe señalar que, incluso en el caso de que la obligación de declarar se considerara una restricción, con arreglo a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «TJUE»), la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal o de garantizar la eficacia de los controles fiscales podría constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar esa restricción del ejercicio de las libertades fundamentales contempladas en el TFUE. Por lo tanto, las medidas nacionales que restringen el ejercicio de las libertades fundamentales pueden estar justificadas, siempre que sean apropiadas para alcanzar el objetivo perseguido y no vayan más allá de lo que es necesario para lograrlo².

3 Criterios de aplicación objetivos

A la luz de lo anterior, la obligación de declarar determinados activos situados en el extranjero parece fundada en criterios objetivos y, en muchos aspectos, proporcionada.

En primer lugar, la obligación de declarar reviste carácter general. Se impone sin discriminación alguna a todos los contribuyentes residentes en España, ya sean personas físicas o jurídicas, ciudadanos españoles o de otros Estados miembros de la UE, siempre que los contribuyentes detienen activos cubiertos por la obligación de declarar situados en el extranjero.

² Véase, en particular, el asunto C-383/10, Comisión/Bélgica, apartado 49.

En segundo lugar, su ámbito de aplicación pretende abarcar también los activos situados en el extranjero que no se inscriben en el marco jurídico de la UE actualmente en vigor. La declaración de los activos situados en el extranjero representaría, por tanto, una fuente de información sobre las fuentes de renta imponible pasadas y futuras de los contribuyentes residentes.

En tercer lugar, la lista de los activos que deben declararse es limitada, ya que abarca tres categorías de activos (cuentas bancarias, valores, derechos y contratos de seguros de vida, y bienes inmuebles).

En cuarto lugar, la obligación de declarar se aplica únicamente si el valor de los activos en cuestión supera al final del ejercicio (o ha superado durante el año) el importe de 50 000 euros. Este umbral se aplica por separado a cada una de las categorías de activos de que se trate³. Por lo tanto, una determinada categoría de activos solo deberá declararse si supera el umbral.

Por último, la declaración debe presentarse solamente una vez y debe renovarse únicamente en caso de que el valor de los activos en una categoría particular aumente en más de 20 000 euros.

3.1 *Plazo de presentación de la declaración*

El plazo límite de presentación de la declaración se fija en el 31 de marzo del ejercicio fiscal⁴. Se ha aducido que este plazo es difícil de respetar, en particular cuando los datos que deben declararse no están disponibles debido a que los activos del contribuyente se encuentran en otros Estados miembros con calendarios fiscales diferentes.

En primer lugar, entendemos que el sistema tributario español no establece en general plazos más dilatados para las declaraciones fiscales nacionales, puesto que el plazo analizado es más amplio que el fijado para la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre el patrimonio. Asimismo, carece de pertinencia el hecho de que, en algunas Comunidades Autónomas, los plazos para el cumplimiento de otras obligaciones tributarias nacionales sean más largos, como consecuencia de la delegación de las competencias fiscales a nivel local.

En segundo lugar, las normas tributarias españolas se aplican de forma no discriminatoria a todos los residentes en España que posean activos situados en el extranjero, y cualquier inconveniente asociado a esta situación es una mera consecuencia de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales independientes en el seno de la UE. Según jurisprudencia reiterada, las disparidades de trato que puedan derivarse de las divergencias existentes entre Estados miembros no constituyen una vulneración de las disposiciones del TFUE, siempre y cuando se apliquen de acuerdo con criterios objetivos y sin tener en cuenta la nacionalidad de los interesados⁵. Por consiguiente, en el caso que nos ocupa, no habría ni discriminación ni restricción en el sentido del Derecho de la UE, ya que España aplica la misma normativa fiscal a todos los contribuyentes residentes en su territorio de acuerdo con criterios objetivos, con independencia del Estado en el que se encuentran sus activos, y sin atender a su nacionalidad⁶.

³ En virtud de los artículos 42 *bis* y 42 *ter* del Reglamento general de gestión e inspección, añadidos por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre.

⁴ Cabe señalar que, en relación con la declaración de que había de presentarse para el ejercicio fiscal 2012, el plazo se fijó excepcionalmente en el 30 de abril de 2013, concediendo de ese modo a los contribuyentes un plazo más largo para la declaración, teniendo en cuenta su reciente introducción.

⁵ Cabe señalar, por cierto, que esta disparidad de la normativa fiscal de los Estados miembros puede resultar ventajosa para el ciudadano, en función de las circunstancias específicas, como ha declarado en reiteradas ocasiones el TJUE (véase, por ejemplo, el asunto C 240/10 Schulz -Delzers y Schulz, apartado 42, y la jurisprudencia anteriormente citada).

⁶ Véase el asunto C-403/03, Schempp, apartado 34, y la jurisprudencia anteriormente citada.

Entre las obligaciones de los Estados miembros no figura, por tanto, la de elaborar sus normas fiscales en función de las de otro Estado miembro⁷ a fin de garantizar, en cualquier circunstancia, una fiscalidad que elimine las disparidades que se derivan de las normas fiscales nacionales o una reubicación del contribuyente neutra desde el punto de vista fiscal⁸. Este extremo adquiere incluso mayor importancia en el presente caso en lo que respecta a los plazos previstos para la presentación de la declaración de carácter informativo.

3.2 *Modalidades de presentación de la declaración y disponibilidad de los datos*

La declaración debe presentarse por medios telemáticos y queda prohibida su cumplimentación a mano en un formulario en soporte papel. Dicha obligación no puede considerarse ni restrictiva ni desproporcionada.

En primer lugar, la utilización de medios telemáticos a efectos de presentación de la declaración fiscal o de la autoliquidación no parece constituir una excepción en el marco del sistema tributario español, sino más bien una característica general de este último, que depende en gran medida de esos medios para funcionar correctamente, entre otras cosas, con la intención de reducir los costes y las cargas relacionados con el cumplimiento. Por otra parte, según la información recibida de las autoridades españolas, en el sistema tributario español se observa una tendencia a reducir en lo posible la utilización de formularios impresos en papel, habiéndose eliminado esta posibilidad desde el 1 de enero de 2014, incluso para la presentación de otras declaraciones fiscales informativas dentro de España.

En segundo lugar, atendiendo a las eventuales dificultades con las que podrían toparse estos contribuyentes a la hora de cumplimentar sus declaraciones, tanto a nivel técnico como de contenido, la Administración tributaria española ha puesto en marcha una amplia gama de acciones y servicios de apoyo destinados a ayudar a los contribuyentes residentes y compensar de este modo la supuesta carga que representa la nueva obligación de declarar. Entre ellos cabe citar la asistencia en línea, tanto por lo que respecta a los servicios de apoyo informático como al contenido, los servicios de asesoramiento⁹, los vídeos explicativos, las fichas informativas y las compilaciones de preguntas más frecuentes.

En tercer lugar, los contribuyentes tienen derecho a presentar de forma voluntaria declaraciones informativas complementarias¹⁰ (a fin de completar o sustituir la declaración inicial) si, en el momento de la declaración inicial, una determinada información fuera omitida o aún no estuviera disponible. Basándonos en la información remitida por las autoridades españolas, entendemos que la imposición de sanciones puede depender de la disponibilidad o no de la información presentada tras la declaración inicial.

Por último, en relación con el hecho de que la declaración y los documentos conexos estén disponibles principalmente en español, nuestros servicios señalan que, en la actualidad, no existe ninguna obligación en virtud de la legislación de la UE de que los Estados miembros publiquen sus normas fiscales en una lengua distinta de la suya propia. Los servicios de la Comisión solo puede aludir a su iniciativa política de sugerir a las administraciones tributarias de los Estados miembros que adopten buenas prácticas para

⁷ Véase el asunto C-298/05, *Columbus Container Services*.

⁸ Véase el asunto C-403/03 *Schempp*.

⁹ A partir del 1 de abril de 2013, se crearon servicios de asistencia y de cumplimiento en las oficinas regionales encargados de asistir personalmente a los contribuyentes.

¹⁰ Orden HAP/72/2013 - https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-954

facilitar la vida de los trabajadores transfronterizos¹¹. Estas prácticas incluyen, entre otras, la puesta a disposición de formularios en varios idiomas y la adopción de normas especiales aplicables a los trabajadores móviles y fronterizos. La Comisión ha creado un grupo de expertos¹² encargado de examinar los problemas en este ámbito y de proponer soluciones. Los servicios de la Comisión analizarán la información sobre mejores prácticas obtenida a través de la consulta pública¹³ y del trabajo del grupo de expertos, así como de los estudios realizados por expertos externos, y decidirá entonces las medidas que puedan resultar adecuadas.

3.3 Consecuencias de una presentación fuera de plazo, errónea¹⁵ o por medios distintos de los telemáticos

Por lo que se refiere a la aplicación del régimen de sanciones, basándose en la información remitida por las autoridades españolas, los servicios de la Comisión entienden que la imposición de multas no es automática y que se tienen en cuenta las circunstancias objetivas de cada caso concreto y el comportamiento del contribuyente.

a) Sanciones

Se ha alegado que el importe de las sanciones impuestas como consecuencia de la no declaración o la declaración fuera de plazo podría ser desproporcionado, ya que se aparta del importe fijado para infracciones similares de las normas fiscales nacionales relativas a la declaración de la renta.

En efecto, existe una diferencia entre el importe de las sanciones impuestas con respecto a esta obligación de declaración y otras obligaciones fiscales nacionales.

Sin embargo, no se puede ignorar que el objetivo perseguido por las medidas en cuestión es la lucha contra la evasión fiscal, ni tampoco las consideraciones formuladas en el punto 3.3 en relación con la aplicación concreta de las sanciones. Asimismo, de acuerdo con la información disponible, parece que las sanciones aplicadas en el supuesto de una declaración fuera de plazo realizada por el contribuyente de forma voluntaria son notablemente inferiores a las impuestas en caso de no declaración o declaración errónea.

Además, según la jurisprudencia del TJUE, un incumplimiento puede derivar también de la existencia de una práctica administrativa que infrinja el Derecho de la UE, aunque la normativa nacional aplicable sea, en sí misma, compatible con ese Derecho, en la medida en que la práctica administrativa presente un grado suficiente de continuidad y generalidad¹⁶. En tal situación, incumbe a la Comisión probar la existencia de una infracción. Con el fin de demostrar la existencia de una práctica administrativa constante, no puede tomarse como base un pequeño número de casos individuales, aun cuando las infracciones se hayan constatado suficientemente en cada caso, si estos representan un porcentaje claramente insuficiente del número total de posibles casos de la práctica administrativa impugnada¹⁷. En consecuencia, un único caso o un número reducido de casos posiblemente aislados de aplicación incorrecta de una disposición nacional que infrinja el Derecho de la UE no bastan para que la Comisión incoe un procedimiento de infracción.

¹¹ Comunicación «Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE», COM(2010) 769.

¹² http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/individuals/expert_group/index_en.htm

¹³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2014-04_cross_borders_en.htm

¹⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2014-04_inheritance_tax_en.htm

¹⁵ Incompleta, inexacta o falsa.

¹⁶ Véanse el asunto C-387/99, Comisión/Alemania, apartado 42, y el asunto C-278/03, Comisión/Italia, apartado 13.

¹⁷ Véase el asunto C-156/04, Comisión/Grecia, apartado 51.

En esta fase, los servicios de la Comisión no tienen conocimiento, ni disponen de prueba alguna de que la aplicación del régimen de sanciones por parte de las autoridades españolas sea desproporcionada, en el sentido de que la práctica administrativa analizada implique sistemáticamente una rigurosa penalización de todas las infracciones menores relacionadas con la declaración, aun cuando no exista ninguna repercusión sobre la deuda tributaria del contribuyente.

Sin embargo, los servicios de la Comisión tienen la intención de profundizar en este aspecto de la investigación y proponer la incoación de un procedimiento de infracción al respecto, de modo que las sanciones impuestas en relación con esta obligación de declarar se correspondan en mayor medida con sanciones similares impuestas en situaciones estrictamente internas relativas a las declaraciones del impuesto sobre la renta. Así pues, si dispone usted de pruebas que demuestren que las sanciones impuestas por las autoridades españolas son desproporcionadas, le rogamos nos remita sus observaciones en el plazo que se indica ulteriormente.

b) Tratamiento de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas

El segundo aspecto del régimen de sanciones está relacionado con el gravamen de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas. Efectivamente, en este caso concreto, parece aplicarse un trato fiscal diferente, ya que cualesquiera activos situados en el extranjero y no declarados al amparo del formulario 720 o declarados fuera del plazo se gravarán como ganancias patrimoniales no justificadas obtenidas en el último período impositivo que aún no haya prescrito. En la práctica y, a diferencia de lo que sucede en el régimen aplicado en el ámbito nacional, el contribuyente no puede probar que estos activos fueron adquiridos en un período impositivo que ya ha prescrito. Además, se le impone una multa del 150 % del impuesto adeudado.

No obstante, no se imponen sanciones si el contribuyente residente demuestra que los ~~activos no declarados situados en el extranjero corresponden a rentas legítimas:~~

- i) comunicadas a las autoridades españolas por otros medios distintos del formulario 720, u
- ii) obtenidas en períodos impositivos durante los cuales no tuviese la condición de contribuyente del IRPF¹⁸.

Aparte de las dos excepciones legales mencionadas anteriormente, la normativa española carece de plazos de prescripción en cualquier otra situación, independientemente de si las autoridades españolas tienen pruebas de la existencia de activos situados en el extranjero, privando así al sujeto pasivo de toda seguridad jurídica.

En relación con este punto, la Comisión opina que, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, la normativa española podría infringir el Derecho de la UE en lo que se refiere a los activos situados en el territorio de la UE y del EEE y que estén sujetos a cierto grado de intercambio de información. Aun cuando una restricción derivada de un plazo de prescripción más prolongado pueda estar justificada por la necesidad de luchar contra el

¹⁸ La excepción prevista en el inciso i) no precisa explicación, mientras que la del inciso ii) abarcaría también situaciones en las que el contribuyente no tuviera obligación de declarar la renta en cuestión en el momento en que la obtuvo, o los activos no declarados procedieran de rentas previamente obtenidas que 1) estuvieran exentas, o fueran demasiado reducidas para ser declaradas; o que 2) no estuvieran sujetas al impuesto, o el contribuyente no hubiera percibido ningún ingreso, en cuyo caso, no se le consideraría un sujeto pasivo del IRPF.

fraude fiscal, hace falta, no obstante, que sea proporcionada¹⁹. El TJUE ha aceptado la aplicación de un período de recuperación más largo exclusivamente cuando «[...] esos activos extranjeros y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias del [...] Estado miembro, las cuales no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación²⁰». Así pues, un plazo de prescripción más largo podría no ser compatible con el Derecho de la UE cuando la Administración tributaria dispone ya de datos procedentes de otras fuentes sobre los activos situados en el extranjero, en particular en un marco legal de la UE o del EEE.

En consecuencia, los servicios de la Comisión tienen la intención de profundizar en este aspecto de la investigación y proponer la incoación de un procedimiento de infracción al respecto.

II. Disposiciones de la Unión Europea sobre protección de datos

En la Unión Europea, el derecho a la protección de los datos de carácter personal está garantizado por el artículo 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales y, entre otros actos, por la Directiva 95/46/CE relativa a la protección de datos²¹. La Directiva 95/46/CE establece un marco jurídico para la legislación nacional en materia de protección de datos en los Estados miembros de la Unión Europea. Los Estados miembros están obligados a incorporarlo a su propia legislación nacional.

La Directiva 95/46/CE fue incorporada al ordenamiento jurídico español mediante la Ley Orgánica 15/1999 de protección de datos de carácter personal²² y ha sido desarrollada mediante el Real Decreto 1720/2007.

La Directiva 95/46/CE garantiza la protección del derecho fundamental a la intimidad con respecto al tratamiento de los datos de carácter personal y a la libre circulación de datos personales entre los Estados miembros. Se aplica siempre que se procede al tratamiento de datos personales. Por datos personales se entiende toda información sobre ~~una persona identificada o identificable, cuya identidad pueda determinarse directa o indirectamente, mediante un número de identificación o uno o varios elementos específicos característicos de su identidad física, fisiológica, psíquica, económica, cultural o social.~~

Toda actividad de tratamiento se llevará a cabo con arreglo a una serie de principios expresamente enumerados en la Directiva: debe ser leal y lícita y tener fines legítimos, determinados y explícitos, los datos tratados deben ser adecuados, pertinentes, exactos y no excesivos y mantenerse actualizados, y no deben tratarse durante un período superior al necesario (artículo 6 de la Directiva). El artículo 7 aclara cuándo es legítimo el tratamiento de datos personales. De conformidad con dicho artículo, el tratamiento de datos personales solo podrá efectuarse si, entre otras cosas, el interesado ha dado su consentimiento de forma inequívoca [artículo 7, letra a)], es necesario para el cumplimiento de una obligación jurídica a la que esté sujeto el responsable del tratamiento [artículo 7, letra c)], es necesario para el cumplimiento de una misión de interés público o inherente al ejercicio del poder público conferido al responsable del tratamiento o a un tercero a quien se comuniquen los datos [artículo 7, letra e)], o es necesario para la satisfacción del interés legítimo perseguido por el responsable del

¹⁹ Véase el asunto C-155/08 Passenheim, apartado 47 y siguientes.

²⁰ Véase el mismo asunto, apartado 86.

²¹ Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, DO L 281 de 23.11.1995, pp. 31-50.

²² Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal.

tratamiento o por el tercero o terceros a los que se comuniquen los datos, siempre que no prevalezca el interés o los derechos y libertades fundamentales del interesado [artículo 7, letra f)].

Son responsables del tratamiento las personas físicas o jurídicas (autoridad pública, servicio o cualquier otro organismo) que determinen los fines y los medios del tratamiento. En caso de que un tercero realice el tratamiento para el responsable del mismo, sigue siendo un encargado del tratamiento.

La Directiva 95/46/CE y las medidas nacionales adoptadas para su implementación prevén diversos derechos que pueden ser invocados por los interesados. El artículo 12, letra a), de la Directiva establece, en particular, que, conforme al Derecho nacional, a los interesados les debe asistir el derecho a obtener del responsable del tratamiento la comunicación, en forma inteligible, de los datos objeto de tratamiento y cualquier información disponible sobre su origen, así como el derecho a solicitar la rectificación, la supresión o el bloqueo de los datos cuyo tratamiento no se ajuste a las disposiciones de la Directiva, en particular a causa del carácter incompleto o inexacto de los datos. De conformidad con el artículo 14 de la Directiva, cuando el tratamiento de los datos personales sea necesario para el cumplimiento de una misión de interés público o inherente al ejercicio del poder público o para la satisfacción del interés legítimo perseguido por el responsable del tratamiento (con arreglo a las disposiciones nacionales de aplicación del artículo 7, letra e), y letra f), de la Directiva 95/46/CE), se reconoce a los interesados el derecho a oponerse en cualquier momento y por razones imperiosas y legítimas propias de su situación particular, al tratamiento de los datos que les conciernen, salvo cuando la legislación nacional disponga otra cosa. En caso de oposición justificada, el tratamiento que efectúe el responsable no podrá referirse ya a esos datos.

La Directiva permite la limitación de los derechos del interesado consagrados en el artículo 6, apartado 1, el artículo 10, el artículo 11, apartado 1), y en los artículos 12 y 21 ~~en determinadas condiciones (artículo 13) y cuando tal limitación constituya una medida~~ necesaria para la salvaguardia de la seguridad del Estado, la defensa, pero también de un interés económico o financiero importante de un Estado miembro o de la Unión Europea, incluidos los asuntos monetarios, presupuestarios y fiscales [artículo 13, letra e)]. Según jurisprudencia reiterada del TJUE, tales excepciones deben aplicarse de manera restrictiva y ser proporcionadas²³.

De conformidad con el artículo 18 de la Directiva, los responsables del tratamiento deben efectuar una notificación a la autoridad de control con anterioridad a la realización de un tratamiento o un conjunto de tratamientos total o parcialmente automatizados, destinados a la consecución de un fin o varios fines.

Por último, de conformidad con el artículo 28, apartado 2, de la Directiva, la autoridad de supervisión debe ser consultada sobre las medidas reglamentarias o administrativas relativas a la protección de los datos de carácter personal.

Compatibilidad de la Ley 7/2012 con el Derecho de la Unión en materia de protección de datos

La Ley 7/2012, el Decreto 1558/2012 y la Orden HAP 72/2013 obligan a las personas que están sujetas a sus disposiciones a presentar los datos financieros o económicos

²³ Véanse las sentencias C-465/00, C-138/01 y C-139/01, Österreichischer Rundfunk y otros, Rec. p. I- 4989, apartado 91, 20.5.2003.

enumerados específicamente. Estos datos revisten carácter personal, ya que permiten identificar a una persona o hacerla reconocible cuando se asocian a su nombre, que es el primer dato que debe constar en la declaración fiscal. Estos datos son objeto de tratamiento por las autoridades competentes españolas. Por consiguiente, se lleva a cabo una actividad de tratamiento de datos y, en este contexto, son de aplicación la Directiva 95/46/CE y sus normas de desarrollo nacionales.

En consonancia con el artículo 6, apartado 1, letra b), de la Directiva 95/46/CE, los datos deben recogerse con fines determinados, explícitos y legítimos y no deben tratarse posteriormente de manera incompatible con dichos fines. Entendemos que las autoridades españolas competentes solicitan los datos de los contribuyentes con el fin de cumplir con las obligaciones consagradas en la legislación fiscal correspondiente, en particular la de garantizar un sistema de imposición equitativo y la de luchar contra la evasión fiscal. Las autoridades españolas nos han informado de que el concepto de «trascendencia tributaria», que es el concepto reconocido en la legislación fiscal española, garantiza que la limitación propuesta cumple los principios de necesidad y proporcionalidad.

De conformidad con el artículo 6, apartado 1, letra c), los datos personales tratados deben ser adecuados, pertinentes y no excesivos con relación a los fines para los que se recaben y para los que se traten posteriormente. En concreto, los datos recogidos han de limitarse a lo adecuado para alcanzar el objetivo que se persigue y no ir más allá de lo que se considere necesario. Tomando como base la información recabada, entendemos que entre los datos recogidos figuran los activos para cuya gestión el contribuyente dispone de una autorización o de un poder de disposición.

Por lo que respecta a la información así recogida, las autoridades españolas han aclarado que es necesaria para determinar quiénes son los propietarios efectivos de los activos y si se ha recurrido a intermediarios. Un poder de disposición sobre un activo, en la medida en que otorga el control sobre los movimientos de los fondos de las cuentas y autoriza las transferencias de activos, podría revelar que se ha producido un hecho imponible y que este último está sujeto a la Ley 7/2012, ya que ello se refiere a información de trascendencia tributaria.

De la información facilitada por las autoridades españolas se desprende que la recopilación de este tipo de datos parece ser necesaria para la consecución del objetivo de la Ley 7/2012 y que su solicitud no es una acción desproporcionada.

En cuanto a la transferencia de los datos recogidos a terceros, las autoridades españolas nos han comunicado que no se contempla ninguna transferencia específica de los datos sobre los activos situados en el extranjero (véase la resolución de 22 de noviembre de 2013). Sin embargo, cuando la normativa autoriza la transferencia, esta podría llevarse a cabo (por ejemplo, a efectos de cooperación con los tribunales y la Fiscalía en el marco de la investigación o del enjuiciamiento de un delito, de cooperación con otras autoridades fiscales en España, o de colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Lucha contra el Blanqueo de Capitales). En cualquier caso, la transferencia o la comunicación deben respetar los principios de protección de datos.

En efecto, el artículo 13 de la Directiva 95/46/CE permite establecer excepciones a los derechos de los interesados, como por ejemplo el artículo 6, apartado 1, antes citado. La excepción que cabría aplicar es la prevista en el artículo 13, apartado 1, letra e), en relación con los asuntos presupuestarios y fiscales. Para poder aplicar esta excepción,

debe evaluarse el cumplimiento del requisito de proporcionalidad en relación con los asuntos fiscales. En este contexto, se hace referencia a las aclaraciones facilitadas por las autoridades españolas:

Por una parte, las autoridades españolas han alegado que no era necesario recurrir al artículo 13 de la Directiva y que no se había vulnerado ningún derecho.

Por otra parte, las autoridades españolas han informado de que la Ley 15/1999 de protección de datos (artículo 23) autoriza a los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública a denegar el ejercicio del derecho del interesado al acceso, rectificación, cancelación y bloqueo, cuando el ejercicio de esos derechos pueda obstaculizar las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el interesado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras.

Consideramos esta disposición una norma de desarrollo del artículo 13 de la Directiva 95/46/CE que se halla en consonancia con el mismo.

La Comisión observa que el afectado al que se deniega total o parcialmente el ejercicio los derechos mencionados puede poner el asunto en conocimiento del Director de la Agencia de Protección de Datos, quien debe asegurarse de la procedencia o improcedencia de la denegación.

En relación con la obligación de notificar la actividad de tratamiento de datos, las autoridades españolas informaron a la Comisión de que la Ley 15/1999 contiene una disposición específica relativa a los ficheros de las autoridades públicas. Cualquier actividad de tratamiento que prevea el reglamento debe comunicarse con antelación a la creación de un fichero y notificarse al Director de la Agencia de Protección de Datos. Se incluirá en el registro en un plazo de 30 días a partir de la publicación del Reglamento en el Boletín Oficial. Los ficheros de la Administración tributaria están regulados por una Orden Ministerial de 27 de julio de 1994. Los anexos de la misma contienen una lista de ficheros, precisando su finalidad, las personas o grupos obligados a proporcionar datos, los interesados, los procedimientos de recogida de datos, la estructura de los ficheros y las transferencias específicas de datos previstas.

Basándose en todo lo anterior, la Comisión no puede determinar que se haya producido una vulneración de las normas de protección de datos de la Unión por parte de España.

III. Conclusión

Por los motivos anteriormente expuestos y basándose en la información actualmente a su disposición, los servicios de la Comisión concluyen que solo puede darse curso a las quejas recogidas en el punto **I, 3.3, letras a) y b)**. Las demás se archivarán, a menos que nos envíe, a la mayor brevedad y, en cualquier caso, en el plazo de cuatro semanas a partir de la fecha de la presente carta, nueva información que pueda justificar una apreciación distinta de la expresada anteriormente.

Le saluda atentamente,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Momchil Sabev', with a small 'P.O.' written above the end of the signature.

Momchil Sabev