



N/REF: 162676/2017

La consulta plantea cuestiones acerca de si resulta conforme con la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de datos de Carácter Personal (LOPD) el que a partir del Real Decreto 596/2016 haya que transmitir a las autoridades tributarias (en adelante AEAT) datos de las facturas médicas, puesto que, añade, incluyen una “descripción de los servicios prestados”. Añade que si bien antes de la aplicación del real decreto citado las empresas sanitarias estaban obligadas a enviar mensualmente datos de las facturas sujetas al Impuesto sobre el Valor añadido, en la actualidad tras la aplicación de dicho real decreto 596/2016, también hay que incluir las facturas exentas de IVA, como serían las facturas que plasman actuaciones médicas, lo que incluiría datos especialmente protegidos. Plantea que esa obligación proviene de una norma con rango de reglamento y también que no concurrirían razones de interés general debido a la falta de utilidad para la Agencia tributaria de la información suministrada para mejorar la eficiencia del control tributario.

I

Cuestiones similares a la planteada han sido reiteradamente resueltas por esta AEPD, por lo que sería suficiente remitirse a dichas respuestas. En cualquier caso, el art. 7.3 LOPD establece: *3. Los datos de carácter personal que hagan referencia al origen racial, a la salud y a la vida sexual sólo podrán ser recabados, tratados y cedidos cuando, por razones de interés general, así lo disponga una ley o el afectado consienta expresamente.*

El art. 164.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que *los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: 3.º Expedir y entregar factura de **todas** sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.* Y además, en su apartado quinto, dicho artículo establece como otra obligación legal que los sujetos pasivos están obligados a *presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.*



A mayor abundamiento el art. 164.4º y el 166 de dicha ley establecen no sólo que los sujetos pasivos han de llevar la contabilidad de los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sino que además dicha contabilidad deberá permitir determinar con precisión: 1.º El importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes. 2.º El importe total del impuesto soportado por el sujeto pasivo. Y además que **todas** las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales deberán contabilizarse o registrarse dentro de los plazos establecidos para la liquidación y pago del impuesto.

Existe por lo tanto una obligación para el sujeto pasivo de expedir y entregar facturas de todas las operaciones que realice, y además de contabilizar o registrar todas las operaciones que realice.

En cuanto al contenido de la factura, el art. 164 se remite al desarrollo reglamentario, el cual habrá en todo caso de cumplir con el derecho comunitario, pues en esta materia rige la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificada varias veces, y entre ellas por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010. El art. 226 de la Directiva 2006/2011 establecer cuál ha de ser el contenido de las facturas, y entre los datos que la misma ha de contener se incluye necesariamente 5) *el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquiriente o del destinatario*; y 6) *la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el **alcance y la naturaleza de los servicios prestados***.

El Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece en su art. 6 cuál ha de ser el contenido de las facturas, y entre dicho contenido se incluye el *c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones, y la f) Descripción de las operaciones (...).*

En el caso del consultante, que hace referencia a la facturación por servicios médicos, se estaría ante una actividad exenta del impuesto, pero la norma establece expresamente que en esos casos existe en cualquier caso una obligación de emitir factura. El art. 2 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de



noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación dice así: *Artículo 2. Obligación de expedir factura. 1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, **incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, (...)***

En este caso además, existe la obligación de hacer constar en la factura *una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta* (art. 6 j) del reglamento de facturación). Lo que es a su vez concorde con lo establecido en el artículo 226.11) de la Directiva 2006/112/CE (en su redacción actual tras las modificaciones que se ha llevado cabo en la misma).

No parece que sea discutible que la gestión, aplicación y recaudación de los tributos para contribuir al levantamiento de las cargas públicas sea un bien constitucionalmente protegido (art. 31 CE) y además una actividad de interés general en el sentido que propugna el ya citado art. 7.3 LOPD.

Por ello, no puede compartirse la afirmación del consultante cuando establece que en el conocimiento del contenido de las facturas no concurrirían razones de interés general debido –dice- a la falta de utilidad para la Agencia tributaria de la información suministrada para mejorar la eficiencia del control tributario, y ello porque la consulta parte de una base errónea, ya que el control tributario se ejerce no sólo sobre aquellas actuaciones que generan cuota del impuesto sobre el Valor añadido, sino también sobre aquellas operaciones en las que se declara que no se genera cuota (las exentas o incluso las no sujetas, como hemos visto), pues en caso contrario ni siquiera sería necesario que se procediese a la facturación de estas operaciones ni tampoco que se procediese a su contabilización, y si ello es así es precisamente para permitir el control tributario, ya sea en vía de gestión, de recaudación o de inspección, entre otras circunstancias precisamente para determinar si dicha operación está efectivamente exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En definitiva, no sólo existe una norma con rango de ley que permite el tratamiento de dichos datos, sino además existe el interés general establecido en la LOPD para justificar dicho tratamiento.

II

Hay que poner de manifiesto por otro lado una cierta incongruencia en la argumentación de la consulta puesto que lo que pone de manifiesto no es tanto una queja respecto del contenido de las facturas, que han de incluir los datos relativos al servicio que se haya prestado en los términos establecidos en el reglamento de facturación, (y respecto de dicho contenido de la factura no se realiza ninguna alegación relativa a la protección de datos), sino que la queja va dirigida a que con el nuevo sistema establecido en el real decreto 596/2016 hay que proceder a la comunicación a la Agencia tributaria del contenido del registro de facturas emitidas en los términos establecidos en el mismo. Es decir, la queja va dirigida no tanto a tener que facturar las operaciones incluso exentas, ni tampoco al propio contenido de las facturas, sino a que en el registro de facturas emitidas se haya incluido que dicho registro habrá de concordar con el contenido de la factura, y ello haya que comunicarlo con carácter regular a la administración tributaria.

Pues bien, la nueva redacción del art. 63.2 y 3 del Reglamento del IVA, Real Decreto 1624/1992, en la redacción dada por el RD 596/2016 establece que en el libro registro de facturas expedidas se inscribirán, una por una las facturas expedidas, consignándose la fecha de expedición y demás circunstancias que en el artículo 63.3 se especifican. En el caso concreto de las personas a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del IVA, en la nueva redacción por el citado RD 596/2016 (que es precisamente el núcleo de la modificación llevada a cabo por el real decreto 596/2016 a que se refiere la consulta, ya que lo que se establece es la obligación de comunicar dichos registros de facturas para determinadas personas a través de la sede electrónica de la AEAT) se incluirá la siguiente información “c) *descripción de las operaciones* “. Es decir, que el registro de facturas emitidas deberá contener una información que ya se contenía en cada una de las facturas que como hemos visto deben obligatoriamente emitirse respecto de cada servicio que se preste, aun cuando estemos ante una operación sujeta y exenta.

III



Por último, y como ya se hizo mención a principio de este informe, cabe reiterar aquí el contenido de las respuestas, que entre otras, ha emitido esta AEPD ante consultas de contenido análogo. Entre otras varias, por ejemplo, Informe de 26 de octubre de 2016, con cita de otros, que dice así:

“La consulta plantea en esencia cuestiones sobre las que esta AEPD se ha pronunciado reiteradamente. En concreto la consulta refiere la información que ha de contener una factura de servicios médicos y su relación con el derecho a la intimidad del paciente-cliente en las relaciones tributarias que se puedan derivar de dicho acto médico.

Habida cuenta de que existe un consolidado cuerpo de doctrina al respecto, se considera necesario seguir la misma. Cabe citar por ejemplo el Informe de 24 de febrero de 2014, que a su vez menciona otro Informe de 26 de abril de 2011:

La consulta plantea la conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de datos de Carácter Personal, en adelante LOPD, de la comunicación a los órganos de la Inspección tributaria de determinados datos relacionados con las intervenciones y actuaciones médicas facturadas por el inspeccionado a su pacientes, a efectos de la recaudación del Impuesto General Indirecto Canario.

Debemos partir de la consideración de que los datos de las “intervenciones y actuaciones médicas realizadas desde el año 2009” deben ser conceptuados como datos de salud. En este sentido, acudimos a la definición contenida en el 5.1.g) del Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, aprobado por Real Decreto 1720/2009, de 21 de diciembre (RDLOPD), según el cual serán datos de carácter personal relacionados con la salud “las informaciones concernientes a la salud pasada, presente y futura, física o mental, de un individuo. En particular, se consideran datos relacionados con la salud de las personas los referidos a su porcentaje de discapacidad y a su información genética.”

Respecto de los datos de salud, el artículo 7.3 de la Ley Orgánica 15/1999 dispone que “Los datos de carácter personal que hagan referencia al origen racial, a la salud y a la vida sexual sólo podrán ser recabados, tratados y cedidos cuando, por razones de interés general, así lo disponga una Ley o el afectado consienta expresamente”.



Por su parte, el artículo 93.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que “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”.

Añade el artículo 93.2 que “las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos”.

Asimismo, el apartado 5 de este artículo establece que “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”, concluyendo el precepto que “los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria”.

Por último, el artículo 94.5 de la Ley General Tributaria establece en su primer inciso que “la cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado”.

Pues bien, la misma cuestión a la ahora planteada ha sido tratada en informe de esta Agencia de 26 de abril de 2011, en los siguientes términos:

“De todo lo antedicho se desprende que la cesión de datos a la administración tributaria será conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999 siempre que los datos facilitados tengan trascendencia tributaria y se encuentren relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones del obligado tributario al



que se solicita la información o se deduzcan de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. A tal efecto, la Ley excluye de forma expresa únicamente los datos privados no patrimoniales que los profesionales conozcan por razón del ejercicio de su actividad y cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar.

En esta materia, por tanto, el alcance de la cesión y la determinación de sus límites viene impuesto por el principio de proporcionalidad, establecido en el artículo 4.1 de la Ley Orgánica 15/1999, según el cual “Los datos de carácter personal sólo se podrán recoger para su tratamiento, así como someterlos a dicho tratamiento, cuando sean adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades determinadas, explícitas y legítimas para las que se hayan obtenido”.

*De este modo, **quedando la finalidad de la cesión delimitada por la “trascendencia tributaria” de la información solicitada, en caso de que por la Administración Tributaria se invoque la mencionada trascendencia la comunicación de los datos no sería contraria a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, no incurriéndose en infracción de la misma como consecuencia de la revelación de esta información.***

En este caso, la información solicitada se refiere a los servicios efectivamente prestados a los pacientes del inspeccionado, lo que parece resultar necesario, a juicio de la actuaria, para determinar si la actuación del inspeccionado resulta conforme a la normativa tributaria. Dicha información además aparecería vinculada a las facturas efectivamente emitidas, que por su propia naturaleza sí revisten trascendencia tributaria.

De este modo, siempre que no fuera posible a la Administración Tributaria la indagación de los hechos sin proceder a la disociación de los datos de los pacientes en relación con el tratamiento efectivamente llevado a cabo, lo que en este caso parece no poder tener lugar, dado que la información se derivaría de la revelación de los códigos contenidos en las facturas a las que se refiere la consultante, la cesión sería conforme al artículo 7.3 de la Ley Orgánica 15/1999 en relación con los artículos 93 y 94.5 de la Ley General Tributaria.

En todo caso, debe recordarse que, conforme al artículo 4.2 de la Ley Orgánica 15/1999 “Los datos de carácter personal objeto de tratamiento no podrán usarse para finalidades incompatibles con aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos”. Esta



limitación se establece igualmente en el artículo 95 de la Ley General Tributaria, cuyo apartado 1 dispone taxativamente que “Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros”, con las únicas excepciones enumeradas, también taxativamente, en el propio precepto”.

Siendo la misma la cuestión planteada, relativa a la facturación de las intervenciones y actuaciones médicas, idéntica ha de ser la respuesta dada por esta Agencia, considerando que la Administración Tributaria ha dotado de “trascendencia tributaria” a los datos en cuestión, siendo necesarios para la correcta aplicación de los tributos y para su consiguiente labor de inspección. Y en este sentido, no será necesario informar al afectado puesto que la cesión en cuestión está amparada por una norma con rango de ley.

A partir de esta doctrina resulta procedente contestar a las cuestiones planteadas por el consultante.

La primera de las cuestiones planteadas hace referencia a la descripción que ha de incluirse en la facturas de los servicios prestados por los profesionales médicos. La contestación ha de ser que la “descripción de las operaciones”, términos empleados en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, habrá de ser la necesaria para que la Administración tributaria determine la trascendencia tributaria del acto médico.

Para ello hay que señalar que el consultante parte de una apreciación que no se comparte tal y como está planteada, ya que considera (p. 8 de su consulta) que la inclusión de la descripción de la enfermedad o lesión del paciente –y no por sí misma la mera emisión de la factura- así como el tratamiento recibido “generaría una vulneración del derecho la intimidad de los pacientes”. El art. 7.3 LOPD permite la cesión de los datos de carácter personal que hagan referencia a la salud sin necesidad del consentimiento del afectado cuando una ley lo disponga, y ya hemos considerado que la Ley General Tributaria ampara la cesión de los datos de salud cuando tengan trascendencia tributaria. La descripción de la enfermedad constituye ciertamente un dato de salud, pero igualmente constituye un dato de la salud del paciente la simple mención de la existencia de un acto médico realizado sobre el



mismo, que se plasma en la factura, y por lo tanto en ambos casos se afectaría el derecho a la protección de los datos de salud del paciente, ya que en ambos casos existiría una comunicación a un tercero de un acto médico sobre el mismo, permitida en este caso por la ley. El principio de proporcionalidad en este caso hay que cohonestarlo con el de trascendencia tributaria, de manera que en la factura habrán de reflejarse los datos mínimos necesarios para determinar la trascendencia tributaria del acto médico, y ello podrá incluir, caso por caso, como adecuadamente resalta la Resolución de la Dirección General de Tributos, la descripción necesaria, de conformidad con los criterios sentados en dicha Resolución de la DGT, para determinar si se ha realizado un acto médico sujeto o exento al impuesto.

La misma respuesta habrá de darse a la segunda cuestión: el profesional médico habrá de aportar a la Administración tributaria, de conformidad con el art. 93.1 LGT *“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”* y ello con la limitación que la propia LGT establece el apartado 5 de dicho artículo: *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.* Y por lo tanto en el presente caso concreto, considerando que la Administración Tributaria ha dotado de “trascendencia tributaria” a los datos en cuestión, siendo necesarios para la correcta aplicación de los tributos y para la consiguiente labor de inspección, no puede considerarse que los datos relativos a las afecciones médicas con trascendencia tributaria puedan considerarse “datos privados no patrimoniales”.

En cuanto la consulta sobre si la entrega de la información que pueda solicitar la Administración tributaria puede darse dissociada, la respuesta habrá de venir dada por la eficacia que dicha información dissociada pueda tener para la correcta aplicación e inspección de los tributos, de manera que la misma podrá considerarse suficiente si la Administración tributaria considera satisfecha su necesidad con la información aportada de dicha manera, y no lo será en caso contrario.

En cuanto a la consulta relativa a las pruebas que pueden aportarse para acreditar la trascendencia tributaria de una



determinada información, la consulta pone el acento en que la Administración tributaria pueda llegar a tener conocimiento de “informes médicos, informes psicológicos, fotografías, radiografías”, etc. A este respecto cabe señalar que, como ya se ha hecho mención, el art. 95.1 LGT establece el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de las funciones. Por otra parte, el artículo 4.2 LOPD establece que los datos de carácter personal objeto del tratamiento “habrán de ser adecuados, pertinentes y no excesivos”. Igualmente hay que poner de manifiesto que, tal y como recuerda la resolución de la Dirección General de Tributos aportadas por el consultante, de conformidad con el artículo 105.1 LGT, la carga de la prueba corresponde en los procedimientos de aplicación de los tributos a quien haga valer su derecho, que deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Por lo tanto, en un procedimiento de comprobación o inspección respecto del IVA, el sujeto de la inspección será el sujeto pasivo, esto es, el médico, a quien corresponde en la carga de probar los hechos relativos a la sujeción o exención del IVA en cada caso concreto sometido comprobación. Y es al sujeto pasivo en consecuencia a quien corresponde, al realizar dicha cesión de los datos médicos relativos al hecho imponible a la Administración tributaria, valorar la prueba aportada de manera que sea adecuada, pertinente y no excesiva, a los efectos de probar la trascendencia tributaria respecto de la sujeción o exención del IVA, de suerte que la prueba aportada que afecte al derecho a la protección de datos del paciente habrá de ser siempre la mínima necesaria para probar las circunstancias del hecho imponible, y si está sujeto a IVA o no. A la Administración tributaria corresponderá la valoración de la prueba, sujeta por supuesto a posterior revisión bien sea económico-administrativa o judicial”.