

# DOCUMENTOS DE TRABAJO

## 9/2022

La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes

ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ  
Universidad Autónoma de Madrid

MARTA MARCOS CARDONA  
VICTORIA SELMA PENALVA  
Universidad de Murcia



## ÍNDICE

Presentación

Capítulo 1: LA APLICACIÓN DE HERRAMIENTAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: ¿CÓMO AFECTA A LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS?, por Victoria Selma Penalva

1. Una aproximación al concepto de inteligencia artificial y su aplicación por la Administración tributaria
2. Herramientas de inteligencia artificial empleadas por la Administración tributaria para la aplicación de los tributos
  - 2.1. Medidas de *machine learning* de asistencia al contribuyente y actuaciones de mejora del cumplimiento voluntario
  - 2.2. La inteligencia artificial en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios: instrumentos empleados para controlar, prevenir y perseguir el fraude fiscal
3. Derechos y garantías que pueden resultar afectados por la aplicación de mecanismos de inteligencia artificial
  - 3.1. Derecho a ser informados y asistidos por la Administración sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias
  - 3.2. Derecho a ser asistidos en el uso de medios electrónicos en sus relaciones con las Administraciones públicas
  - 3.3. Derecho a la privacidad
  - 3.4. Derecho a la protección de datos de carácter personal
  - 3.5. Derecho a una buena administración: especial referencia a la necesaria motivación de las actuaciones tributarias automatizadas
  - 3.6. Derecho a la no discriminación algorítmica
  - 3.7. Derecho a la presunción de inocencia y derecho a la no autoimputación de conductas antijurídicas
4. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 2: LA UTILIZACIÓN DE TÉCNICAS DE *BIG DATA* E INTELIGENCIA ARTIFICIAL PARA LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL, por Andrés García Martínez

1. Introducción
2. La experiencia de la AEAT en la utilización de *big data* e inteligencia artificial para la lucha contra el fraude fiscal

- 2.1. Introducción
  - 2.2. El análisis del comportamiento del contribuyente en el IRPF y los “avisos” de la Administración tributaria
  - 2.3. El control de los cambios de residencia fiscal ficticios
  - 2.4. La limitación de pagos en efectivo
  - 2.5. El control de las operaciones con monedas virtuales
  - 2.6. El control de las rentas procedentes del arrendamiento de inmuebles
  - 2.7. El control de los grandes patrimonios o patrimonios relevantes
  - 2.8. Otras actuaciones relacionadas con la economía digital
  - 2.9. A modo de conclusión
3. La utilización de *big data* e inteligencia artificial en la lucha contra el fraude fiscal en la administración tributaria norteamericana: en especial, la captación y explotación de datos de fuentes abiertas en internet
    - 3.1. La utilización de *big data* e inteligencia artificial para el control de las declaraciones: especial referencia a la localización de no declarantes con rentas altas
    - 3.2. La captación automatizada de datos de fuentes abiertas en internet
  4. La utilización de tecnologías basadas en big data e inteligencia artificial por la administración tributaria francesa para la lucha contra el fraude fiscal
    - 4.1. La creación de una base de datos centralizada para el estudio y detección de esquemas de fraude fiscal tanto nacional como internacional: el proyecto EDEN
    - 4.2. La creación de un dispositivo para el tratamiento automatizado de datos con técnicas de inteligencia artificial para la lucha contra el fraude fiscal: el proyecto “ciblage de la fraude et valorisation des requêtes”
    - 4.3. La captación y explotación de datos de internet en la Administración tributaria francesa
    - 4.4. La creación del dispositivo GALAXIE para la lucha contra el fraude fiscal

## Bibliografía

### Capítulo 3: LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS AUTOMATIZADAS TRIBUTARIAS, por Marta Marcos Cardona

1. Introducción
2. Concepto, precisiones terminológicas y características
3. Marco legal de la informática decisional
4. Régimen jurídico
  - 4.1. Previa habilitación normativa y publicidad de las actuaciones automatizadas tributarias
  - 4.2. Identificación de los órganos competentes
  - 4.3. La autenticación del ejercicio de la competencia
5. ¿La automatización como opción?
6. Límites a su ejercicio. actos susceptibles de automatización

7. Catálogo de actuaciones automatizadas en el ámbito tributario

8. Conclusiones

Bibliografía

## Presentación

Este trabajo es el resultado del proyecto de investigación “la digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes”, que el Instituto de Estudios Fiscales concedió a este grupo de investigación. Las Administraciones tributarias tanto en España como en otros países de nuestro entorno han iniciado desde hace unos años un proceso acelerado de digitalización de sus procedimientos y, sobre todo, de incorporación de nuevas tecnologías especialmente útiles para la consecución de una mayor eficacia en la información y asistencia que prestan a los contribuyentes para el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en la lucha contra el fraude fiscal y en la automatización de determinados procedimientos que se ven de esta forma acelerados en su ejecución con un importante ahorro de recursos y de tiempo, lo que redundará, en definitiva, en el logro de una mayor eficacia en la aplicación del sistema tributario.

Este proceso de digitalización no es exclusivo, obviamente, de la Administración tributaria, sino que se ha extendido a amplios sectores de la economía y de la vida social, dando lugar, por lo que ahora nos interesa, a la llamada “economía digital”. La digitalización de la economía a nivel mundial ha traído consigo nuevos modelos de negocio, en muchos casos altamente rentables en términos de beneficios económicos, al tiempo que ha permitido una cierta planificación fiscal desde el punto de vista de los principios tradicionales que rigen la extensión de la soberanía fiscal en el espacio, esto es, la desmaterialización física de la propia actividad económica, que ahora se desarrolla a través de internet, en plataformas tecnológicas de todo tipo, ha permitido a sus actores principales elegir los puntos de conexión residencia fiscal, domicilio fiscal y otros puntos de conexión territoriales para situar el centro de sus actividades en aquellas jurisdicciones fiscales más beneficiosas para sus intereses. Ello, lógicamente, ha producido un efecto de deslocalización de las bases imponibles de los impuestos que gravan la renta personal o el beneficio societario, que se han alejado de aquellas jurisdicciones en las que se genera el verdadero valor económico del negocio para situarse en aquellas otras que permiten un trato fiscal más favorable. Además, la extensión de la economía digital cada vez a más sectores, fenómeno que se ha visto acelerado por las exigencias de aislamiento y prevención sanitaria impuestas por la reciente pandemia de covid-19 y que ha venido para quedarse, ha multiplicado el uso de internet y otras tecnologías de la información y la comunicación para la realización de múltiples negocios que antes disponían de una base física y que ahora, en todo o en parte, se desarrollan a través de internet.

Las Administraciones tributarias necesitan, por tanto, explorar, captar, almacenar, y analizar la información referida a esta nueva actividad económica que surge al socaire de las tecnologías de la información y la comunicación, así como la información referida a las nuevas formas de realizar la actividad económica tradicional a través de estas tecnologías. No es extraño, por ello, que las directrices generales del plan de control tributario y aduanero que anualmente aprueba la Agencia

Estatal de Administración Tributaria (AEAT), hayan venido insistiendo en los últimos años respecto a la economía digital en la necesidad de utilizar herramientas tecnológicas basadas en la captación, almacenamiento y análisis de macrodatos, el conocido por su denominación en inglés como *big data* y en técnicas de inteligencia artificial, como el análisis de las participaciones societarias a través de la técnica basada en la construcción de redes neuronales, para el correcto control tributario de este sector creciente y cada vez más importante de la economía. En este sentido, se ha insistido en la necesidad de utilizar toda esta nueva tecnología basada en el aprendizaje automático de los datos (*machine learning*) para establecer patrones o perfiles de riesgo fiscal, de forma que a través de los correspondientes algoritmos creados a partir de este análisis de datos, se incremente la eficacia de la Administración tributaria en la aplicación de los tributos mediante una mejor detección de posibles casos o bolsas de fraude fiscal, especialmente en la economía digital, y a través de una mejor selección de los contribuyentes que anualmente van a ser objeto de los correspondientes procedimientos de comprobación e inspección tributaria. En este sentido, actuaciones como el control de los grandes patrimonios, de las participaciones y entramados societarios, de las tramas del IVA, de los cambios ficticios de residencia o domicilio fiscal, de las operaciones realizadas con monedas virtuales, se muestran como prioritarias en las mencionadas directrices de los planes anuales de control tributario.

Esta incorporación de tecnología de *big data* e inteligencia artificial también tiene aplicación para posibilitar un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de la asistencia a los contribuyentes y para la automatización de determinados procedimientos de la aplicación de los tributos o de fases de los mismos, posibilitando la emisión de actuaciones administrativas automatizadas.

Evidentemente, el análisis desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario de estas cuestiones no debe quedarse solo en cómo se incardinan las mismas en los procedimientos de aplicación de los tributos, sino que, de forma fundamental, debe dirigirse al análisis de su incidencia en los derechos y garantías de los obligados tributarios. Desde una correcta información y asistencia a los mismos hasta un posible riesgo para derechos fundamentales de los contribuyentes, como el derecho fundamental a la protección de datos personales o el respeto al principio de igualdad (a no sufrir discriminación en la aplicación de la ley tributaria). En este trabajo se presta atención a estas dos caras de la moneda, por un lado, a la eficacia de la Administración tributaria con la incorporación de técnicas de *big data* e inteligencia artificial para el desempeño de sus funciones y, por otro, a la protección de los derechos y garantías de los obligados tributarios que la introducción de estas tecnologías en el quehacer de la Administración tributaria puede poner especialmente en riesgo.

El trabajo se divide en tres capítulos, que se corresponden con los tres campos en los que, según hemos dicho, tienen aplicación estas nuevas tecnologías en la Administración tributaria. El primer capítulo, obra de la profesora Victoria Selma Penalva, trata de la aplicación de estas tecnologías basadas en *big data* e inteligencia artificial en la información y asistencia al contribuyente así como del elenco de derechos y garantías que se pueden ver especialmente afectados por el uso de estas tecnologías y de la necesidad de su protección. Este primer capítulo, especialmente por lo que respecta a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes, tiene una proyección

transversal sobre el resto del trabajo, por lo que en los capítulos subsiguientes no se reiterarán las cuestiones referidas a la protección de estos derechos y garantías. El segundo capítulo, obra del profesor Andrés García Martínez, trata el tema del uso de las tecnologías basadas en *big data* e inteligencia artificial para la lucha contra el fraude fiscal. Es un tema de gran actualidad y aunque el capítulo se centra en la experiencia al respecto de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), se recurre también al análisis del Derecho comparado, para ver lo que están haciendo otras Administraciones tributarias, destacando, al respecto, la experiencia de la Administración tributaria de los Estados Unidos (*Internal Revenue Service*), especialmente por lo que atañe a la captación de información en fuentes abiertas de internet y a la experiencia de la Administración tributaria francesa (*Direction Générale de Finances Publiques*), que dispone de un sistema más garantista respecto a los derechos y garantías de los contribuyentes, dado que el Ordenamiento tributario francés ha llevado a cabo una regulación más detallada de la utilización de estas tecnologías por la Administración tributaria, lo que permite, sin duda, extraer valiosas enseñanzas para nuestro país. El trabajo se cierra con un tercer capítulo, obra de la profesora Marta Marcos Cardona, en el que se aborda el interesante tema de las actuaciones automatizadas en materia tributaria. En este capítulo se plantean cuestiones de sumo interés, como la aplicación o no de estas técnicas en ámbitos en los que existe discrecionalidad administrativa y la posible aplicación de estas técnicas en materia sancionadora tributaria, como está ya regulado que suceda en materia sancionadora laboral.

La división del trabajo en tres capítulos que abordan los tres campos diferenciados respecto a la aplicación de las tecnologías de *big data* e inteligencia artificial en la Administración tributaria y su atribución a un integrante diferenciado del equipo de investigación no debe llevarnos a engaño. En primer lugar, porque esos tres campos están estrechamente relacionados. Así, una actuación de asistencia al contribuyente, como puede ser la inclusión de un aviso en los datos fiscales o en el programa de ayuda para la realización y presentación de la declaración, no solo responde al objetivo de prestar una correcta información y asistencia al contribuyente, sino que, con ello, se logra también evitar o prevenir el fraude fiscal. Una actuación de control del fraude, por ejemplo, seleccionado a través del análisis de datos aquellos sectores de actividad o contribuyentes que presenten un perfil de mayor riesgo de fraude fiscal, como efecto inducido, provocará un mayor y mejor cumplimiento voluntario en los ejercicios subsiguientes. Por descontado, las actuaciones automatizadas de la Administración tributaria pueden tener lugar tanto en las labores de asistencia e información a los obligados tributarios como en el desarrollo de procedimientos de comprobación e investigación tributaria. Y qué decir de los derechos y garantías de los contribuyentes que, como hemos apuntado más atrás, tienen una aplicación transversal en estos tres campos. En segundo lugar porque, aunque la investigación y redacción de cada capítulo haya correspondido a uno de los investigadores del grupo, han existido durante el período de realización del proyecto múltiples reuniones telemáticas para acordar el enfoque del trabajo a realizar, la metodología a seguir, el reparto de los temas a tratar, etc. Los borradores de la redacción de los capítulos han sido leídos y revisados por todos los miembros del grupo de investigación, que han hecho correcciones, sugerencias, que han facilitado alguna información adicional y que, en definitiva, han dado su visto bueno al trabajo realizado. En pocas palabras, ha habido un enriquecedor trabajo en equipo. Por ello, y para finalizar, deseamos dar las gracias, una vez más, al Instituto de Estudios Fiscales por

*La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*

la concesión de este proyecto y por la confianza depositada en este equipo de investigación, permitiéndonos, con ello, la enriquecedora experiencia del trabajo en equipo de los tres integrantes del proyecto, de la Universidad de Murcia y de la Universidad Autónoma de Madrid.

También queremos expresar nuestro agradecimiento por brindarnos la oportunidad de publicar nuestro estudio en la serie *Documentos de Trabajo* del IEF y, si bien hacemos extensivo dicho agradecimiento a todo el equipo del IEF, no queremos dejar de mencionar especialmente a Cristina García-Herrera Blanco, Directora de Estudios del IEF y a Álvaro Jesús del Blanco García, Subdirector Adjunto de la Dirección de Estudios del IEF, que siempre nos han atendido con su habitual diligencia y con una cordialidad exquisita.

ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ  
Universidad Autónoma de Madrid

MARTA MARCOS CARDONA  
VICTORIA SELMA PENALVA  
Universidad de Murcia

## CAPÍTULO 1

# LA APLICACIÓN DE HERRAMIENTAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: ¿CÓMO AFECTA A LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS?

VICTORIA SELMA PENALVA

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Murcia

### 1. UNA APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y SU APLICACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El artículo 96 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), redactado en el año 2003, hace referencia a la utilización por parte de la Administración tributaria de tecnologías informáticas y telemáticas para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias. Hoy, diecinueve años más tarde, y pese a la visionaria redacción del precepto, la realidad ha superado las previsiones realizadas por el legislador tributario y nos encontramos ante un escenario en el que la digitalización de la sociedad es un hecho y la utilización de las nuevas tecnologías avanza exponencialmente dejando obsoleta la norma. La Administración tributaria no solo utiliza tecnologías de la información en sentido amplio, sino que aplica la inteligencia artificial a los procedimientos tributarios, dotándolos de gran eficacia, pero, al mismo tiempo, planteando nuevos retos y controversias que se deben resolver para aprovechar todas sus potenciales funcionalidades: ¿Qué es la inteligencia artificial? ¿Cuáles son los mecanismos de inteligencia artificial aplicados por la Administración tributaria? ¿Qué garantías ofrecen? ¿Quién es el responsable de su funcionamiento? ¿Se ven afectados los derechos y garantías de los obligados tributarios por el uso de estas aplicaciones tecnológicas? ¿Es necesario ampliar o reforzar sus derechos?

La transformación digital viene produciéndose desde hace años y la hemos podido observar en el esfuerzo realizado por la Administración tributaria para facilitar y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de la puesta a disposición de los ciudadanos de servicios de información y asistencia de carácter digital y abierto, por ejemplo, dando la posibilidad de acceder a través de su página web a los modelos y formularios de todas las declaraciones, así como a las instrucciones para su cumplimentación. También se ha puesto de manifiesto con la implementación de su sede electrónica en la que, previa identificación digital, se permite el acceso a múltiples gestiones y servicios que antes solo se prestaban de forma presencial, por ejemplo, la presentación mediante registro electrónico de declaraciones, documentación, alegaciones o la contestación de requerimientos, la realización de pagos, la solicitud de aplazamientos o la recepción de notificaciones con garantía de autenticidad de forma virtual.

Como podemos observar, estos mecanismos digitales de colaboración entre la Administración y los obligados tributarios han dado paso a una realidad tecnológicamente más avanzada, en la que la inteligencia artificial ha irrumpido con fuerza. Pero ¿qué es la inteligencia artificial y cómo se aplica en el ámbito tributario?

Según la Real Academia Española<sup>1</sup>, la inteligencia artificial se refiere a la disciplina científica que se ocupa de crear programas informáticos que ejecutan operaciones comparables a las que realiza la mente humana, como el aprendizaje y el razonamiento lógico, es decir, la inteligencia artificial se basa en que un programa informático pueda simular el razonamiento humano a través del análisis mecánico de una serie de datos e información, resolviendo una situación o llegando a alguna conclusión o respuesta igual que lo haría una persona. Recientemente, la Comisión Europea<sup>2</sup> la definía como “sistemas de software (y posiblemente también de hardware) diseñados por humanos que, ante un objetivo complejo, actúan en la dimensión física o digital: percibiendo su entorno, a través de la adquisición e interpretación de datos estructurados o no estructurados, razonando sobre el conocimiento, procesando la información derivada de estos datos y decidiendo las mejores acciones para lograr el objetivo dado. Los sistemas de IA pueden usar reglas simbólicas o aprender un modelo numérico, y también pueden adaptar su comportamiento al analizar cómo el medio ambiente se ve afectado por sus acciones previas”.

La inteligencia artificial se considera una de las ramas de la computación que se ocupa de construir sistemas que permiten manifestar un comportamiento cada vez más inteligente<sup>3</sup> y, conforme señala la doctrina especializada<sup>4</sup>, existen dos tipos, la inteligencia artificial clásica, que se desarrolla mediante lógica simbólico-deductiva con base en el análisis formal y estadístico del comportamiento humano ante distintas situaciones, como el razonamiento basado en casos, soluciones a partir del conocimiento previo o en base a inferencias probabilísticas y, por otro lado, encontramos la inteligencia artificial computacional, que es la que se desarrolla mediante la lógica simbólico-inductiva con base en el aprendizaje interactivo, donde el aprendizaje se basa en datos empíricos mediante la adaptación de la realidad. No obstante, siguiendo lo expuesto por Merino Ramos<sup>5</sup>, experto en transformación digital, innovación y tecnología, no podemos entender qué es la inteligencia artificial sin hacer referencia también a otros dos conceptos: el *machine learning* y el *deep learning*.

Como hemos visto, la inteligencia artificial puede llegar a replicar el pensamiento lógico y racional del ser humano, puede tomar decisiones basándose en un proceso de aprendizaje y es capaz de

---

<sup>1</sup> Vid. <https://dle.rae.es/inteligencia>

<sup>2</sup> COMISIÓN EUROPEA, “AI Watch Defining Artificial Intelligence: Towards an operational definition and taxonomy of artificial intelligence”, *JRC Technical Report*, Luxemburgo, 2020, pág. 4.

<sup>3</sup> LOAIZA ÁLVAREZ, R., *De la información a la informática*, Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid, Medellín, 1991, págs. 27 y ss.

<sup>4</sup> Entre otros, ALVARADO ROJAS, M. E., “Una mirada a la inteligencia artificial”, *Revista Ingeniería, Matemáticas y Ciencias de la Información*, núm. 3/2015, pág. 30.

<sup>5</sup> MERINO RAMOS, I., “¿Qué hay detrás de Siri o Alexa? Inteligencia artificial aplicada a la empresa”, *En Profundidad*, AUSAPE, Abril 2020, págs. 46-47.

imitar las funciones cognitivas del ser humano para resolver un problema o contestar a una pregunta y esto lo hace gracias al *machine learning* o aprendizaje automático, rama del conocimiento que se integra en la inteligencia artificial. El *machine learning* utiliza técnicas estadísticas y algoritmos computacionales para proporcionar a los ordenadores la capacidad de aprender tras procesar datos en una cantidad suficiente, esto es, se basa en secuencias de pasos lógicos y finitos apoyados en grandes cantidades de datos que permiten tomar una decisión o realizar una predicción y se diferencia de los métodos estadísticos convencionales en que, mientras estos aprenden por medio de reglas, en el aprendizaje automático se aprende con ejemplos y con datos, de tal forma que, a mayor exposición de datos, la herramienta mejora y aprende con la experiencia<sup>6</sup>.

Por lo que respecta al *deep learning* o aprendizaje profundo, se centra en el procesamiento de datos algorítmicamente de modo que el algoritmo pueda reconocer en esos datos determinadas pautas. Este reconocimiento permite reacciones y adaptaciones del ordenador al entorno, lo que facilita aprender imitando el funcionamiento del cerebro humano mediante redes neuronales artificiales sin intervención humana alguna. Actualmente solo es un paradigma, un subcampo del *machine learning*.

Una vez hechas estas aclaraciones, y aunque la inteligencia artificial resuene como si fuera un término de ciencia ficción, lo cierto es que su aplicación por parte de las Administraciones públicas se encuentra en auge ya que intensifica su eficiencia y eficacia y reduce costes. La propia Comisión Europea, en su Libro Blanco sobre la inteligencia artificial<sup>7</sup>, insta al Sector Público a promover su adopción, al mismo tiempo que se compromete a mejorar el acceso a los datos como oportunidad para que Europa se posicione en la primera línea de la transformación en materia de datos e inteligencia artificial, así como a promover prácticas de gestión responsable.

La Administración tributaria española sigue la línea de actuación de otras Administraciones tributarias europeas y es pionera respecto a las demás Administraciones públicas de nuestro país al incorporar herramientas que emplean la inteligencia artificial con una múltiple finalidad<sup>8</sup>:

---

<sup>6</sup> ÁLVAREZ VEGA, M.; QUIRÓS MORA, L. M., y CORTÉS BADILLA, M. V., “Inteligencia artificial y aprendizaje automático en medicina”, *Revista médica Sinergia*, núm. 8/2020. Disponible en: <http://revistamedicasinergia.com>

<sup>7</sup> COMISIÓN EUROPEA COM (2020), de 19 de febrero de 2020. Libro Blanco sobre la Inteligencia Artificial-un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza.

<sup>8</sup> En este sentido, ÁLAMO CERRILLO, R., “La necesaria digitalización de la Administración tributaria como consecuencia de la economía digital”, en Moreno González, S., y Carrasco Parrilla, P. J. (Dir.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2021, págs. 605 y ss. Y también, BUENO MALUENDA, C., “La irrupción de los algoritmos en las Administraciones públicas, en particular en España”, en Tirado Robles, M. C., y Cruz Padial, I. (Dir.), *Retos de la sociedad digital. Regulación y fiscalidad en un contexto internacional*, Reus, 2022, pág. 124, solo reconoce un doble objetivo, distinguiendo entre la inteligencia artificial aplicada a la configuración de perfiles de riesgo, y la empleada para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

En primer lugar, para incentivar y facilitar la colaboración entre la Administración y los obligados tributarios, así como para asistir y ayudar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En segundo término, para agilizar sus trámites en el marco de los procedimientos tributarios, con el objetivo de dotar de eficacia y eficiencia a su funcionamiento en aras de dar cumplimiento al derecho fundamental a una buena administración recogido en el artículo 103 de la Constitución Española (en adelante, CE)<sup>9</sup> y en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante, CDFUE)<sup>10</sup>. En este mismo sentido, la Estrategia Nacional de Inteligencia Artificial<sup>11</sup> resalta la importancia de la inteligencia artificial como factor de mejora de la eficacia en la Administración Pública y destaca su doble valor ya que, por un lado, conlleva mejorar la transparencia y comunicación de la actividad pública y, por otro, ayuda a conocer de manera más exacta la realidad y a determinar las prioridades de actuación.

Para terminar, la Administración tributaria configura la inteligencia artificial como una herramienta fundamental en la lucha contra el fraude fiscal permitiéndole detectar incumplimientos, así como prever comportamientos irregulares o medir el riesgo de determinadas situaciones.

En definitiva, son muchas las aplicaciones que la inteligencia artificial tiene en el ámbito tributario. En las líneas que siguen analizaremos los diferentes mecanismos de inteligencia artificial que viene utilizando la Administración tributaria y los pondremos en relación con los derechos y garantías de los contribuyentes que en cada momento puedan verse afectados por su aplicación, asimismo, resolveremos las cuestiones relativas a las garantías de fiabilidad y exactitud que los mismos ofrecen, así como los riesgos que pueden generar.

---

<sup>9</sup> Art. 103 CE “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

<sup>10</sup> Art. 41 CDFUE “Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable. 2. Este derecho incluye en particular: a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente; b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial; c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones. 3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros. 4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua”.

<sup>11</sup> Estrategia Nacional de Inteligencia Artificial, Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, noviembre de 2020, disponible en: [https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/ficheros/201202\\_ENIA\\_V1\\_0\\_Resumen\\_ejecutivo.pdf](https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/ficheros/201202_ENIA_V1_0_Resumen_ejecutivo.pdf)

## 2. HERRAMIENTAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL EMPLEADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

### 2.1. Medidas de *machine learning* de asistencia al contribuyente y actuaciones de mejora del cumplimiento voluntario

La progresiva modernización, así como la paulatina introducción de avances tecnológicos por parte de la Administración, ha supuesto la utilización de nuevas técnicas dirigidas a mejorar y facilitar el cumplimiento voluntario<sup>12</sup>. En el marco del desarrollo y evolución del modelo de asistencia al contribuyente al que hacen referencia las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022<sup>13</sup>, la Dirección General de la AEAT hace hincapié en la asistencia digital integral que se proyecta, por ejemplo, en la utilización de mecanismos de atención no presencial, el impulso de la aplicación móvil “Agencia tributaria”, la puesta a disposición del contribuyente de sus datos fiscales o la generación de avisos y advertencias interactivas en la cumplimentación de modelos tributarios *online*.

De esta forma, aunque se mantiene la asistencia personal y presencial, la Administración pretende potenciar la utilización de mecanismos digitales dirigidos a la atención no presencial, por ejemplo, a través de llamadas salientes especializadas<sup>14</sup>, correos electrónicos o videollamadas, pero, es más, también se emplean herramientas asistenciales basadas en la inteligencia artificial en las que no existe intervención humana directa alguna (aunque sí indirecta) y que son realmente útiles. Las baterías de preguntas y respuestas, más conocidas como FAQs (*Frequently asked questions*), han dado paso a aplicaciones tecnológicas que permiten una asignación más eficiente de los recursos materiales y humanos disponibles y que facilitan la obtención de información de manera más rápida y sencilla, así como la realización de trámites de forma más ágil y eficaz, nos referimos a los asistentes virtuales o chatbots<sup>15</sup>.

Conforme señalan Bohr y Memarzadeh<sup>16</sup>, los chatbots consisten en aplicaciones de conversación inteligentes que utilizan sofisticados algoritmos de inteligencia artificial para interpretar y reaccionar a lo que dicen los usuarios imitando una narrativa humana, comprenden el contexto y proporcionan una respuesta coherente y avanzada de manera instantánea. Es decir, son

---

<sup>12</sup> En relación con el cumplimiento voluntario, *Vid.* SERRANO ANTÓN, F., “La digitalización como factores de cambio en los sistemas de facturación y suministro de información: hacia una tributación basada en el data analytics y la inteligencia artificial”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2/2022, págs. 69-72.

<sup>13</sup> Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022.

<sup>14</sup> En la campaña de Renta de 2020 se puso en marcha el plan “Le Llamamos” de asistencia personalizada por teléfono mediante cita previa para la realización de la declaración. Dados los buenos resultados continúa en la campaña de Renta de 2021: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/consultas-informaticas/renta-ayuda-tecnica/cita-previa-renta.html>

<sup>15</sup> En relación con la configuración y funcionamiento de los chatbots, *vid.* SEGARRA TORMO, S., “Fiscalidad e inteligencia artificial”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Inteligencia artificial y Administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, págs. 31-33,

<sup>16</sup> BOHR, A., y MEMARZADEH, K., *Inteligencia artificial en el ámbito de la salud*. Elsevier, 2022, pág. 214.

*La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*

programas computacionales que simulan una conversación con una persona real a través de mensajes de texto o incluso de voz, respondiendo a preguntas referidas a aspectos generales de su ámbito de conocimiento y seleccionando de su base de datos las palabras que, teóricamente, se encuentran más relacionadas con la cuestión formulada. Pero ¿cómo funcionan?

La utilización de chatbots comenzó hace décadas, todos recordamos al asistente de Microsoft Office, Clipo, un clip animado e interactivo que ayudaba a los usuarios a interconectar con el contenido de ayuda de Office, y en la actualidad, otros ayudantes interactivos a los que estamos habituados son Siri, asistente de Apple, o Alexa, la homóloga de Amazon. Pues bien, las Administraciones públicas han reproducido el funcionamiento de estos ayudantes virtuales para ponerlos al servicio de los ciudadanos, así lo podemos ver en el Ayuntamiento de Las Rozas que ha desarrollado a su asistente “María”, que ofrece información sobre las distintas áreas del municipio; por su parte, el Ministerio de Cultura cuenta con su chatbot llamado “i”<sup>17</sup>, que orienta a los usuarios a través de la página web del Ministerio y los ayuda a encontrar los horarios, y también diferentes universidades públicas, entre otras, la Universidad de Murcia y la Universidad Politécnica de Cartagena que han puesto al servicio de sus estudiantes a Lola, una asistente virtual que presta asistencia con los trámites de preinscripción y matrícula.

La Administración tributaria no se ha quedado atrás, y también está desarrollando esta aplicación de inteligencia artificial en diferentes ámbitos, por ejemplo, comenzó dando soporte a los contribuyentes en la gestión del suministro inmediato de información en el IVA a través de un asistente virtual cuando en el año 2017 se implantó este sistema obligatorio para determinados sujetos de IVA<sup>18</sup> y, recientemente, ha ampliado el ámbito de asistencia y ayuda, ofreciendo información acerca de diferentes cuestiones de IVA (comercio exterior, modificación de la base imponible y rectificación de deducciones, operaciones inmobiliarias, facturación y registro, sujeción y exenciones, cálculo de IVA repercutido, deducciones y devoluciones)<sup>19</sup> y englobando otras herramientas, como son los localizadores. En el marco del IRPF cuenta con un “Informador de Renta”, servicio ofrecido desde la página web de la AEAT para resolver las dudas más destacadas y que permite contactar con especialistas de la Administración Digital Integral a través de un chat para realizar aclaraciones.

En relación con el censo o el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), la Administración tributaria aun no dispone de un chatbot que suministre información interactiva sobre las dudas que los mismos puedan suscitar, pero sí pone a disposición de los contribuyentes un informador censal<sup>20</sup> que proporciona información sobre cómo solicitar el NIF y demás temas relacionados con los trámites censales respondiendo a un cuestionario interactivo, así como

<sup>17</sup> PÉREZ ROSADO, J. M., “El Asistente Virtual del Ministerio de Cultura como primer nivel de atención al ciudadano”, [Documento en línea], Ministerio de Cultura, [Fecha de consulta: 23/05/2022], Disponible en: [https://administracionelectronica.gob.es/pae\\_Home/dam/jcr:fb3e09e7-7459-4ea4-90b4-a451b5683670/28estrategias.pdf](https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/dam/jcr:fb3e09e7-7459-4ea4-90b4-a451b5683670/28estrategias.pdf)

<sup>18</sup> <https://www2.agenciatributaria.gob.es/wlpl/AVAC-CALC/AsistenteSII>

<sup>19</sup> <https://www2.agenciatributaria.gob.es/wlpl/AVAC-CALC/AsistenteIVA>

<sup>20</sup> <https://www2.agenciatributaria.gob.es/wlpl/AVAC-CALC/InformadorCensal>

facilita un buscador de actividades económicas<sup>21</sup> y sus obligaciones tributarias<sup>22</sup>. En estas aplicaciones la Administración tributaria ha utilizado la inteligencia artificial para analizar cuáles eran las cuestiones que con más frecuencia se consultaban en las FAQs para así crear este otro modelo de respuestas más ágil e interactivo.

En cualquier caso, la aplicación de herramientas digitales está en constante desarrollo, entre los objetivos para el ejercicio 2022 de la Administración tributaria destaca la ampliación del ámbito de aplicación de la asistencia virtual a otros impuestos, así como la introducción de herramientas complementarias de asistencia online en aquellos ámbitos en los que ya se utilizan asistentes virtuales, todo ello en aras de garantizar la calidad y de lograr un funcionamiento óptimo del servicio. Asimismo, dados los buenos resultados que en el IVA ha cosechado el asistente virtual puesto a disposición de los contribuyentes (las consultas atendidas por el personal de la Administración tributaria en relación con la gestión del Suministro Inmediato de Información han disminuido en un 85%), la Administración tributaria pretende aplicarlo también en el IRPF, sirviéndose de la inteligencia artificial para la contestación de consultas y, sobre todo, para obtener información sobre cuáles son las dudas más frecuentes lo que, al mismo tiempo, permitiría a la aplicación, empleando el *machine learning*, aprender y aumentar su base de conocimientos para aplicarlos en futuras consultas.

En otro orden de cosas, la Administración tributaria dispone de una ingente base de datos conformada por la información incluida en las diferentes declaraciones presentadas por los obligados tributarios, además, tras la instauración del sistema de Suministro Inmediato de Información de forma obligatoria para determinados contribuyentes en relación con el IVA, recoge la información contenida en los registros de facturación, asimismo, obtiene datos, informes, antecedentes y justificantes de terceros obligados a proporcionar información con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 de la LGT y, al mismo tiempo, recibe información relevante en virtud de los mecanismos de cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad, entre los que se incluye el intercambio automático de información entre las Administraciones tributarias de diferentes países.

Como sabemos, la Administración tributaria persigue mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, para ello, presenta diferentes iniciativas (en las que, como veremos, las nuevas tecnologías y la inteligencia artificial resultan muy útiles) orientadas a que los contribuyentes declaren sus bases imponibles de forma correcta, entre otras, la confección automática de modelos tributarios, la introducción automática o puesta a disposición de datos fiscales en declaraciones online, así como la generación de avisos y advertencias en la elaboración y presentación telemática de los modelos tributarios.

Por lo que respecta a la confección automática de declaraciones tributarias, los contribuyentes incluidos obligatoriamente en el sistema de Suministro Inmediato de Información en relación con

---

<sup>21</sup> <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/buscador-iae.html>

<sup>22</sup> <https://www2.agenciatributaria.gob.es/wpl/AVAC-CALC/InicioCenso>

la gestión del IVA tienen acceso a declaraciones cumplimentadas automáticamente por la AEAT en virtud de los datos fiscales que han proporcionado y que la Administración ha contrastado y verificado con la información de contraste procedente de terceros que pertenezcan al colectivo de este sistema o de la base de datos de la propia Administración. Asimismo, conforme se señala en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, los contribuyentes no obligados al Suministro Inmediato de Información tienen la posibilidad de confeccionar su modelo 303 automáticamente a partir de este año 2022 basándose en la información contenida en sus libros registro y pudiendo importar trimestralmente los datos de los libros para cumplimentar automáticamente la autoliquidación correspondiente del periodo que podrá presentar telemáticamente de forma instantánea.

Con el auge de las nuevas tecnologías, la Administración tributaria dispone de una mayor cantidad de información relevante para la declaración de determinados impuestos y es por ello por lo que los pone a disposición de los contribuyentes. Además, también proporciona avisos en el documento de datos fiscales del IRPF en relación con todas las fuentes de renta, tanto internas como internacionales, de las que haya tenido conocimiento, así como acerca de la realización de operaciones con monedas virtuales y criptoactivos.

Entre las directrices del Plan de actuación en este año 2022, se incluye la utilización de *machine learnig* para la detección de errores, así como para la advertencia de potenciales errores en la cumplimentación de determinados modelos tributarios (entre otros, el modelo 100 del IRPF). Esto es lo que Palacios i Delgado<sup>23</sup> denomina un *nudge* o, lo que es lo mismo, que la Administración de un “empujoncito” a los contribuyentes para mejorar la corrección de sus declaraciones tributarias. Tal y como destaca este autor, la calidad del borrador del IRPF es cada vez mayor gracias a los procesos informáticos de la AEAT, así como al intercambio de información con otros organismos, pese a ello, los contribuyentes modifican erróneamente el contenido de algunas casillas antes de formalizar su presentación, ocasionando costes a la Administración tributaria que tiene que regularizar esa declaración y molestias a los propios contribuyentes afectados, es por ello que se propone desarrollar un sistema predictivo basado en herramientas de inteligencia artificial que estimaría para cada contribuyente y para cada casilla de la declaración del IRPF cuál es la probabilidad de que se cometa un error en caso de modificarla y, en aquellos supuestos en los que la probabilidad de error fuera alta, se mostraría una advertencia en la pantalla.

En esta misma línea, otra de las directrices incluye la implementación del *behavioural insights*, esto es, la utilización de conocimientos de las ciencias del comportamiento en el diseño, instrumentación y evaluación de políticas fiscales. En el ámbito tributario se podría definir como el análisis de las motivaciones que impulsan a los contribuyentes al cumplimiento fiscal para así

---

<sup>23</sup> PALACIOS I DELGADO, R. D., “Proyecto Nudge RentaWeb”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Inteligencia artificial y Administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2021, págs. 498-499.

poder fomentarlo tanto a corto como a largo plazo<sup>24</sup>. En relación con esto, Soto Bernabeu<sup>25</sup> señala que el enfoque “behavioural insights” tiene su fundamento en el concepto de regularización responsable, lo que implica que la finalidad de la Administración tributaria no debe ser únicamente la regularización de incumplimientos, sino también la obtención de un nivel óptimo de cumplimiento por parte de los contribuyentes.

En cualquier caso, para la implementación de esta medida resulta fundamental la intervención de la inteligencia artificial, por ejemplo, para realizar el análisis de los datos correspondientes al comportamiento de un gran número de contribuyentes diferenciando el grado de cumplimiento de sus obligaciones tributarias en conjunción con los diferentes tipos de medidas destinadas a instar dicho cumplimiento, para así obtener un algoritmo que permita adoptar determinadas decisiones de política fiscal orientadas a conseguir un mayor nivel de cumplimiento. Durán Cabré y Esteller Moré<sup>26</sup>, ponen de manifiesto qué es el *behavioural insights* a través de una serie de ejemplos con actuaciones realizadas por otros Estados en el desarrollo de este concepto:

En Reino Unido se han introducido normas de conducta social en sus cartas a los contribuyentes, en concreto, hacen referencia a una comunicación enviada al contribuyente en la que se realizaba la siguiente afirmación: “nueve de cada diez personas pagan sus impuestos a tiempo”, lo que supuso aumentar la recaudación de impuestos en un 15 por ciento.

En Noruega se llevó a cabo un experimento entre más de 10.000 contribuyentes que no habían declarado correctamente todo su patrimonio situado en el extranjero. Los contribuyentes se dividieron en tres grupos, el primero no recibió ninguna notificación, el segundo grupo recibió una notificación en papel de una carta informativa sobre cómo se tenían que declarar los bienes situados en el extranjero, y el tercer grupo recibió la misma carta, pero de forma electrónica. El resultado fue que los contribuyentes que habían recibido la carta en papel declararon un 33 por ciento más de riqueza y contactaron un 80 por ciento más con los servicios de ayuda que aquellos que habían recibido la notificación electrónica.

## **2.2. La Inteligencia Artificial en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios: instrumentos empleados para controlar, prevenir y perseguir el fraude fiscal**

Nos encontramos inmersos en la era digital y la Administración tributaria no pierde la oportunidad de aplicar las innovaciones tecnológicas en todos sus ámbitos. Ya hemos visto como la Administración emplea las tecnologías de la información y las herramientas de inteligencia artificial para prestar información y asistencia a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus

<sup>24</sup> DURÁN CABRÉ, J. M., y ESTELLER MORÉ, A., “Los retos de la Administración tributaria en la era de la digitalización”, *ICE-La fiscalidad internacional ante los retos de la globalización, la digitalización y el envejecimiento*, núm. 917/2020, pág. 176.

<sup>25</sup> SOTO BERNABEU, L., “El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2021: la IA ha venido para quedarse”, [Documento en línea], Blog Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, [Fecha de consulta: 14/04/2022], disponible en: <https://rpdf.org/2021/02/17/el-plan-anual-de-control-tributario-y-aduanero-2021-la-ia-ha-venido-para-quequedarse/>

<sup>26</sup> DURÁN CABRÉ, J. M., y ESTELLER MORÉ, A., “Los retos de la Administración... Ob. Cit., págs. 176-177.

obligaciones fiscales, pero la aplicación de la inteligencia artificial no se limita a eso, sino que se extiende a determinadas actuaciones administrativas en el marco de los procedimientos tributarios, nos referimos, entre otros, a los actos administrativos automatizados, por ejemplo, en relación con las actuaciones de trámite de los procedimientos de gestión o de recaudación, con los actos de comunicación o de requerimiento de información, e incluso con la emisión de actos resolutorios de procedimientos a través de la informática decisional<sup>27</sup>, así como a aquellas otras actuaciones tendentes a impulsar el control selectivo y la investigación, o a luchar contra el fraude fiscal.

La inteligencia artificial resulta crucial para confeccionar líneas de actuación prioritaria en relación con la investigación y las actuaciones de control del fraude tributario, pudiendo medirse el riesgo de incumplimiento, a través de la creación de perfiles del potencial defraudador tributario. El riesgo del contribuyente se encuentra directamente relacionado con su disposición a cumplir con las obligaciones tributarias y con las consecuencias que tendría ante un incumplimiento<sup>28</sup>, y es precisamente esa premisa la que permite a la Administración tributaria hacer predicciones con datos a través del *machine learning*.

La base de datos de la AEAT contiene información exhaustiva y actualizada sobre los contribuyentes gracias a la colaboración con la Tesorería de la Seguridad Social, la Inspección de Trabajo, la Dirección General del Catastro y las Administraciones tributarias autonómicas, y a nivel internacional, a través de la cooperación de los Estados miembros de la Unión Europea y también de la OCDE, asimismo, hay que tener en cuenta que la totalidad de las declaraciones de los impuestos principales se presentan y pagan de forma electrónica, por lo que si unimos estas circunstancias al hecho de que todas las actuaciones de control están soportadas por aplicaciones informáticas que permiten el procesamiento de la información propia y de terceros, nos encontramos con que la Administración tributaria emplea instrumentos de inteligencia artificial para identificar y gestionar el riesgo de incumplimiento y para luchar contra el fraude fiscal, además, lo hace de forma eficaz, así se destaca en la autoevaluación asistida del sistema de administración tributaria de España que culminó con el Informe de Evaluación del Desempeño TADAT<sup>29</sup> y en el que nuestra Administración obtuvo la máxima calificación una vez examinados todos los indicadores relacionados con la gestión de riesgos.

---

<sup>27</sup> En relación con esta cuestión, RIBES RIBES, A., “La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18/2021, pág.3.

<sup>28</sup> SERRANO ANTÓN, F., “Inteligencia artificial y Administración tributaria. Especial referencia al procedimiento de inspección tributaria”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Inteligencia Artificial y Administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2021, págs. 165 y ss.

<sup>29</sup> Informe de Evaluación del Desempeño TADAT. Disponible en:

[https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/Sede/Agencia\\_Tributaria/Planificacion/Plan\\_estrategico\\_2020\\_2023/TADAT\\_Informe.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2020_2023/TADAT_Informe.pdf)

En el ámbito de los procedimientos de gestión, las herramientas de inteligencia artificial empleadas en el desarrollo de los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada ayudan a detectar incumplimientos de los contribuyentes.

Por lo que respecta a las funciones de control llevadas a cabo por la Inspección tributaria, gracias a la inteligencia artificial y al *machine learning*, se detectan potenciales sectores comunes de fraude y se fijan objetivos de trabajo inspector en base a métodos predictivos de análisis de datos que determinan el riesgo fiscal de los contribuyentes, sin perjuicio, tal y como se establece en el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria<sup>30</sup>, de examinar adicionalmente aquellos riesgos emergentes e imprevistos que, por razones de trascendencia, deban ser objeto de comprobación aunque no estén contemplados entre los criterios que integran la programación anual del Plan Inspector.

En relación con el sistema aduanero, Impuestos Especiales e impuestos medioambientales, la Administración realiza un control extensivo de análisis de datos basado en procedimientos de gestión tributaria en el que se comprueban declaraciones aduaneras y se comparan con las correspondientes declaraciones relativas a los demás tributos competencia del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales. Además, se desarrolla un control intensivo a través de los órganos de inspección.

En este sentido, el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria incorporó una adenda en este 2022 en la que se hace referencia a la puesta en funcionamiento del proyecto NIDEL, en el que se emplean herramientas de inteligencia artificial basadas en el *big data* para crear un sistema de medición del riesgo patrimonial en blanqueo de capitales, detectando personas cuyo patrimonio ha experimentado un aumento injustificado y que tienen a su vez vínculos con la delincuencia<sup>31</sup>.

En el ámbito de la recaudación, la inteligencia artificial se configura como una herramienta fundamental para luchar eficazmente contra el fraude fiscal, lo que se traduce en unas actuaciones de comprobación e investigación más eficientes gracias al desarrollo de nuevas herramientas informáticas que posibilitan un rápido análisis para la detección de riesgos.

Una vez realizada una breve aproximación a las diferentes herramientas de inteligencia artificial empleadas por la Administración tributaria con diferentes objetivos, analizaremos los derechos y garantías de los obligados tributarios que pueden verse afectados por la implementación de estas nuevas técnicas de procesamiento de la información.

---

<sup>30</sup> Plan Estratégico de la Agencia tributaria 2020-2023, disponible en:

[https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020\\_2023/PlanEstrategico2020.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf)

<sup>31</sup> Vid. Adenda 2022 del Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023. Disponible en:

[https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/Sede/Agencia\\_Tributaria/Planificacion/Plan\\_estrategico\\_2020\\_2023/Adenda\\_2022\\_Plan\\_Estrategico.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2020_2023/Adenda_2022_Plan_Estrategico.pdf)

### 3. DERECHOS Y GARANTÍAS QUE PUEDEN RESULTAR AFECTADOS POR LA APLICACIÓN DE MECANISMOS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL

#### 3.1. Derecho a ser informados y asistidos por la Administración sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias

El artículo 34.1.a) de la LGT recoge el derecho de los obligados tributarios a ser informados y asistidos por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Podría considerarse que el respeto de este derecho se encuentra garantizado con la puesta a disposición de los obligados tributarios de los asistentes virtuales, así como con la utilización de medidas telemáticas tendentes al correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales y a la adecuada cumplimentación de los modelos tributarios, ya que, al mismo tiempo que la Administración proporciona información y colaboración, consigue un ahorro en los costes inherentes a la prestación presencial y personal de estos servicios, sin embargo, este crecimiento digital normalmente lleva coligado una minimización de la presencialidad en la relación con la Administración tributaria, lo que puede favorecer la existencia de situaciones injustas.

En este entorno, debemos analizar el derecho de los obligados tributarios a ser informados y asistidos por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de forma conjunta con el derecho de acceso universal a internet que recoge el artículo 81 de la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales (en adelante, LOPDPGDD)<sup>32</sup>, en particular, con lo dispuesto en su apartado segundo que garantiza “un acceso universal, asequible, de calidad y no discriminatorio para toda la población”. Asimismo, esto lo debemos poner en relación con el derecho a la igualdad y a la no discriminación establecido en el artículo 14 de la CE, “los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

De acuerdo con lo dispuesto en estos tres preceptos, podemos afirmar que para respetar el derecho de los obligados tributarios a ser informados y asistidos por la Administración tributaria, esa información y esa asistencia debe prestarse de manera efectiva, esto es, debe llegar verdaderamente a sus destinatarios y, además, debe ser accesible para todos los obligados tributarios, esto quiere decir que la Administración tributaria debe poner todos los medios a su alcance para que la no presencialidad, o presencialidad digital, en la prestación de sus servicios no favorezca una posible discriminación tecnológica de algunos obligados tributarios provocada por la existencia de una brecha digital que merme sus derechos y garantías.

El concepto “brecha digital” o *digital divide*, nació en los años 80 en Francia como consecuencia de un proyecto de una operadora de telefonía francesa, el proyecto “Minitel”, que pretendía digitalizar las guías telefónicas sustituyendo el papel por un terminal con acceso a una base de datos con los números de los usuarios. En esta situación, la operadora se planteó si esos

---

<sup>32</sup> Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

terminales se debían proporcionar de forma gratuita o si, por el contrario, los usuarios debían abonarlos, si optaban por la segunda posibilidad se generaría una distancia entre los que podían comprarlo y los que no, a esta distancia se le denominó “brecha digital”<sup>33</sup>.

Los motivos que ocasionan la brecha digital son variados, aunque originariamente la causa principal fue el sesgo socioeconómico de determinados grupos de población que les impedía tener la capacidad económica necesaria para acceder a las nuevas tecnologías, hoy intervienen muchos más factores. Si aplicamos este concepto a la época actual y al territorio español en particular, nos encontramos con que el uso de las tecnologías de la información se ha generalizado de forma que el 95 por ciento de los hogares españoles en el ejercicio 2020 tenía acceso a internet, elevándose con respecto a los datos de años anteriores según la información proporcionada por el Instituto Nacional de Estadística (en adelante, INE)<sup>34</sup>.

En cuanto al uso de internet por persona, en el año 2021 en nuestro país el 93,9 por ciento de la población de 16 a 74 años había utilizado internet en los últimos tres meses, lo que supone un 0,7 por ciento más que en 2020. Si diferenciamos por edad y sexo, nos encontramos con que el 74,6 por ciento de los hombres y el 72 por ciento de las mujeres con una edad comprendida entre los 65 y los 74 años usaron internet en los últimos tres meses, frente al 99,4 por ciento de los hombres y el 99,2 por ciento de las mujeres que lo hicieron con una edad entre los 25 y los 34 años<sup>35</sup>.

Como podemos observar, los datos se mantienen elevados, no obstante, aunque un alto porcentaje de personas reconozcan tener acceso a internet o haber usado internet, la brecha digital sigue existiendo en el acceso a los servicios de asistencia puestos a disposición de los contribuyentes por la Administración tributaria:

Primero, porque la estadística realizada por el INE se limita a conocer el acceso a internet de las personas hasta los 74 años ¿qué ocurre con los mayores de esa edad? El acceso a internet de aquellas personas con una edad igual o superior a 75 años disminuye de forma radical, existiendo un 40,5 por ciento de personas mayores que aseguran no haber accedido a internet nunca<sup>36</sup>, es más, es en este sector de población en el que además se produce lo que podemos llamar la brecha dentro de la brecha, nos referimos a la brecha de género integrada en esta brecha digital, ya que las mujeres suelen tener menos conocimientos tecnológicos que los hombres en ese rango de edad<sup>37</sup>.

<sup>33</sup> MARTÍN ROMERO, A. M., “La brecha digital generacional”, *Temas Laborales*, núm. 151/2020, págs. 79-80.

<sup>34</sup>[https://www.ine.es/ss/Satellite?L=es\\_ES&c=INESeccion\\_C&cid=1259925529799&p=%5C&pagename=ProductosYServicios%2FPYSLayout&param1=PYSDetalle&param3=1259924822888](https://www.ine.es/ss/Satellite?L=es_ES&c=INESeccion_C&cid=1259925529799&p=%5C&pagename=ProductosYServicios%2FPYSLayout&param1=PYSDetalle&param3=1259924822888)

<sup>35</sup>[https://www.ine.es/ss/Satellite?L=es\\_ES&c=INESeccion\\_C&cid=1259925528782&p=1254735110672&pagename=ProductosYServicios%2FPYSLayout](https://www.ine.es/ss/Satellite?L=es_ES&c=INESeccion_C&cid=1259925528782&p=1254735110672&pagename=ProductosYServicios%2FPYSLayout)

<sup>36</sup> Vid. <https://www.mayoresudp.org/el-uso-de-internet-entre-las-personas-mayores-de-65-anos-sigue-aumentando/?reload=891480>

<sup>37</sup> En relación con los motivos que provocan la brecha digital de género, resulta muy interesante el trabajo de ARENAS RAMIRO, M., “Brecha digital de género: La mujer y las nuevas tecnologías”, *Anuario de la Facultad de Derecho-Universidad de Alcalá IV*, 2011, págs. 114 y ss.

Segundo, porque hay personas que, pese a tener posibilidad de acceder a internet, no tienen conocimientos de informática o carecen de las habilidades o el interés necesario para acceder y disfrutar de estos servicios sin ayuda de otras personas. Tal y como señala Olarte Encabo<sup>38</sup>, para determinar el contenido de la brecha digital se ha de tener presente que no es solo un concepto asociado al acceso a internet, sino que está íntimamente relacionado con las habilidades y competencias necesarias para saber usar las nuevas tecnologías.

Y tercero, porque, como destaca Díaz Calvarro<sup>39</sup>, “esos datos se tienen que contextualizar en el marco de la cultura administrativa de nuestro país que todavía hoy prefiere el contacto directo con una persona que le ayude o le indique cómo realizar la gestión. Y eso es así incluso entre los que se relacionan con la Administración por medios electrónicos, ya que el nivel de interacción es, en la mayoría de los casos, escaso”. En esta misma línea, Cierco Seira<sup>40</sup> resalta la importancia de la percepción de los ciudadanos acerca de la mejora en la eficacia de los procedimientos administrativos que supone la aplicación de las nuevas tecnologías ya que, a diferencia de lo que ocurre con las empresas, los ciudadanos parecen conceder una mayor importancia a la atención personal en detrimento de los beneficios que la Administración electrónica puede aportar.

De esta forma, nos encontramos con lo que podemos denominar, más que una brecha digital socioeconómica, una brecha digital generacional que se manifiesta en una barrera de accesibilidad para los mayores. Conforme avanza la edad de los contribuyentes estos se dividen en usuarios conectados, usuarios no conectados y usuarios conectados que no saben o no quieren acceder a los servicios digitales que la Administración tributaria les ofrece. Sin embargo, no hay que olvidar que todos los obligados tributarios tienen derecho a ser informados y asistidos por la Administración tributaria, y si esto lo ponemos en relación con el derecho que asiste a las personas físicas, conforme a lo establecido en el artículo 14 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP)<sup>41</sup>, a elegir en todo momento si se comunican con las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, podemos concluir que no se puede limitar el derecho a una asistencia presencial y directa por parte del personal de la Administración tributaria y provocar una discriminación digital, y más cuando los principales afectados pertenecen a un grupo poblacional que debe ser objeto de especial atención y protección como son los mayores. En este contexto, resulta interesante hacer referencia al reciente auto de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS<sup>42</sup> en el que se admite a trámite el recurso de casación presentado por la Asociación Española de Asesores Fiscales contra la exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de internet contenida en la Orden

<sup>38</sup> OLARTE ENCABO, S., “Brecha digital, pobreza y exclusión social”, *Temas Laborales*, núm. 138/2017, pág. 292.

<sup>39</sup> DÍAZ CALVARRO, J. M., “La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico”, [Documento en línea], *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2021, [Fecha de consulta: 17/04/2022], disponible en: <https://www.thomsonreuters.es>

<sup>40</sup> CIERCO SEIRA, C., “La Administración electrónica al servicio de la simplificación administrativa”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 38/2011, págs. 180-181.

<sup>41</sup> Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común.

<sup>42</sup> ATS núm. 8331/2022, de 25 de mayo.

ministerial HAC/277/2019<sup>43</sup>, entre otros motivos, por la posible vulneración del principio constitucional de no discriminación por razón de edad en el campo digital.

La Administración tributaria mantiene servicios de asistencia y atención con carácter personal y presencial, pero su oferta se ha reducido mucho, y más en estos últimos años marcados por el COVID-19, además, suelen ser servicios prestados mediando una cita previa que hay que solicitar por internet, por lo que no se reducen los problemas de acceso. No hablamos de que la introducción de estas herramientas no sea positiva o no haya que potenciarla, sino que no se debe imponer su utilización para la solicitud de asistencia o ayuda para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que hacerlo podría vulnerar los Derechos Fundamentales de un sector de la población “en la medida en que puede ser un elemento generador de dependencia económica, pobreza, exclusión digital y/o expulsión de la economía basada en datos<sup>44</sup>”, afectaría al principio de igualdad y al pleno y efectivo desarrollo del Estado Social, puesto que no todos los ciudadanos disponen de ordenador ni de conexión a internet, así como no tienen los necesarios conocimientos y habilidades para utilizar estos sistemas de información<sup>45</sup>.

En definitiva, el desarrollo tecnológico de la Administración tributaria no debe suponer una merma en los derechos de los obligados tributarios<sup>46</sup>, ya que, como recuerda Jiménez Asensio<sup>47</sup>, del actual marco normativo formal cabe deducir que los ciudadanos tienen un derecho a ser atendidos presencialmente en las oficinas públicas, siendo imposible legalmente obligarlos a relacionarse electrónicamente con las administraciones públicas.

---

<sup>43</sup> Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2018, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

<sup>44</sup> MARTÍNEZ MARTÍNEZ, R., “Inteligencia artificial desde el diseño. Retos y estrategias para el cumplimiento normativo”, *Revista catalana de dret públic*, núm. 58/2019, págs. 68-69.

<sup>45</sup> OLARTE ENCABO, S., “Brecha digital, pobreza y ...”, *Ob. Cit.*, pág. 297.

<sup>46</sup> Para tratar de solventar esta discriminación tecnológica, el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital incluye entre los ejes estratégicos de la Agenda Digital España 2025 el de garantizar una conectividad digital adecuada para toda la población promoviendo la desaparición de la brecha digital entre zonas rurales y urbanas, y el de reforzar las competencias digitales del conjunto de la ciudadanía de tal manera que en el año 2025 el 80 por ciento de las personas tengan conocimientos digitales básicos y que la mitad de ellas sean mujeres. Asimismo, la línea de actuación número uno del Plan Nacional de Competencias Digitales (disponible en: [https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/ficheros/210127\\_plan\\_nacional\\_de\\_competencias\\_digiales.pdf](https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/ficheros/210127_plan_nacional_de_competencias_digiales.pdf)) busca capacitar a la ciudadanía en la era digital universalizando las competencias digitales básicas para que todas las personas puedan, entre otras cosas, comunicarse y relacionarse con las administraciones usando las tecnologías digitales con autonomía y suficiencia.

<sup>47</sup> JIMÉNEZ ASENSIO, R., “Transformación digital, Administración Pública y derechos de la ciudadanía”, en AA.VV., *Instrumentos para avanzar hacia una Administración más cercana a la ciudadanía*, Ararteko, Vitoria-Gasteiz, 2021, págs. 47-48.

También nos podemos encontrar con la situación contraria, es decir, en lugar de obligados tributarios que ven limitado el ejercicio de su derecho a ser informados y asistidos sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por no saber o no querer utilizar las herramientas digitales puestas a su disposición, personas que quieren utilizarlas, pero encuentran obstáculos para ello, nos referimos a las personas con capacidades especiales.

La Administración tributaria ha implementado medidas tendentes a la accesibilidad de todos a estos servicios, sin embargo, la realidad es que estas medidas resultan muchas veces insuficientes, por ejemplo, una de las opciones para que las personas con discapacidad puedan obtener información es la de solicitarla a través de la sede electrónica de la Administración tributaria, el inconveniente estriba en que el plazo de resolución es de tres meses<sup>48</sup>, un plazo muy largo si lo comparamos con la inmediatez de los sistemas interactivos de información y asistencia desarrollados en los últimos años.

Desde nuestra perspectiva, es imprescindible que la Administración tributaria contemple la adaptación de los sistemas de información y asistencia más modernos, como son los asistentes virtuales o chatbots, a las necesidades de los obligados tributarios que tengan alguna discapacidad que les impida aprovecharlos tal y como están configurados. En este sentido, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 49 de la CE “los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales o psíquicos a los que prestarán la atención personalizada que requieran (...)”. Asimismo, la CE en su artículo 9 indica que “corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en los que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impiden o dificultan su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, cultural y social”. Por su parte, el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social<sup>49</sup> también hace referencia a esta cuestión, y dispone en su artículo 64 que “con el fin de garantizar el derecho a la igualdad de oportunidades a las personas con discapacidad, los poderes públicos establecerán medidas contra la discriminación y medidas de acción positiva”, del mismo modo, en su artículo 28 determina que “las condiciones básicas de accesibilidad y no discriminación que deberán reunir las oficinas públicas, dispositivos y servicios de atención al ciudadano y aquellos de participación en los asuntos públicos, incluidos los relativos a la Administración de Justicia y a la participación en la vida política y los procesos electorales serán exigibles en los plazos y términos establecidos reglamentariamente. No obstante, las condiciones previstas en el párrafo anterior serán exigibles para todos los entornos, productos, servicios, disposiciones, criterios o prácticas administrativas, de acuerdo con las condiciones y plazos máximos previstos en la disposición adicional tercera”.

---

<sup>48</sup> Vid. Artículo 64 del 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.

<sup>49</sup> Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social.

Si realizamos una interpretación conjunta de estos preceptos, llegamos a la siguiente conclusión: la Administración tributaria debe garantizar el acceso de las personas con discapacidad a la información y asistencia sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en condiciones de igualdad de oportunidades con respecto a los demás obligados tributarios<sup>50</sup>, esto implica que si, por ejemplo, una persona con dificultades visuales no puede acceder al asistente virtual del IVA tal y como está configurado en la actualidad, la Administración tributaria debe adaptarlo o incorporar un asistente equivalente al que pueda acceder sin impedimentos<sup>51</sup>.

### **3.2. Derecho a ser asistidos en el uso de medios electrónicos en sus relaciones con las Administraciones Públicas**

Este derecho no se encuentra recogido de manera expresa en la LGT, aunque se puede considerar una extensión del derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones al que acabamos de hacer referencia en cuanto a que, para que sea vea cumplido de manera efectiva dicho derecho, resulta imprescindible que la Administración asista a los obligados tributarios en el uso de los medios electrónicos necesarios.

Este derecho de asistencia también se puede desprender del contenido del artículo 96.1 de la LGT “La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan”, y se encuentra regulado expresamente en los artículos 12<sup>52</sup> y 13.b) de la LPACAP, estos preceptos configuran esta asistencia como una obligación de la Administración, en la medida en que ésta debe garantizar que los interesados puedan relacionarse con ella a través de medios electrónicos, y al mismo tiempo, como un derecho de las personas en sus relaciones con la Administración Pública, entendido como el derecho de los ciudadanos a ser auxiliados por funcionarios públicos para

---

<sup>50</sup> Así lo establece el artículo XI de la Carta de Derechos Digitales, elaborada a partir del trabajo realizado por el Grupo asesor de Expertas y Expertos<sup>1</sup> constituido por la Secretaría de Estado de Digitalización e Inteligencia Artificial del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital:

“1. Se promoverán las condiciones necesarias para garantizar la accesibilidad universal de los entornos digitales, en particular a las personas con discapacidad, tanto desde el punto de vista del diseño tecnológico como respecto de sus contenidos, asegurando especialmente que la información relativa a las condiciones legales del servicio resulte accesible y comprensible. 2. Los entornos digitales, en particular los que tengan por finalidad la participación en los asuntos públicos, incorporarán medidas que aseguren la participación efectiva, en particular de las personas con discapacidad. 3. Se fija el objetivo de garantizar el derecho a la alfabetización y a la educación digital, en particular de las personas con discapacidad”.

<sup>51</sup> 3.2. Ley 51/2003, de 2 de diciembre, Ley de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad.

<sup>52</sup> Art. 12 de la LPACAP “1. Las Administraciones Públicas deberán garantizar que los interesados pueden relacionarse con la Administración a través de medios electrónicos, para lo que pondrán a su disposición los canales de acceso que sean necesarios así como los sistemas y aplicaciones que en cada caso se determinen. 2. Las Administraciones Públicas asistirán en el uso de medios electrónicos a los interesados no incluidos en los apartados 2 y 3 del artículo 14 que así lo soliciten, especialmente en lo referente a la identificación y firma electrónica, presentación de solicitudes a través del registro electrónico general y obtención de copias auténticas (...)”.

garantizar la accesibilidad en el uso de los medios electrónicos puestos a su disposición por la Administración, es decir, nos encontramos ante un derecho al que podríamos denominar “de asistencia técnica” en la medida en que lo que garantiza no es ya el acceso a información o asistencia de carácter tributario, sino ayuda en la utilización de los medios electrónicos disponibles para poder alcanzarla.

En cuanto a las cuestiones de índole electrónica sobre las que debe prestar asistencia la Administración, el legislador no restringe la asistencia a un objeto concreto, sino que la deja abierta a cualquier relación a través de medios electrónicos de los interesados con la Administración pública; donde sí limita la asistencia es en el plano subjetivo, ya que señala expresamente que la Administración solo asistirá en el uso de medios electrónicos a los interesados no incluidos en los apartados 2 y 3 del artículo 14 de la LPACAP, esto es, excluye a las personas jurídicas, representantes, empleados públicos y otros colectivos a los que reglamentariamente se imponga la relación electrónica. Esta limitación ha sido criticada por parte de la doctrina<sup>53</sup>, ya que precisamente pueden ser los obligados a relacionarse con la Administración de forma electrónica los que más dudas y problemas encuentren para ello.

Por lo que respecta a la forma de prestación de asistencia efectiva para el acceso a los servicios electrónicos, consideramos que la primera forma de asistencia es una página web clara, completa y de calidad, ya que normalmente es el portal a partir del cual se inicia la relación entre el obligado tributario y la Administración. En relación con esto, De Mariano Sánchez-Jáuregui<sup>54</sup>, resalta una serie de medidas vinculadas a la accesibilidad, calidad, diseño, estructura, contenidos y usabilidad de las páginas web de la Administración, entre otras, establecimiento de un sistema de contacto para transmitir dificultades, quejas, consultas o sugerencias con compromiso de contestación en un plazo determinado, gestión de la página web con una organización responsable estable e identificada, utilización de herramientas para la obtención de estadísticas de acceso y uso de la web, adopción de medidas de seguridad, inclusión de una guía de navegación, uso de una redacción clara y sencilla, etc.

De una manera más concreta, el Reglamento de Actuaciones y Funcionamiento del Sector Público<sup>55</sup>, en su artículo 4, establece diferentes canales de asistencia al señalar que “Las Administraciones Públicas prestarán la asistencia necesaria para facilitar el acceso de las personas interesadas a los servicios electrónicos proporcionados en su ámbito competencial a través de alguno o algunos de los siguientes canales:

---

<sup>53</sup> Entre otros, OLIVER CUELLO, R., “Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica”, [Documento en línea], Revista *Quincena Fiscal*, núm. 18/2018, [Fecha de consulta: 21/04/2022], disponible en <https://www.thomsonreuters.es>. Y también en ese sentido, VALERO TORRIJOS, J., “La reforma de la Administración electrónica: ¿Una oportunidad perdida?”, *Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 172/2015, pág. 19.

<sup>54</sup> DE MARIANO SÁNCHEZ-JÁUREGUI, M. J., “La Administración para los ciudadanos a través de internet: los retos de la inclusión y de la calidad”, en AA.VV., *La Administración electrónica y el servicio a los ciudadanos*, e-publicaciones Ministerio de Economía y Hacienda, 2009, págs. 258-261.

<sup>55</sup> Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Actuaciones y Funcionamiento del Sector Público por medios electrónicos.

- a. Presencial, a través de las oficinas de asistencia que se determinen.
- b. Portales de internet y sedes electrónicas.
- c. Redes sociales.
- d. Telefónico.
- e. Correo electrónico.
- f. Cualquier otro canal que pueda establecerse de acuerdo con lo previsto en el artículo 12 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.”

A pesar del reconocimiento de este derecho y al establecimiento de diferentes vías para prestar ese apoyo, muchas personas han encontrado dificultades en el uso de los medios electrónicos en sus relaciones con la Administración tributaria y no han recibido la asistencia necesaria para superarlas, así se puede observar en las múltiples reclamaciones interpuestas por los obligados tributarios ante el Defensor del Pueblo<sup>56</sup> por estos motivos. Es más, el Defensor del Pueblo ha llegado a formular recomendaciones a la Administración tributaria para mejorar el servicio y asegurar el respeto de los derechos de los obligados tributarios, entre otras, la organización de cursos de formación para aquellos que quieran aprender el funcionamiento o la creación de un punto de acceso electrónico asistido por funcionarios públicos, sin embargo, la Administración tributaria ha rechazado sistemáticamente todas y cada una de estas recomendaciones, insistiendo en que “en aquellos supuestos en los que ha existido algún impedimento efectivo para acceder y disponer de los medios necesarios para la presentación informática, los contribuyentes han podido dirigirse a las oficinas de la Agencia tributaria, donde se les ha ofrecido información y asistencia”, pero nada más lejos de la realidad, así lo acreditan las numerosas quejas recibidas sobre esta misma cuestión, ya que en muchas ocasiones no se ha recibido asistencia alguna y se ha tenido que recurrir a los servicios de un gestor o de un colaborador social con los gastos que ello conlleva.

La Administración tributaria debe proporcionar una asistencia técnica directa y efectiva, debe atajar el problema en lugar de ir poniendo parches a una realidad que merma el derecho de los obligados tributarios a relacionarse con la Administración a través de medios electrónicos porque ¿Para qué sirven los avances tecnológicos y la aplicación de la inteligencia artificial desarrollada por la Administración tributaria si los contribuyentes no se benefician de ella porque no cuentan con la ayuda necesaria para hacerlo?

### **3.3. Derecho a la privacidad**

El elemento imprescindible para el funcionamiento de los mecanismos de inteligencia artificial que emplea la Administración tributaria en el desarrollo de sus funciones son los datos, pero no cualquier dato, sino los datos con trascendencia tributaria. Nos encontramos ante un concepto que, pese a aparecer en diferentes preceptos, no se encuentra definido expresamente en nuestro

---

<sup>56</sup> Entre otras, quejas núm. 16001428, 17003352.

Ordenamiento Jurídico, siendo el Tribunal Supremo el que lo ha conceptuado<sup>57</sup>, señalando que la trascendencia tributaria hace referencia a "la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia. Y esta 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 solo a datos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora que, no se olvida, no puede alcanzar absolutamente a todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas".

Como podemos observar, el concepto proporcionado por el Alto Tribunal es muy amplio e incluye tanto información directamente relacionada con la realización de hechos imponibles, como otros datos transversales que, de manera indirecta, le pueden proporcionar a la Administración tributaria información de interés<sup>58</sup>, por ejemplo, para localizar en territorio español a una persona física a efectos de su consideración como contribuyente del IRPF, este último caso es muy frecuente tras el auge de las nuevas actividades en las que internet se erige como espacio de trabajo, nos referimos a *youtubers*, *gamers* o *influencers*, aunque es predicable de cualquier otro sujeto que acceda a internet. Entre la información que conforma la gran base de datos a la que recurre la Administración tributaria encontramos, entre otras cosas:

- Información proporcionada por el propio contribuyente o por un tercero en sus declaraciones tributarias.
- Datos públicos colgados en redes sociales, como fotografías o vídeos.
- Información obtenida por la propia Administración en virtud de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas, por ejemplo, a través del acceso a los metadatos, que no son datos en abierto pero su averiguación y descubrimiento proporciona información inequívoca acerca del lugar desde el cual se han subido esas fotografías o vídeos<sup>59</sup>.

<sup>57</sup> Entre otras, STS núm. 4633/2012, de 2 de junio.

<sup>58</sup> En relación con esto, DORADO FERRER, X., "Redes sociales, metadatos y derecho a la intimidad en los procedimientos tributarios"[Documento en línea], *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12/2021, [Fecha de consulta: 30/04/2022], disponible en: <https://www.thomsonreuters.es>, pone de manifiesto que la Administración tributaria utiliza el *big data* en el sentido que engloba no solo las bases de datos relacionales o estructuradas, sino las semiestructuradas o no estructuradas, como las que se obtienen de la economía digital y de las redes sociales. Sobre la obtención de información de forma automatizada que realiza la Administración tributaria en fuentes abiertas de internet, vid., GARCÍA MARTÍNEZ, A., "La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 470/2022, págs. 5 y ss.

<sup>59</sup> DORADO FERRER, X., "Redes sociales, metadatos... Ob. Cit.

- Datos proporcionados por empresas de servicios digitales, recordemos que hay entidades cuya actividad económica se centra en la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

Llegados a este punto, debemos preguntarlos ¿La utilización de estos datos vulnera el derecho a la privacidad de los contribuyentes?

La CE no recoge expresamente el derecho a la privacidad, pero sí el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, la inviolabilidad del domicilio y el secreto de las comunicaciones en su artículo 18, apartados 1, 2 y 3. Más concretamente, el Tribunal Constitucional (en adelante, TC), en relación con el derecho a la intimidad determina que “del precepto constitucional se deduce que el derecho a la intimidad garantiza al individuo un poder jurídico sobre la información relativa a su persona o a la de su familia, pudiendo imponer a terceros su voluntad de no dar a conocer dicha información o prohibiendo su difusión no consentida, lo que ha de encontrar sus límites, como es obvio, en los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos”. Asimismo, la Declaración Universal de Derechos Humanos dispone en su artículo 12 que “nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, domicilio o su correspondencia, ni ataque a su honra o su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques”, y el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales<sup>60</sup> establece en su artículo 8 el derecho al respeto a la vida privada y familiar “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 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 de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”. En esta misma línea, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea determina en su artículo 7 que “toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones”.

Para gran parte de la doctrina<sup>61</sup>, el derecho a la privacidad no se identifica con el derecho a la intimidad, mientras que el primero hace referencia al poder de cada individuo para decidir qué aspectos de su vida desea compartir o hacer públicos, el segundo se proyecta en el espacio que cada uno guarda para sí mismo o, como determina el TC<sup>62</sup>, “veda que sean los terceros, particulares o poderes públicos, quienes decidan cuáles son los lindes de nuestra vida privada”. El derecho a la intimidad, como ha destacado la STC 58/2018, (FJ 5º), “tiene por objeto «garantizar

<sup>60</sup> Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Roma, 4 de noviembre de 1950.

<sup>61</sup> Entre otros, SÁNCHEZ URRUTIA, A.; SILVEIRA GORSKI, H. C., y NAVARRO MICHEL, M. *Tecnología, intimidad y sociedad democrática*. Icaria Editorial, Barcelona, 2003, pág. 15.

<sup>62</sup> STC núm. 115/2000, de 5 de mayo.

al individuo un ámbito reservado de su vida, vinculado con el respeto de su dignidad como persona (art. 10.1 CE), frente a la acción y el conocimiento de los demás, sean estos poderes públicos o simples particulares. De suerte que el derecho a la intimidad atribuye a su titular el poder de resguardar ese ámbito reservado, no sólo personal sino también familiar (SSTC 231/1988, de 2 de diciembre, y 197/1991, de 17 de octubre), frente a la divulgación del mismo por terceros y una publicidad no querida» (por todas, STC 176/2013, de 21 de octubre, FJ 7”).

En cualquier caso, no es objeto del presente trabajo trazar los límites entre el derecho a la privacidad y el derecho a la intimidad, de hecho, entendemos que ambos derechos se encuentran íntimamente relacionados con un vínculo género/especie, así las cosas, el derecho a la privacidad sería el género en el que se incluirían diferentes especies, como el derecho a la propia imagen, el derecho al honor, el derecho a la intimidad o el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

Aunando todo lo dicho hasta ahora y respondiendo a la pregunta que nos ocupa, en la confrontación entre los derechos fundamentales reconocidos en el artículo 18 de la CE y la obligación general de contribuir del artículo 31.1 del mismo texto, el Tribunal Constitucional ha establecido claramente la necesidad de establecer la correspondiente ponderación entre los bienes jurídicos en conflicto, ya que dichos derechos fundamentales no son absolutos y pueden quedar limitados por la necesidad de hacer efectivo el deber de contribuir, dado que éste tiene igualmente relevancia constitucional<sup>63</sup>.

En el mismo sentido, la doctrina respalda la prioridad del deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y, por ejemplo, De Haro Izquierdo<sup>64</sup>, parafraseando la famosa frase de la STC 110/1984, señala que “sin esta preeminencia de la obligación de contribuir, y complementariamente también de recaudar, se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”.

---

<sup>63</sup> En este sentido, por ejemplo, señala la STC núm. 76/1990, que “este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar, en concreto, que para el efectivo cumplimiento del deber 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 3.º). 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”.

<sup>64</sup> DE HARO IZQUIERDO, M., “Robótica, inteligencia artificial y derechos constitucionales en los procedimientos tributarios de comprobación”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Inteligencia artificial y administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2021, pág. 241.

En definitiva, nos encontramos con que la Administración tributaria puede, no ya solo recabar cualquier información con trascendencia tributaria que pueda afectar a la esfera privada del contribuyente o su familia, sino también utilizar cualquier circunstancia que conste en sus bases de datos a gran escala y que considere que puede ser relevante para asegurar el cumplimiento tributario, teniendo como únicos requisitos la habilitación de una ley o la persecución de un interés público y, como límite, la proporcionalidad entre la injerencia de la Administración en los datos privados de los contribuyentes y el resultado que se espera alcanzar. En relación con esto, Navarro Egea<sup>65</sup> señala que la proporcionalidad se debe considerar una exigencia adicional que debe concurrir para delimitar la trascendencia tributaria de los datos, de tal manera que los datos deben ser necesarios para la aplicación de los tributos. Por su parte, Alonso Murillo<sup>66</sup> hace hincapié en que la Administración debe evitar el sacrificio desproporcionado del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar especialmente cuando trate datos económicos de los contribuyentes mediante la utilización de tecnologías de inteligencia artificial.

Es precisamente la utilización de las nuevas tecnologías lo que ha devuelto el protagonismo a la eterna confrontación entre el derecho a la privacidad y la obligación de contribuir. Hay que tener en cuenta que hace unos años la tecnología no tenía el desarrollo actual y la inteligencia artificial era una utopía, y mucho más la existencia del *big data* o su aplicación para crear algoritmos que dieran lugar a actuaciones con un alcance jurídico determinado. En la actualidad, la Administración tributaria puede disponer a golpe de clic de infinidad de información de los contribuyentes que, en abstracto y aunque sea indiciariamente, puede servir para determinar la existencia de un hecho con repercusión en el ámbito tributario. Ahora bien, en este contexto es cometido de la Administración velar por el derecho a la privacidad de los contribuyentes, lo que implica distinguir la información significativa de la intrascendente con respecto al fin perseguido. Retomemos el ejemplo que hemos utilizado en líneas anteriores, a los efectos de calificar a una persona física como residente fiscal en España, la Administración tributaria se puede servir de diferentes herramientas, entre ellas la geolocalización. Esta tecnología puede localizar al contribuyente en un determinado territorio a través del análisis de la información obtenida del dispositivo móvil del sujeto, de la red de conexión a internet, o de una combinación de ambas. La precisión es tal, que la Administración tributaria no solo conocería que esa persona se encontraba en España en un determinado momento, sino también en qué Comunidad Autónoma, en qué municipio e incluso qué lugares había frecuentado en cada momento. Imaginemos que esta persona hubiese asistido a una convención o a un mitin de un determinado partido político, o que hubiese estado en una celebración de una confesión religiosa, vayamos un paso más allá, figurémonos que tanto el partido político como la confesión religiosa se corresponden con colectivos impopulares para la

---

<sup>65</sup> NAVARRO EGEA, M., “El requerimiento de la AEAT al CGPJ sobre datos de abogados y procuradores: deber de contribuir y protección de datos”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 125/2019, pág. 30.

<sup>66</sup> ALONSO MURILLO, F., “Los derechos fundamentales como límites al empleo de inteligencia artificial en los procedimientos tributarios”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Inteligencia artificial y administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2021, pág. 67. También SOTO BERNABEU, L., “La importancia de la transparencia algorítmica en el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 179/2021, pág. 107.

opinión pública en general ¿Podría la Administración tributaria incluir esta información completa en sus bases de datos para utilizarla para cualquiera de las finalidades a las que hemos hecho referencia en este trabajo?

Desde nuestro punto de vista, la Administración tributaria, basándose en el interés público, podría realizar las averiguaciones necesarias para llegar hasta esa información, pero una vez obtenida y examinada debería desechar, destruir o, en su caso, anonimizar todos aquellos datos que no sean relevantes para la consecución del fin perseguido, esto es, la localización del contribuyente en territorio español durante más de 183 días. Los lugares a los que fuera y las visitas que realizara se incluyen dentro de la esfera privada del contribuyente y no existe justificación alguna para que la Administración tributaria realice ninguna intromisión al respecto, más aún si esa información irrelevante desde el punto de vista fiscal se refiere a datos sensibles que revelan su ideología política, creencias o religión, o que afecten a su derecho al honor.

### **3.4. Derecho a la protección de datos de carácter personal**

La protección de los datos de carácter personal se reconoce en el artículo 18.4 de la CE al señalar 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” y también en el artículo 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea<sup>67</sup>, y se suele identificar con el derecho al honor y a la intimidad personal y familiar recogido en el apartado primero de ese mismo artículo<sup>68</sup>, no obstante, tal y como ha clarificado el TC en diferentes sentencias<sup>69</sup>, son derechos con diferencias sustanciales, mientras el derecho a la intimidad garantiza un ámbito de la vida personal y familiar reservado al individuo, el derecho a la protección de datos implica el poder de disposición y de control sobre la información personal, sobre su uso y destino. En este sentido, Serrano Pérez<sup>70</sup> aclara que este derecho conlleva 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 y, al mismo tiempo, que las personas físicas deben acordar y consentir las operaciones a las que puedan ser sometidos sus datos de carácter personal.

---

<sup>67</sup> Artículo 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea “1. Toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le 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 le conciernan y a obtener su rectificación. 3. El respeto de estas normas estará sujeto al control de una autoridad independiente”.

<sup>68</sup> Art. 18.1 de la CE “Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”.

<sup>69</sup> STC núm. 292/2000, de 30 de noviembre.

<sup>70</sup> SERRANO PÉREZ, M., “El derecho fundamental a la Protección de Datos: su contenido esencial”, en AA.VV., *Los derechos fundamentales y las nuevas tecnologías*, NUEVAS POLÍTICAS PÚBLICAS. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas, 2005, pág. 253.

La jurisprudencia constitucional<sup>71</sup> ha tratado de definir los contornos de este concepto asegurando que datos de carácter personal no son sólo los datos íntimos de la persona, sino cualquier dato que a la misma se refiera, sea íntimo o no, como por ejemplo los datos públicos más fácilmente accesibles como son el nombre, apellidos o teléfono de una persona, los datos que permitan identificar a un sujeto, por ejemplo, el número de identificación fiscal, o cualquier otro dato relacionado con una persona identificable.

En el marco de las actuaciones dirigidas a mejorar y facilitar el cumplimiento voluntario de los obligados tributarios, surgen una serie de cuestiones en relación con la posible vulneración de este derecho a la protección de datos de carácter personal de los propios contribuyentes por la aplicación de algunos mecanismos de inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria. Nos referimos, por ejemplo, a la incorporación de datos fiscales, a la confección automática de declaraciones tributarias por parte de la Administración tributaria o a los avisos y advertencias realizadas a los contribuyentes teóricamente susceptibles de cometer errores en sus declaraciones. ¿Vulneran estas actuaciones el derecho a la protección de datos de carácter personal de los contribuyentes afectados?

Para responder a esta pregunta, lo primero que debemos tener en cuenta es que tanto la LOPDPGDD), como el Reglamento europeo sobre el tratamiento de datos personales (en adelante, RGPD)<sup>72</sup>, limitan el ámbito de protección de este derecho exclusivamente a las personas físicas. Por tanto, solo se pueden ver afectados los contribuyentes personas físicas, pero entonces ¿qué ocurre con las personas jurídicas frente a las que la Administración tributaria realiza esas actuaciones dirigidas al cumplimiento voluntario? ¿y con las personas físicas que actúan como empresarios individuales o autónomos?

La Agencia Española de Protección de Datos (en adelante, AEPD) ha extendido esta protección a las personas físicas que integran las personas jurídicas siempre que el uso de la información relativa a las entidades pueda afectarlas en su plano personal. En cuanto a las personas físicas empresarios individuales, la anterior regulación los excluía por su condición de comerciantes, industriales o naveros<sup>73</sup>, así lo hacía también la AEPD, que excluía del ámbito de aplicación de

---

<sup>71</sup> Entre otras sentencias, STC nº 254/2000, de 30 de octubre; STC nº 96/2012, de 7 de mayo o la STC nº 292/2000, de 30 de noviembre, que destaca lo siguiente “ 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”

<sup>72</sup> Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos).

<sup>73</sup> El artículo 2.3 del Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, establece que “3. Asimismo, los datos relativos a empresarios individuales, cuando hagan referencia a ellos en su calidad de comerciantes,

este derecho a los empresarios individuales cuando los datos hicieran referencia a ellos en su condición de titulares de una actividad económica, así como a los profesionales cuando tuvieran organizada su actividad profesional en forma de empresa.

Esta posición encontraba su justificación en que la actividad que desarrollaban estos empresarios o profesionales era equivalente a la de una persona jurídica, por lo que, en ese ámbito, no podría aplicarse su derecho a la intimidad<sup>74</sup>. Opinión contraria manifestó el Tribunal Supremo en su sentencia de 20 de febrero de 2007<sup>75</sup> al considerar que la aplicación de la normativa sobre protección de datos “no viene determinada por el carácter profesional o no del afectado o titular de los datos”, y al poner de manifiesto que el hecho de tener la condición de profesional o agente que interviene en un ámbito comercial no implicaba que estos sujetos ya no tuvieran naturaleza de personas físicas.

Tratando de aunar ambos criterios, la AEPD concluyó que había que analizar cada supuesto de forma concreta y separada para determinar su inclusión o no en el ámbito de aplicación de la legislación de protección de datos. En consecuencia, cuando los datos del empresario individual o del profesional autónomo que manejaba la Administración quedaban limitados a las actividades empresariales que realizaban o hicieran referencia a los mismos únicamente en su condición de comerciantes se entendía que no era aplicable la normativa sobre protección de datos, no obstante, en los supuestos en los que la utilización de dichos datos se realizaba en relación con un ámbito distinto, sí que quedaba plenamente sometida.

En la regulación actualmente vigente, sigue excluyéndose del ámbito de aplicación del derecho a la protección de datos de carácter personal a las personas jurídicas, sin embargo, aunque no se dice expresamente que incluya a aquellas personas físicas que realizan una actividad económica, el artículo 19 de la LOPDPGDD hace referencia al tratamiento de los datos de contacto de empresarios individuales y profesionales liberales por lo que, de forma indirecta, sí que se los incluye.

Una vez tratada la cuestión relativa al ámbito de aplicación del derecho a la protección de datos personales, y volviendo a la controversia que nos ocupa, debemos analizar lo dispuesto por el legislador en diferentes preceptos:

El artículo 13 h) de la LPACAP destaca como derecho de las personas en sus relaciones con las Administraciones públicas, el derecho a la protección de datos y, en particular, a la seguridad y confidencialidad de los datos que figuren en los ficheros, sistemas y aplicaciones de las Administraciones públicas.

---

industriales o navieros, también se entenderán excluidos del régimen de aplicación de la protección de datos de carácter personal”.

<sup>74</sup> Un criterio similar siguió la Audiencia Nacional en sentencia de 21 de noviembre de 2002 (, en la que únicamente consideró aplicable la normativa de protección de datos de carácter personal a los datos de profesionales liberales cuando “aquellos datos se refieran a profesionales que no ejercen su actividad en forma de empresa, no ostentando en consecuencia la condición de comerciantes a la que se refieren los artículos primero y segundo del Código de Comercio”

<sup>75</sup> STS núm. 1005/2007, de 20 de febrero.

En relación con esto, el artículo 95 de la LGT señala 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 (...)”.

Por su parte, el artículo 6.1 del RGPD contempla en sus apartados c) y e), la licitud del tratamiento de los datos personales cuando sea necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento o en aquellos supuestos en los que sea necesario para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento. Esta licitud en el tratamiento de los datos en estos supuestos también la regula el legislador español en el artículo 8 de la LOPDPGDD, aunque la hace depender de la existencia de una norma de Derecho de la Unión Europea o de una norma con rango de Ley que permita el tratamiento o imponga las condiciones necesarias para el mismo, por ejemplo, el establecimiento de una serie de medidas de seguridad.

En base a lo señalado en estos preceptos, entendemos que la incorporación de datos fiscales en los modelos tributarios o la confección automática de declaraciones tributarias por parte de la Administración tributaria en virtud de la aplicación de herramientas de inteligencia artificial no vulnera el derecho a la protección de datos de los contribuyentes afectados por los siguientes motivos:

En primer lugar, porque los datos incorporados han sido obtenidos lícitamente por la Administración tributaria, bien por las declaraciones presentadas por los contribuyentes, por la información proporcionada por terceros debido al cumplimiento de las obligaciones de información contenidas en el artículo 93 de la LGT<sup>76</sup>, o bien por la información proporcionada por otras Administraciones<sup>77</sup>, tanto nacionales como internacionales.

En segundo término, porque aunque pueden incluirse datos personales de las categorías especiales a las que hace referencia el artículo 9.1 del RGPD, como pueden ser, datos que revelan convicciones religiosas, afiliación sindical o datos relativos a la salud, por ejemplo, en relación con la liquidación del IRPF pueden tratarse datos relativos a donativos a la iglesia, pago de cuotas a algún sindicato o la afección de algún tipo de discapacidad; lo cierto es que este hecho no justifica la prohibición de su tratamiento siempre que medie el consentimiento explícito del propio contribuyente o bien, sean datos personales que el interesado haya hecho manifiestamente públicos.

---

<sup>76</sup> Art. 93.1 de la LGT “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”.

<sup>77</sup> Colaboración permitida conforme a lo dispuesto en el artículo 95.1.b) de la LGT.

Por último, porque, en todo caso, existe una base legal para el tratamiento de todos esos datos ya que son necesarios para configurar el hecho imponible y, en consecuencia, para determinar la deuda tributaria<sup>78</sup>.

Más dudas plantea la formulación de avisos y advertencias ante un presumible incumplimiento, y no por el hecho de materializar esos avisos, sino por los datos que, mediante inteligencia artificial, la Administración tributaria procesa para crear el algoritmo probabilístico que predice el potencial incumplimiento en la perspectiva del comportamiento del contribuyente.

Como hemos puesto de manifiesto en líneas anteriores, la Administración tributaria emplea los *behavioural insights* o, lo que es lo mismo, aplica las ciencias del comportamiento para establecer patrones conductuales de los contribuyentes, lo que le permite configurar las herramientas necesarias para inducir el cumplimiento voluntario o para reducir los errores en los que incurrir habitualmente en sus declaraciones tributarias. En este supuesto, lo normal es que los datos utilizados por la Administración tributaria provengan de los propios antecedentes de los contribuyentes, por ejemplo, contribuyentes que al presentar sus declaraciones del IRPF en ejercicios anteriores no utilizaron los datos fiscales proporcionados por la Administración tributaria o se equivocaron al hacerlo, también aquellos que han incurrido en demoras injustificadas en la presentación de declaraciones o el pago de impuestos, hay que tener en cuenta que la Administración tributaria cuenta con muchos datos proporcionados directamente por los contribuyentes en otras declaraciones tributarias como consecuencia de la obligada digitalización y telematización de las mismas.

En principio, consideramos que el uso de esos datos por parte de la Administración tributaria es lícito puesto que su utilización se encuentra amparada en el interés público que supone el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias en la medida en que evita costes indirectos innecesarios a la Administración tributaria y propicia la contribución al sostenimiento de los gastos públicos al que hace referencia el artículo 31.1 de la CE; no obstante, compartimos la opinión de Rodríguez Peña<sup>79</sup> en cuanto a la necesidad de controlar el uso y destino efectivo de esos datos, ya que con la aplicación de las nuevas tecnologías de inteligencia artificial se pueden provocar daños accidentales en los derechos y garantías de los contribuyentes. De esta forma, aunque el objetivo de la Administración tributaria sea el de asistir a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, puede dar lugar a situaciones no recomendables como la de vulnerar el derecho al honor de los contribuyentes afectados ya que si se les considera incluidos en un perfil con riesgo de incumplimiento, esos datos retroalimentan al sistema y se incluyen en la base de datos que será utilizada por la Administración tributaria para la consecución de otros objetivos, por ejemplo, la lucha contra el fraude fiscal, pudiendo utilizar ese dato para discriminar el perfil de estos contribuyentes como potenciales defraudadores de cara a una próxima inspección tributaria.

---

<sup>78</sup> Existe un Registro de Actividades de Tratamiento (RAT) en el que se puede consultar la base legal para cada una de las actuaciones de tratamiento que lleva a cabo el Ministerio de Hacienda y Función Pública.

<sup>79</sup> RODRÍGUEZ PEÑA, N. L., "La Administración tributaria ante la inteligencia artificial: interrogantes jurídicos y éticos de su utilización contra el fraude fiscal", *Nueva Fiscalidad*, núm. 3/2021, págs. 185-186.

Junto con los datos proporcionados directamente por los propios contribuyentes, la Administración tributaria puede utilizar cualesquiera otros datos con trascendencia tributaria obtenidos de las más diversificadas fuentes: terceros obligados a suministrar información, como entidades financieras; también datos procedentes de empresas digitales, recordemos que existen entidades que recogen y transmiten datos de usuarios que a su vez los ceden a esas empresas para acceder a algún servicio que les resulta de interés; información extraída de redes sociales u obtenida del intercambio de información con otras administraciones de otros Estados.

Pues bien, la Administración tributaria emplea esa masa ingente de datos con diferentes finalidades: para predecir la conducta de los contribuyentes, para perseguir el fraude fiscal o para crear perfiles de riesgo de incumplimiento, en este último caso, la Administración tributaria viene potenciando el procesamiento de estos datos a través de mecanismos de inteligencia artificial para la elaboración del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de cada ejercicio. En este contexto, la controversia se plantea en torno al cumplimiento de los derechos que la normativa de protección de datos reconoce a los contribuyentes en el tratamiento que el fisco procura a esos datos, nos referimos al derecho a la información y acceso a los datos personales, así como al derecho a su rectificación y supresión.

El artículo 14 del RGPD señala que el responsable del tratamiento debe facilitar información relativa, entre otras cosas, a los fines del tratamiento a que se destinan los datos, así como la base jurídica del tratamiento, las categorías de datos personales de que se trate, la intención de transferir esos datos a un destinatario de un tercer país, el plazo de conservación de esos datos o los criterios utilizados para su determinación o la fuente de la que proceden. Por su parte, el artículo 15 de esta misma norma regula el derecho de acceso del interesado a la confirmación de si se están tratando o no datos personales que le conciernen y, en caso afirmativo, el derecho a acceder a los fines del tratamiento, a las categorías de datos de que se trate, a la información sobre su origen, etc. Asimismo, los artículos 16 y 17 contemplan respectivamente los derechos de rectificación y supresión, de rectificación cuando los datos personales sean inexactos o se encuentren incompletos, y de supresión en aquellos casos en los que la norma así lo prevea. Además, se reconoce el derecho de oposición del interesado en la medida en que puede oponerse al tratamiento de sus datos y el responsable debe dejar de tratarlos, salvo que exista un motivo legítimo justificado para seguir haciéndolo.

Si aplicamos lo establecido en estos preceptos al objeto de nuestra investigación, la Administración tributaria, antes de procesar la información recabada de los contribuyentes mediante mecanismos de inteligencia artificial, debería realizar las siguientes actuaciones:

En primer lugar, debería informar a los contribuyentes en el plazo máximo de un mes, aunque estos no lo hayan solicitado expresamente, de la tenencia de sus datos personales, especificar sus categorías e identificar las fuentes de las que provienen, así como la finalidad para la que van a ser utilizados; asimismo, debería otorgar acceso a esta información, también en el plazo máximo de un mes (aunque es prorrogable) ante la solicitud de los contribuyentes, además, debería determinar qué datos personales obran en su poder y proporcionar una copia de los mismos para que los contribuyentes pudieran contrastar su veracidad y exactitud y, en su caso, solicitar la

rectificación o supresión de los mismos. Asimismo, debería informar de si los datos recabados van a servir de base para la elaboración de perfiles de riesgo de contribuyentes.

Para dar cumplimiento a estas indicaciones, configuradas como obligaciones del responsable del tratamiento en la normativa de protección de datos, la Administración tributaria pone a disposición de los contribuyentes diferentes herramientas:

En su página web, en el apartado correspondiente a las “condiciones de uso de la sede electrónica”<sup>80</sup>, proporciona información genérica sobre la protección de datos de los contribuyentes por parte de la Administración tributaria como responsable del tratamiento de los datos de carácter personal en el desarrollo de su actividad, indicando la siguiente información<sup>81</sup>:

- Responsable: Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).
- Finalidad: Aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero.
- Legitimación: Cumplimiento de una obligación legal.
- Destinatarios: Otras administraciones públicas del ámbito nacional e internacional.
- Derechos: de acceso, de rectificación, de supresión, de oposición, de limitación del tratamiento, de portabilidad de los datos.
- Procedencia: De la misma persona interesada, de otras Administraciones Públicas, de otras personas físicas distintas a la interesada, de entidades privadas, de registros públicos y de fuentes accesibles al público.
- Consentimiento: En aquellos casos donde legalmente sea necesario recabar el consentimiento de la persona interesada se procederá a solicitarlo de acuerdo con los requisitos exigidos por la normativa vigente.
- Delegación de Protección de Datos: Te podrás poner en contacto con la Delegación de Protección de Datos de la Agencia Tributaria a través de la dirección de correo electrónico: [dpd@correo.aeat.es](mailto:dpd@correo.aeat.es).

Como podemos observar, nos encontramos con una información estandarizada en la que tienen cabida todo tipo de posibilidades, la información es excesivamente general, lo que la convierte en imprecisa, incumpliendo la concisión requerida por el legislador en el artículo 12.1 del RGPD.

En este mismo orden de cosas, la Administración tributaria pone a disposición de los contribuyentes un modelo de solicitud para dar cumplimiento al ejercicio de los derechos de acceso, de rectificación, de supresión, de oposición, de limitación del tratamiento y de portabilidad

---

<sup>80</sup> Proporciona información acerca de las condiciones de uso sobre accesibilidad, seguridad, utilización de la información contenida en la página web, protección de datos y política lingüística. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/condiciones-uso-sede-electronica.html>

<sup>81</sup> Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/condiciones-uso-sede-electronica/datos-personales/informacion-sobre-proteccion-datos.html>

de datos, reconocidos en los artículos 15 y siguientes del RGPD. El problema puede surgir cuando, aun admitiendo la solicitud expresa de información por parte de los contribuyentes, la Administración no acceda a la misma amparándose en lo dispuesto en el artículo 14.5.b) del RGPD, esto es, “la comunicación de dicha información resulte imposible o suponga un esfuerzo desproporcionado, en particular para el tratamiento con fines de archivo en interés público, fines de investigación científica o histórica o fines estadísticos, a reserva de las condiciones y garantías indicadas en el artículo 89, apartado 1, o en la medida en que la obligación mencionada en el apartado 1 del presente artículo pueda imposibilitar u obstaculizar gravemente el logro de los objetivos de tal tratamiento. En tales casos, el responsable adoptará medidas adecuadas para proteger los derechos, libertades e intereses legítimos del interesado, inclusive haciendo pública la información”.

El legislador tributario defiende el carácter reservado de determinada información<sup>82</sup>, sobre todo, en relación con la aplicación de herramientas de inteligencia artificial para establecer las líneas de actuación del Plan de Control Tributario que elabora de forma anual, y limita la información pública a los criterios generales que lo informan. En este mismo sentido, el apartado séptimo del artículo 170 del Reglamento señala que “los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos (...)”.

Lo primero que llama la atención de estos preceptos es su falta de precisión, el artículo 116 de la LGT, pese a determinar el carácter reservado del Plan de Control Tributario, no especifica cuáles son esas directrices generales a las que sí hay que procurar publicidad, ni las deslinda de los datos reservados. Lo mismo ocurre con la disposición reglamentaria, determina que tanto los planes de inspección, como los medios informáticos de tratamiento de datos, como cualquier otro sistema de selección de obligados tributarios, también tienen carácter reservado, pero sin motivar esta decisión y sin concretar el alcance de la limitación de publicidad y comunicación. Llegados a este punto, debemos plantearnos lo siguiente ¿Contradice esta regulación los derechos que la normativa de protección de datos reconoce a los contribuyentes?

Para responder a esta cuestión, hay que tener en cuenta que lo que pretende la Administración tributaria, por ejemplo, al ordenar en el Plan de Control Tributario los sectores económicos que incurren en determinados parámetros de riesgo de incumplimiento, o en aquellos casos en los que utiliza herramientas informáticas de análisis de riesgos, es prevenir o luchar contra el fraude fiscal recaudatorio y, para ello, el factor sorpresa puede resultar imprescindible para evitar que los contribuyentes alteren la realidad y, por tanto, el resultado del procesamiento de los datos por las aplicaciones de inteligencia artificial, llegando a resultados inexactos. Es por ello por lo que, tanto el legislador tributario, como la propia Administración tributaria, establecen el carácter reservado de determinada información, ya que permitir el acceso a la misma podría “imposibilitar u obstaculizar gravemente el logro de los objetivos del tratamiento”.

---

<sup>82</sup> Artículo 116 de la LGT “La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen”.

En relación con esto, Serrano Antón<sup>83</sup>, señala que “si bien es cierto que la Administración debe velar por la aplicación efectiva de la legislación aplicable atendiendo a los principios de eficiencia y eficacia en beneficio del interés general, no es menos cierto el hecho de que el uso e implementación de este tipo de tecnología, tales como *big data*, minería de datos o tecnologías avanzadas en inteligencia artificial, deben llevarse a cabo de forma transparente y bajo el amparo de una regulación robusta y uniforme, ya que resulta necesario que garantice la protección de datos de las personas, tal y como estipula el artículo 18 de la Carta Magna”, en esta misma línea, Ribes Ribes<sup>84</sup> diferencia entre la información activa y la pasiva, y considera que la información activa, esto es, la relativa a la aprobación de las aplicaciones informáticas que vayan a ser utilizadas por la Administración tributaria, solo se encuentra limitada por lo señalado en el artículo 170.7 del RGAT en relación con las actuaciones inspectoras, por lo que dicha limitación no será de aplicación fuera de ese ámbito. En cuanto a la información pasiva, es decir, la relativa al algoritmo empleado por la Administración, estima que, al no existir una regulación específica al respecto, el contribuyente tiene derecho de acceso al algoritmo conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley de Acceso a la Información, Transparencia y Buen Gobierno<sup>85</sup>.

Desde nuestro punto de vista, compartimos la preocupación de estos autores por una falta de regulación específica al respecto. Entendemos que, dadas las circunstancias, hay que realizar una ponderación entre el derecho a la protección de datos y la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y que ha de hacerse preferiblemente de forma individualizada en aquellos casos en los que sea posible, aunque es cierto que, difícilmente, se podrá hacer de manera particularizada en los planes de control tributario elaborados por la Administración para determinar riesgos generales de incumplimiento. Por otra parte, coincidimos con el criterio de la Administración tributaria en relación con el carácter reservado de algunos datos necesarios para cumplir los objetivos de evitar el fraude recaudatorio, sin embargo, consideramos que denegar el acceso a la información de forma absoluta, como se viene haciendo hasta ahora, no es una buena opción, sino que el legislador español debería tener en cuenta lo señalado en el artículo 15.5.b) del RGPD *in fine*, es decir, conforme establece dicho precepto, la Administración se encuentra habilitada para limitar el acceso a la información de los obligados tributarios pero, al mismo tiempo, debe garantizar la no vulneración de los derechos reconocidos a los interesados en el marco del tratamiento de sus datos y, para ello, las limitaciones de acceso a determinada información deben ir necesariamente acompañadas de las “medidas adecuadas para proteger los derechos, libertades e intereses legítimos del interesado, inclusive haciendo pública la información”.

---

<sup>83</sup> SERRANO ANTÓN, F., “Inteligencia artificial y Administración tributaria. Especial referencia al procedimiento de inspección tributaria”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Inteligencia Artificial y Administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2021, pág. 168.

<sup>84</sup> RIBES RIBES, A., “La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración”, [Documento en línea], *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18/2021, [Fecha de consulta: 26/04/2022], disponible en: <https://www.thomsonreuters.es>

<sup>85</sup> Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Acceso a la Información, Transparencia y Buen Gobierno. Artículo 13 “Se entiende por información pública los contenidos o documentos, cualquiera que sea su formato o soporte, que obren en poder de alguno de los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de este título y que hayan sido elaborados o adquiridos en el ejercicio de sus funciones.”

En cuanto a las medidas que debería implementar la Administración tributaria para minimizar los riesgos generados por el uso de estos datos personales para fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como para salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el caso de limitaciones de acceso, destacaríamos las siguientes:

- La Administración debería determinar expresamente el tiempo durante el cual va a tener disponibilidad sobre los datos recabados de los contribuyentes, en relación con esto, compartimos la reflexión realizada por Olivares Olivares<sup>86</sup>, “el periodo de conservación de los datos es un elemento clave para garantizar la eficacia del contenido esencial del derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal”. De esta forma, la Administración tributaria debería limitar el periodo temporal durante el cual va a utilizar estos datos, ya que lo contrario significaría permanecer en el enfoque de la Administración tributaria sin fecha determinada, por ejemplo, por el hecho de no haber utilizado los datos proporcionados por hacienda o haber cometido un error a la hora de incorporarlos a la declaración.
- El uso de estos datos se debería circunscribir a la finalidad para la que fueron obtenidos, es decir, si el objetivo era la asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, los datos se deberían restringir a perfeccionar esas actuaciones de información y colaboración con los contribuyentes para impulsar la presentación y pago de sus autoliquidaciones tributarias, pero no servirse de ellos para confeccionar líneas de actuación prioritaria en relación con la investigación y las actuaciones de control del fraude tributario.
- La Administración tributaria debería reforzar la seudonimización de los datos. Como sabemos, la Administración debe garantizar la seguridad del tratamiento de los datos, y para ello, cobran especial importancia la seudonimización y el cifrado de los datos personales utilizados a los que hacen referencia los artículos 25.1<sup>87</sup> y 32.1.a) del RGPD<sup>88</sup>, esta técnica consiste en que los datos no puedan atribuirse a una persona determinada si

---

<sup>86</sup> OLIVARES OLIVARES, B., “¿Hacia una conservación ilimitada de los datos personales por parte de la Administración tributaria?”, [Documento en línea], *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4/2021, [Fecha de consulta: 23/04/2022], disponible en: <https://www.thomsonreuters.es>

<sup>87</sup> Artículo 25.1 del RGPD “Teniendo en cuenta el estado de la técnica, el coste de la aplicación y la naturaleza, ámbito, contexto y fines del tratamiento, así como los riesgos de diversa probabilidad y gravedad que entraña el tratamiento para los derechos y libertades de las personas físicas, el responsable del tratamiento aplicará, tanto en el momento de determinar los medios de tratamiento como en el momento del propio tratamiento, medidas técnicas y organizativas apropiadas, como la seudonimización, concebidas para aplicar de forma efectiva los principios de protección de datos, como la minimización de datos, e integrar las garantías necesarias en el tratamiento, a fin de cumplir los requisitos del presente Reglamento y proteger los derechos de los interesados”.

<sup>88</sup> Artículo 32.1.a) del RGPD “1. Teniendo en cuenta el estado de la técnica, los costes de aplicación, y la naturaleza, el alcance, el contexto y los fines del tratamiento, así como riesgos de probabilidad y gravedad variables para los derechos y libertades de las personas físicas, el responsable y el encargado del tratamiento aplicarán medidas técnicas y organizativas apropiadas para garantizar un nivel de seguridad adecuado al riesgo, que en su caso incluya, entre otros: a) la seudonimización y el cifrado de datos personales (...)”.

no es con información adicional que debe encontrarse almacenada de forma separada<sup>89</sup>. En relación con esto, Oliver Cuello<sup>90</sup> pone de manifiesto la importancia de la confidencialidad y de la seguridad en el tratamiento de los datos de los contribuyentes y la necesidad de que ambos ámbitos se retroalimenten para garantizar unos niveles de seguridad por parte de la Administración tributaria.

- Los datos utilizados por la Administración para detectar posibles incumplimientos deberían concretarse y detallarse, de tal forma que, si finalmente se inicia un procedimiento fundamentado en su utilización, se puedan poner en conocimiento de los contribuyentes.
- Deberían realizarse evaluaciones de impacto para detectar y prevenir el tratamiento ilícito de datos personales<sup>91</sup>.

Por lo que respecta a la posible vulneración del derecho a la protección de datos de carácter personal de los contribuyentes afectados por las actuaciones automatizadas, el artículo 22 del RGPD señala que “todo interesado tendrá derecho a no ser objeto de una decisión basada únicamente en el tratamiento automatizado; incluida la elaboración de perfiles, que produzca efectos jurídicos en él o le afecte significativamente de modo similar”, dado el contenido de este precepto, podríamos pensar que la Administración tributaria no puede desarrollar actuaciones automatizadas sin ninguna intervención humana, no obstante, el apartado segundo señala la no aplicación de este criterio en aquellos casos en los que la decisión basada en un tratamiento automatizado de datos esté autorizada por el Derecho de la Unión o de los Estados miembros, y siempre que se establezcan las medidas adecuadas para salvaguardar los derechos y libertades y los intereses legítimos del interesado.

Si observamos lo dispuesto por el legislador tributario en el artículo 100 de la LGT, comprobamos que determina la posibilidad de que la Administración tributaria emita una resolución de forma automatizada, no obstante, no contempla específicamente medidas tendentes a la protección de los derechos de los contribuyentes en este ámbito, tal y como exige la norma europea, lo que, desde nuestro punto de vista, resulta imprescindible. En cuanto a las medidas proteccionistas necesarias, compartimos la opinión de Ribes Ribes<sup>92</sup> que destaca “la información específica al interesado, el derecho a obtener la intervención humana, el derecho a expresar su punto de vista, el derecho a recibir una explicación de la resolución adoptada y, por descontado, el derecho a impugnar la decisión”, e incidimos en la necesidad de que el legislador tributario regule específicamente medidas o disposiciones concretas dirigidas a asegurar la protección de datos de

---

<sup>89</sup> En relación con esto, MIRALLES LÓPEZ, R., “Desvinculando datos personales: seudonimización, desidentificación y Anonimización”, Sociedad Española de Informática de la Salud, pág. 8.

<sup>90</sup> OLIVER CUELLO, R., “Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica”, [Documento en línea], *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18/2018, [Fecha de consulta: 3/05/2022], disponible en: <https://www.thomsonreuters.es>

<sup>91</sup> Sobre ello, *vid.* GARCÍA MARTÍNEZ, A., “La utilización de *big data* para la lucha contra el fraude fiscal y la protección de datos del contribuyente”, en Bermúdez Sánchez, J., y De Marcos Fernández, A., (Coord.), *Transparencia, Lobbies y Protección de Datos*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2020, págs. 522 y ss.

<sup>92</sup> RIBES RIBES, A., “La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia... Ob. Cit.

carácter personal de los contribuyentes afectados por una actuación automatizada de la Administración tributaria, reforzándolas en el caso de resoluciones automatizadas que, sin intervención humana directa, pongan fin a un procedimiento tributario, ya que son ellas las que implican un mayor riesgo al tratarse del resultado de la inteligencia decisonal<sup>93</sup>.

### **3.5. Derecho a una buena administración: especial referencia a la necesaria motivación de las actuaciones automatizadas**

Nuestro Ordenamiento Jurídico no recoge expresamente el concepto de “buena administración”, aunque la CE hace referencia al mismo de una forma indirecta en diferentes artículos:

- El artículo 9.3 señala que “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”.
- El 31.2 determina que “el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.
- El 103.1 dispone que “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

Por su parte, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea<sup>94</sup> también se refiere a este concepto, pero no ya como principio al que debe aspirar la Administración en sus actuaciones, sino como derecho de todas las personas, de esta forma, en su artículo 41 contempla específicamente el derecho a una buena administración señalando que “Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable. 2. Este derecho incluye en particular: a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente; b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial; c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones. 3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros. 4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua”.

<sup>93</sup> En relación con esto, *Vid.* ROLDÁN CENTENO, E., “Garantías de las relaciones electrónicas con la Administración tributaria”, en AA.VV. *Grandes tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

<sup>94</sup> Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01), Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 18 de diciembre de 2000. [https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text\\_es.pdf](https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_es.pdf)

*La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*

La doctrina también ha colaborado en la definición de buena administración, de esta manera, Rodríguez-Arana<sup>95</sup> entiende la buena administración como el derecho que tienen los ciudadanos a exigir determinados patrones o estándares de funcionamiento de la Administración, encontrándose la Administración obligada y comprometida con la mejora de la vida de las personas, siendo su actuación objetiva, orientada al interés general y abierta a la realidad y a las circunstancias sociales, económicas y culturales del momento. Asimismo, la buena administración se debe manifestar en la aplicación de mecanismos de inteligencia artificial ya que, como advierte García-Herrera Blanco<sup>96</sup>, la inteligencia artificial debería significar un cambio esencial en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, implicando “una mejora de la calidad de los actos tributarios, haciéndolos más objetivos y, en consecuencia, más justos”.

Así las cosas, si realizamos un análisis conjunto de estos preceptos, así como de la interpretación que realizan doctrina y jurisprudencia, comprobamos como el concepto de “buena administración” tiene una doble perspectiva: Por un lado, es un principio que debe inspirar todas las actuaciones de la Administración, instando la aplicación de medidas tendentes a su eficiencia y eficacia y garantizando, en todo caso, la proporcionalidad, transparencia y motivación de sus actos y decisiones<sup>97</sup>. De otro, es un derecho que asiste a todos los ciudadanos en sus relaciones con la Administración, es más, compartimos el criterio de Orena Domínguez<sup>98</sup> de considerarlo un derecho-garantía o derecho instrumental que propicia la defensa de otros derechos.

Nos encontramos ante dos caras de una misma moneda, por ello, cuando la Administración tributaria utiliza tecnología de inteligencia artificial para el desarrollo de sus actuaciones debe respetar el principio de buena administración, lo que implica el cumplimiento de una serie de obligaciones al mismo tiempo que debe asegurar la observancia de los derechos y garantías de los contribuyentes que puedan verse afectados. Veámoslo:

Con la utilización de mecanismos de *machine learning*, la Administración tributaria trata de garantizar la objetividad de sus actuaciones y de excluir la posible afectación subjetiva de las resoluciones adoptadas por funcionarios públicos. A la vez, los sistemas telemáticos y la automatización de sus actuaciones permiten que la Administración realice sus trámites de forma ágil e inmediata, disminuyendo las dilaciones en la tramitación y resolución de procedimientos tributarios y minorando las esperas de los obligados tributarios. De hecho, conforme se destaca

---

<sup>95</sup> RODRÍGUEZ-ARANA, J., “La buena administración como principio y como derecho fundamental en Europa”, *Misión Jurídica*, núm. 6/2013, págs. 24-26.

<sup>96</sup> GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., “El uso del *big data* y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración Tributaria y contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2020, pág. 304.

<sup>97</sup> En relación con esto, PONCE SOLÉ, J., “El derecho a una buena administración y los principios jurídicos del buen gobierno”, en Bermúdez Sánchez, J., y De Marcos Fernández, A. (coord.), *Transparencia, lobbies y protección de datos*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2020, pág. 130.

<sup>98</sup> ORENA DOMÍNGUEZ, A., “El Principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios”, [Documento en línea], *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22/2020, [Fecha de consulta: 17/04/2022], disponible en: <https://www.thomsonreuters.es>

en el Plan Estratégico de la Agencia tributaria 2020-2023, dada la importancia creciente de los sistemas de análisis de la información, así como los buenos resultados obtenidos en cuanto a eficiencia y eficacia de las actuaciones automatizadas implementadas en el marco de los procedimientos de aplicación de los tributos, en los próximos años se espera aprovechar el potencial que ofrece la tecnología para seguir avanzando en el proceso de automatización en la tramitación de los procedimientos.

En relación con las actuaciones automatizadas, la Administración tributaria solo tiene la posibilidad de finalizar un procedimiento tributario mediante resolución automatizada si así lo establece expresamente la normativa reguladora del procedimiento tributario en cuestión. Asimismo, la Administración actuante debe estar identificada, así como el ejercicio de su competencia, es más, consideramos que, conforme a lo señalado en el artículo 53.1.b) de la LPAC, no basta con que se identifique la Administración tributaria actuante, sino que también deben encontrarse identificadas las autoridades y el personal al servicio de la Administración Pública bajo cuya responsabilidad se tramita el procedimiento. Es decir, debe existir una intervención humana, aunque sea indirecta.

Del mismo modo, debe garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes afectados, por lo que los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos utilizados por la Administración tributaria deben ser aprobados mediante resolución del órgano responsable a efectos de la impugnación de los correspondientes actos administrativos<sup>99</sup>, y los datos empleados para la adopción de las actuaciones automatizadas deben tener el carácter de reservado y solo pueden ser utilizados con determinadas finalidades<sup>100</sup>.

Centrándonos en el elemento fundamental que conforma el concepto de buena administración, destacaremos la necesaria motivación de los actos administrativos adoptados por la Administración tributaria, en especial, de las resoluciones tributarias, a esto hace referencia el artículo 103.3 de la LGT “Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho”. La complejidad de la motivación de los actos administrativos se incrementa con la utilización de mecanismos de inteligencia artificial para la adopción de resoluciones automatizadas en el marco de los procedimientos tributarios, lo que puede, por un lado, poner en riesgo este derecho y, por otro, extender más allá de sus límites habituales la obligación de la Administración tributaria de motivar sus actos.

La motivación consiste en hacer constar las razones por las que se adopta una decisión, y tiene como objetivo proporcionar seguridad jurídica a los destinatarios, así como garantizar su derecho constitucional a una tutela judicial efectiva, además, la jurisprudencia<sup>101</sup> ha destacado la estrecha

---

<sup>99</sup> Vid. Artículos 96.4 de la LGT y 85 del RGAPGI.

<sup>100</sup> Vid. Artículos 34.1.i) y 95.1 de la LGT.

<sup>101</sup> Entre otras sentencias, STS núm. 6259/2012, de 20 de septiembre; STS núm. 5554/2016, de 22 de diciembre.

conexión entre el requisito de la motivación y el derecho a la defensa del obligado tributario, no obstante, la motivación también garantiza la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria al mismo tiempo que asegura la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Asimismo, la motivación se encuentra íntimamente relacionada con el principio de transparencia al que hace referencia el RGPD en su considerando 58 “es especialmente pertinente en situaciones a las que la proliferación de agentes y la complejidad tecnológica de la práctica hagan que sea difícil para el interesado saber y comprender si se están recogiendo, por quién y con qué finalidad, datos personales que le conciernen”, así como el Consejo de Europa en el Proyecto de Informe explicativo sobre la versión modernizada del Convenio 108 (apartado 75), “Los interesados deben tener derecho a conocer la lógica subyacente del tratamiento de sus datos, incluidas las consecuencias de dicha lógica, que lleve a conclusiones definitivas, en particular en casos que supongan la utilización de algoritmos para tomar decisiones automatizadas, incluida la elaboración de perfiles”.

En este contexto, la doctrina<sup>102</sup> considera como elementos imprescindibles para la motivación de los actos y resoluciones automatizadas de la Administración tributaria, entre otros, la determinación de los criterios de programación y funcionamiento del algoritmo, así como la inteligibilidad y la trazabilidad del proceso de toma de decisiones. Esto puede resultar complejo, sobre todo, en aquellos casos en los que la actuación administrativa se ha adoptado basándose en la tecnología del *machine learning*, ya que mediante ese mecanismo de inteligencia artificial el propio algoritmo aprende de forma autónoma con la experiencia que va acumulando y sin intervención humana, a lo que hay que sumar, tal y como pone de manifiesto Suberbiola Garbizu<sup>103</sup>, el obstáculo que puede suponer para el ejercicio de este derecho la ininteligibilidad de los algoritmos para el común de los administrados.

En cualquier caso, conforme pone de manifiesto Pérez Bernabéu<sup>104</sup>, “la interpretabilidad de un modelo no exige conocer al detalle el funcionamiento del modelo desde un punto de vista técnico, sino ser capaz de dar al usuario final una explicación para su decisión en particular”, es decir, la complejidad no debe ser una excusa para que la Administración tributaria no proporcione información sobre los algoritmos que utiliza, el responsable del tratamiento debe encontrar maneras sencillas de informar al interesado acerca de la lógica subyacente o los criterios utilizados para llegar a la decisión automatizada, se debe ofrecer, al menos, información significativa sobre la lógica aplicada, lo que no implica una compleja explicación de los algoritmos utilizados, sino una información lo suficientemente exhaustiva para que el interesado entienda los motivos de la

---

<sup>102</sup> Entre otros, OLIVER CUELLO, R., “Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 33/2021, pág. 9, y MERCADER URGUINA, J. R., “Algoritmos y derecho del trabajo”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 52/2019, pág. 65.

<sup>103</sup> SUBERBIOLA GARBIZU, L., “Inteligencia artificial, opacidad y motivación de las decisiones administrativas automatizadas”, en Merino Jara, I. (Dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer, 2021, pág.323.

<sup>104</sup> PÉREZ BERNABEU, B., “El principio de explicabilidad algorítmica en la normativa tributaria española: hacia un derecho a la explicación individual”, [Documento en línea], *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 192/2021. [Fecha de consulta: 15/05/2022], disponible en: <https://www.thomsonreuters.es>

decisión<sup>105</sup>. En relación con esto, puede resultar enriquecedor para nuestro estudio comparar los criterios adoptados en otros ámbitos del Derecho y en otros países, por ello, queremos destacar el análisis realizado por Romeo Casabona<sup>106</sup> de la sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo del estado de Wisconsin acerca del uso de algoritmos procesados informáticamente como fundamento del fallo del tribunal de instancia inferior (caso Wisconsin v. Loomis)<sup>107</sup>. En este caso, el Tribunal Supremo desestimó la demanda considerando que era suficiente con que el acusado conociera la explicación genérica que contenía la guía de usuario del programa utilizado, denegando el derecho a una explicación relativa al algoritmo utilizado para evaluar el riesgo y a cómo se llevó a cabo dicha evaluación al ser estos datos protegidos de la empresa creadora del software.

Visto el desenlace de este asunto, y volviendo al plano tributario, sabemos que existen argumentos a favor y en contra del llamado “derecho a la explicación” del algoritmo que asiste a las personas afectadas por el mismo, si los contribuyentes conocieran el funcionamiento concreto del algoritmo podrían intentar manipularlo y aprovechar el sistema instaurado para eludir sus obligaciones tributarias, sin embargo, esto no es más que una hipótesis, por lo que, desde nuestro punto de vista, debería primar en cualquier caso el derecho a la información y el derecho a una explicación de los procesos lógicos de los mecanismos de inteligencia artificial empleados por la Administración como elementos esenciales del derecho de los contribuyentes a la motivación de las actuaciones automatizadas de la Administración tributarias.

### 3.6. Derecho a la no discriminación algorítmica

La revolución tecnológica ha propiciado la aparición de este nuevo derecho que aúna dos realidades. Por un lado, el derecho a la no discriminación, presente en el artículo 14 de la CE, en el artículo 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, o en el artículo 14 del Convenio para la protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales. Por otro, el concepto de algoritmo como método de procesamiento de datos para proporcionar un resultado y, al mismo tiempo, como causa de esa potencial discriminación que se trata de evitar. En su conjunto, el derecho a la no discriminación algorítmica hace referencia a la necesidad de que la información de los contribuyentes a la que tiene acceso la Administración tributaria no sea procesada por los mecanismos de inteligencia artificial bajo sesgos o diferenciaciones que pudieran ocasionar un trato desigual infundado.

---

<sup>105</sup> Grupo de trabajo sobre protección de datos. Directrices sobre decisiones individuales automatizadas y elaboración de perfiles a los efectos del Reglamento 2016/679, pág. 28.

<sup>106</sup> ROMEO CASABONA, C. M., “Riesgo, procedimientos actuariales basados en inteligencia artificial y medidas de seguridad”, *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, núm. 13/2018, págs. 49-51.

<sup>107</sup> Sentencia de 13 de julio de 2016. State v. Loomis, 881, N. W. zd 749, 7532 (Wis, 2016). En el caso examinado se había elaborado un perfil de riesgo de una persona que había cometido un delito y se le había denegado la libertad condicional con base en el procesamiento de sus datos a través de una aplicación informática diseñada por una empresa que ostentaba la propiedad intelectual sobre el software. El acusado impugnó la sentencia alegando que no había podido conocer el funcionamiento exacto del programa debido a que era de propiedad privada, por vulneración de su derecho a una sentencia individualizada y también por discriminación por razón de género.

Esta cuestión ha sido tratada ampliamente en el ámbito del Derecho del Trabajo, tal y como destaca Sáez Lara<sup>108</sup>, la aplicación de la inteligencia artificial en diferentes procesos puede ser un intento de impedir la discriminación en la que pueden incurrir las personas, sin embargo, la experiencia demuestra que los procesos algorítmicos de toma de decisiones pueden dificultar los objetivos de las leyes antidiscriminatorias y, al mismo tiempo, servir para reproducir desigualdades a mayor escala, ya sea voluntariamente o no.

Los sesgos pueden influir en el procesamiento algorítmico de datos realizado por la Administración tributaria alterando el resultado, al igual que los sesgos cognitivos pueden producir una desviación en el procesamiento mental y, por tanto, una distorsión en la interpretación racional de determinados elementos. Además, no hay que olvidar que, aunque se emplee tecnología de inteligencia artificial, la creación de algoritmos es un proceso humano en el que hay personas que lo diseñan y también hay otras que recogen, preparan y analizan los datos en los que se fundamenta, por lo que pueden introducirse, aunque sea de forma involuntaria, los valores ideológicos de los sujetos implicados<sup>109</sup>.

Como hemos visto, las nuevas tecnologías permiten a la Administración tributaria la gestión y el procesamiento de una gran cantidad de datos, sin embargo, esa modernización procedimental puede garantizar un ahorro de tiempo o de dinero, pero en ningún caso la calidad de los datos, ni mucho menos asegurar que no adolezcan de sesgos, imprecisiones o parcialidades. En relación con esto, Sánchez Huete<sup>110</sup> expone que la inteligencia artificial puede generar discriminaciones prohibidas por el ordenamiento jurídico, y lo pone de manifiesto a través de un ejemplo, el caso Apple Card, que otorgaba límites de crédito 20 veces más altos a los hombres que a las mujeres con una misma situación financiera<sup>111</sup>. En este mismo sentido, Pérez Bernabeu<sup>112</sup> destaca la Decisión del Tribunal de distrito de La Haya de 5 de febrero de 2020<sup>113</sup> que consideró que la legislación neerlandesa, que acogía el programa SyRI para evaluar el riesgo de fraude a la Seguridad Social, vulneraba el derecho a la vida privada y familiar porque no aseguraba una aplicación transparente y verificable del programa ni del sistema algorítmico utilizado, es decir, relacionó por primera vez la falta de transparencia con de transparencia con la injerencia de la autoridad pública en el ejercicio del derecho al respeto a la vida privada y familiar<sup>114</sup>.

---

<sup>108</sup> SÁEZ LARA, C., “El algoritmo como protagonista de la relación laboral desde la perspectiva de la prohibición de discriminación”, *Temas Laborales*, núm. 155/2020, págs. 44-46.

<sup>109</sup> CRUZ ÁNGELES, J., “El diseño de perfiles algorítmicos para la gestión y protección de fronteras europeas: ¿Una nueva forma de discriminación?”, [Documento en línea], *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, núm. 57/2021, [Fecha de consulta: 10/05/2022], disponible en: <https://www.thomsonreuters.es>

<sup>110</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. A., “Los sesgos y la discriminación de género en la norma tributaria”, [Documento en línea], *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 189/2021, [Fecha de consulta: 03/05/2022], disponible en: <https://www.thomsonreuters.es>

<sup>111</sup> Para concienciar de los riesgos de los sesgos en los procesos algorítmicos de inteligencia artificial, ha surgido un movimiento a nivel internacional denominado “La Liga de la Justicia Algorítmica”, *vid.* <https://es.ajl.org/about>

<sup>112</sup> PÉREZ BERNABEU, B., “El principio de explicabilidad... Ob. Cit.

<sup>113</sup> Sentencia de Tribunal de Distrito de La Haya de 5 de febrero de 2020, Case of SyRI, ECLI:NL:RBDHA:2020:865, apartado 6.57.

<sup>114</sup> Artículo 8.2 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, “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 y constituya una medida que,

En cuanto a las medidas que puede adoptar la Administración tributaria para prevenir los sesgos y proteger el derecho a la no discriminación algorítmica de los contribuyentes afectados por alguna de sus actuaciones automatizadas, destacaremos las siguientes:

- Trabajar en la calidad de los datos, es decir, la Administración tributaria debe procurar que los datos que utiliza sean correctos, objetivos, representativos y, sobre todo, se encuentren actualizados.
- Evitar la injerencia de sesgos en la formulación de los algoritmos, para ello, resulta fundamental la preparación y diligencia de las personas que programan dichos algoritmos. Asimismo, es conveniente que en esa programación participen personas diversas, con distintos orígenes, diferente género y de edades distadas, para evitar que el reflejo de la actuación humana invalide inconscientemente el proceso desarrollado por la Administración tributaria y dé lugar a resultados desatinados.
- Revisar los algoritmos utilizados, analizando si han dado lugar a alguna situación discriminatoria, y si ha sido así, localizando el origen de tal discriminación.

### **3.7. Derecho a la presunción de inocencia y derecho a la no autoimputación de conductas antijurídicas**

El artículo 24.2 de la CE<sup>115</sup> recoge tres derechos fundamentales que resultan de interés en el contexto de los mecanismos de inteligencia artificial aplicados por la Administración tributaria, nos referimos al derecho a no declarar contra sí mismos, el derecho a no confesarse culpables y el derecho a la presunción de inocencia<sup>116</sup> que asisten a todas las personas. Aunque en un principio estos derechos se asocian al entorno del Derecho Penal, resultan plenamente aplicables tanto en el ámbito del Derecho Administrativo de carácter sancionador, como en relación con cualquier otro procedimiento administrativo en el que se adopte una resolución que implique una limitación de los derechos del sujeto, como puede ser un procedimiento inspector<sup>117</sup>, de hecho, el artículo

---

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 de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”.

<sup>115</sup> Artículo 24.2 de la CE “Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”.

<sup>116</sup> A estos derechos también hace referencia el artículo 11.1 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos “Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa”, así como el artículo 6.2 del Convenio Europeo de Derechos Humanos “Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada”.

<sup>117</sup> Así lo ha reconocido la doctrina del TC en diferentes sentencias (entre otras, STC núm. 761990, de 26 de abril; STC núm. 209/1999, de 29 de noviembre y STC núm. 14/1997, de 28 de enero) al señalar que “el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias,

52.2.b) de la LPAC hace referencia a la presunción de inocencia en el plano administrativo “2. Además de los derechos previstos en el apartado anterior, en el caso de procedimientos administrativos de naturaleza sancionadora, los presuntos responsables tendrán los siguientes derechos: (...) b) A la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario”.

La Administración tributaria puede llegar a vulnerar estos derechos fundamentales en diferentes situaciones, y la posibilidad de que eso suceda aumenta con la introducción de mecanismos de inteligencia artificial en sus actuaciones.

Los planes de control tributario elaborados por la Administración hacen referencia a las áreas de riesgo fiscal de atención prioritaria y también a otros instrumentos de planificación para desarrollar actuaciones de comprobación e investigación sobre determinados obligados tributarios, nos referimos a los perfiles de riesgo. ¿Podrían éstos comprometer el derecho a la presunción de inocencia de los contribuyentes?

Si bien es cierto que la elaboración de estos perfiles puede agilizar el desarrollo de los procedimientos tributarios, debemos tener en cuenta que los algoritmos no son infalibles y pueden dar lugar a un resultado controvertido por una predicción probabilística del comportamiento humano desatinada que conlleve el menoscabo de los derechos de los sujetos cuya conducta ha sido objeto de previsión, erigiéndose como principal derecho presumiblemente damnificado el derecho a la presunción de inocencia. A propósito de esto, Delgado Sancho<sup>118</sup> entiende el derecho a la presunción de inocencia proyectado en dos vertientes: la primera, procedimental en forma de prueba de cargo que debe ser suficiente, constitucionalmente obtenida, legalmente practicada y racionalmente valorada; la segunda, extraprocedimental, y concerniente al derecho a recibir la consideración y el trato de no autor o no partícipe en hechos antijurídicos. Pues bien, compartimos el criterio expuesto por este autor, la señalización de determinados contribuyentes como potenciales defraudadores con base en el procesamiento informático de diferentes factores económicos, sociales y personales lesiona su derecho a la presunción de inocencia.

Por otro lado, la base de las herramientas de inteligencia artificial empleadas por la Administración tributaria para crear estos perfiles de riesgo, así como para emitir actos tributarios de forma automatizada, son los datos, y estos datos pueden provenir del propio contribuyente, al haberlos aportado en sus declaraciones tributarias, de terceros, o de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la propia Administración tributaria. Gracias al procesamiento algorítmico de esos datos, se obtiene un resultado que en determinados supuestos puede indicar una actuación antijurídica del contribuyente. Si relacionamos esto con los derechos relacionados en el artículo 24.2 de la CE, podemos hablar de la posible autoincriminación del contribuyente en

---

la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción”.

<sup>118</sup> DELGADO SANCHO, C. D., “La nueva configuración del delito fiscal tras la aprobación de la Ley 34/2015: la autoincriminación del sujeto inspeccionado”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1/2019, pág. 135.

aquellos casos en los que los elementos tenidos en cuenta por la Administración tributaria los haya aportado él mismo. Nos encontramos pues, ante una situación paradójica, en la que el contribuyente tiene, por un lado, la obligación de proporcionar información a la Administración tributaria, aunque dicha información ponga de manifiesto la comisión de una infracción tributaria o la realización de una actuación antijurídica, y por otro, tiene derecho a no confesarse culpable<sup>119</sup>.

Esta cuestión ha sido dilatadamente discutida entre la doctrina<sup>120</sup>, no obstante, nos parecen muy interesantes los razonamientos realizados por Sanz Díaz-Palacios<sup>121</sup>, este autor pondera el deber de colaboración con la Administración tributaria y el derecho a no autoinculparse, considerando la primacía del deber de colaboración en aquellos supuestos en los que los materiales aportados tuvieran una existencia independiente de la voluntad del contribuyente o fueran de carácter obligatorio, como puede ser la contabilidad o cualquier otro registro o documento establecido por la ley. Sin embargo, aquellos materiales que pudieran ser considerados como una declaración en sí mismos sí que podrían inferir en el derecho a no autoinculparse y por lo tanto no se incluirían en el deber de colaboración, este es el caso de las manifestaciones orales o escritas del propio obligado tributario, por ejemplo, las plasmadas en una agenda personal.

#### 4. CONCLUSIONES

Primera. La revolución tecnológica impone la reforma del Ordenamiento Jurídico Tributario. La inteligencia artificial y el uso del *big data* han supuesto un profundo cambio en las relaciones entre Administración tributaria y obligados tributarios, así como en la aplicación de los tributos en general y en las actuaciones y procedimientos tributarios en particular, por ello, debe ser un objetivo prioritario reflejar esta nueva realidad en la legislación tributaria, de manera que sirva como garantía del buen hacer de la Administración tributaria y de la protección de los derechos de los obligados tributarios en esta era digital.

Segunda. La progresiva modernización de las técnicas empleadas por la Administración tributaria en la asistencia a los contribuyentes ha propiciado una mejora del cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias como consecuencia de la implementación, entre otras medidas, de asistentes virtuales o de confección automática de declaraciones tributarias en línea. Sin embargo, al mismo tiempo ha puesto de manifiesto la existencia de una brecha digital, eminentemente generacional, que aísla a un grupo de población especialmente vulnerable y le dificulta la posibilidad de beneficiarse de la información y asistencia que la Administración tributaria ofrece a través de internet. Para solventar estas desventajas digitales que actúan a modo de barrera entre

---

<sup>119</sup> En relación con esto, OLIVER CUELLO, R., “Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica”, [Documento en línea], *Revista Quincena Fiscal*, [Fecha de consulta: 10/05/2022], disponible en: <https://www.thomsonreuters.es>

<sup>120</sup> Entre otros, PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson Civitas, Cizur Menor, 2008, *in totum* y PICÓN ARRANZ, A., “El derecho a la no autoincriminación en el procedimiento administrativo sancionador: un estudio a la luz de la jurisprudencia del TJUE”, *Revista de Estudios Europeos*, núm. 79/2022, pág. 382.

<sup>121</sup> SANZ DÍAZ-PALACIOS, A., “La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal (Primera Parte)”, *Análisis Tributario*, abril 2003, págs. 23-24.

la Administración y los contribuyentes senior o con capacidades especiales, se debe instar a la Administración a promover medidas tendentes a la accesibilidad universal a sus servicios, así como a la adaptación de estos sistemas telemáticos a las circunstancias particulares de los contribuyentes afectados, no olvidándose, en cualquier caso, del necesario mantenimiento de la asistencia presencial sin trabas digitales.

Tercera. Las herramientas de inteligencia artificial empleadas por la Administración tributaria son absolutamente dependientes de los datos con trascendencia tributaria, concepto que incluye tanto la información directamente relacionada con la realización de hechos imposables, como otros datos transversales que indirectamente proporcionan información con relevancia fiscal. La Administración debe asegurar en todo momento el respeto al derecho a la privacidad de los contribuyentes titulares de esa información a través de la exigencia de proporcionalidad entre la injerencia en los datos privados y la finalidad perseguida, así como desechando o anonimizando la información irrelevante desde el punto de vista tributario.

Cuarta. El uso de los datos personales por parte de la Administración es lícito siempre que su utilización se sustente en el interés público o el contribuyente haya prestado su consentimiento. No obstante, es imprescindible que la Administración controle su uso y destino efectivo para evitar que el uso del *machine learning* ocasione un perjuicio adicional a los contribuyentes afectados.

Quinta. La Administración tributaria puede limitar la información proporcionada a los contribuyentes relativa a los mecanismos de inteligencia artificial que utiliza en el tratamiento de sus datos personales amparándose en el carácter reservado de algunos datos necesarios para cumplir el objetivo de evitar el fraude fiscal siempre que garantice de otra manera la protección de los derechos reconocidos a los contribuyentes, por ejemplo, acotando el tiempo durante el cual va a disponer de los datos recabados, circunscribiendo su utilización a una finalidad concreta o seudonimizando los datos para aportar seguridad a su tratamiento.

Sexta. La utilización de mecanismos de *machine learning* agiliza las actuaciones de la Administración tributaria y disminuye las dilaciones en la tramitación de procedimientos tributarios, no obstante, se echa en falta una mayor transparencia en cuanto a las aplicaciones y programas utilizados y en relación con la programación y funcionamiento de los algoritmos. Actualmente, existe una opacidad que provoca en los contribuyentes una falta de seguridad jurídica al mismo tiempo que les produce indefensión en sus relaciones con la Administración tributaria.

Séptima. Los sesgos pueden influir en el procesamiento algorítmico de datos y dar lugar a resultados discriminatorios. La Administración tributaria debe adoptar medidas tendentes a prevenir estas situaciones, procurando la calidad de los datos, fomentando la preparación y diligencia de las personas que formulan el algoritmo, así como realizando evaluaciones de impacto en los derechos de los contribuyentes.

Octava. Se debe diferenciar la elaboración de perfiles para identificar a personas que, en función de los datos disponibles, han incurrido en un incumplimiento tributario, de la creación de perfiles de riesgo como método predictivo para identificar personas que potencialmente pueden eludir sus obligaciones tributarias, ya que esta última situación vulnera el derecho fundamental a la

presunción de inocencia de los contribuyentes afectados al convertirlos en probables defraudadores e iniciando actuaciones para contener esas posibles conductas fraudulentas.

Novena. La inteligencia artificial y el tratamiento automatizado de datos no deben desplazar la participación humana en la toma de decisiones que pueden limitar los derechos de los contribuyentes.

### Bibliografía

- ÁLAMO CERRILLO, R. (2021): “La necesaria digitalización de la Administración tributaria como consecuencia de la economía digital”, en Moreno González, S., y Carrasco Parrilla, P. J. (Dir.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- ALONSO MURILLO, F. (2021): “Los derechos fundamentales como límites al empleo de inteligencia artificial en los procedimientos tributarios”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Inteligencia artificial y administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- ALVARADO ROJAS, M. E. (2015): “Una mirada a la inteligencia artificial”, *Revista Ingeniería, Matemáticas y Ciencias de la Información*, núm. 3.
- ÁLVAREZ VEGA, M.; QUIRÓS MORA, L. M., y CORTÉS BADILLA, M. V. (2020): “Inteligencia artificial y aprendizaje automático en medicina”, *Revista médica Sinergia*, núm. 8.
- ARENAS RAMIRO, M. (2011): “Brecha digital de género: La mujer y las nuevas tecnologías”, *Anuario de la Facultad de Derecho-Universidad de Alcalá IV*.
- BOHR, A., y MEMARZADEH, K. (2022): *Inteligencia artificial en el ámbito de la salud*. Elsevier.
- BUENO MALUENDA, C. (2022): “La irrupción de los algoritmos en las Administraciones públicas, en particular en España”, en Tirado Robles, M. C., y Ruiz Padial, I. (Dir.), *Retos de la sociedad digital. Regulación y fiscalidad en un contexto internacional*, Reus.
- CIERCO SEIRA, C. (2011): “La Administración electrónica al servicio de la simplificación administrativa”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 38.
- CRUZ ÁNGELES, J. (2021): “El diseño de perfiles algorítmicos para la gestión y protección de fronteras europeas: ¿Una nueva forma de discriminación?”, *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, núm. 57.
- DE HARO IZQUIERDO, M. (2021): “Robótica, inteligencia artificial y derechos constitucionales en los procedimientos tributarios de comprobación”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Inteligencia artificial y administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- DE MARIANO SÁNCHEZ-JÁUREGUI, M. J. (2009): “La Administración para los ciudadanos a través de internet: los retos de la inclusión y de la calidad”, en AA.VV., *La Administración electrónica y el servicio a los ciudadanos*, e-publicaciones Ministerio de Economía y Hacienda.
- DÍAZ CALVARRO, J. M. (2021): “La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10.
- DORADO FERRER, X. (2021): “Redes sociales, metadatos y derecho a la intimidad en los procedimientos tributarios”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12.

*La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*

- DURÁN CABRÉ, J. M., y ESTELLER MORÉ, A. (2020): “Los retos de la Administración tributaria en la era de la digitalización”, *ICE-La fiscalidad internacional ante los retos de la globalización, la digitalización y el envejecimiento*, núm. 917.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2022): “La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 470.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2020): “La utilización de *big data* para la lucha contra el fraude fiscal y la protección de datos del contribuyente”, en Bermúdez Sánchez, J., y De Marcos Fernández, A., (Coord.), *Transparencia, Lobbies y Protección de Datos*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (2020): “El uso del *big data* y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración Tributaria y contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- LOAIZA ÁLVAREZ, R. (1991): *De la información a la informática*, Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid, Medellín.
- MARTÍN ROMERO, A. M. (2020): “La brecha digital generacional”, *Temas Laborales*, núm. 151.
- MARTÍNEZ MARTÍNEZ, R. (2019): “Inteligencia artificial desde el diseño. Retos y estrategias para el cumplimiento normativo”, *Revista catalana de dret públic*, núm. 58.
- MERCADER URGUINA, J. R. (2019): “Algoritmos y derecho del trabajo”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 52.
- MERINO RAMOS, I. (2020): “¿Qué hay detrás de Siri o Alexa? Inteligencia artificial aplicada a la empresa”, *En Profundidad, AUSAPE*, abril 2020.
- MIRALLES LÓPEZ, R., “Desvinculando datos personales: seudonimización, desidentificación y Anonimización”, *Sociedad Española de Informática de la Salud*.
- NAVARRO EGEA, M. (2019): “El requerimiento de la AEAT al CGPJ sobre datos de abogados y procuradores: deber de contribuir y protección de datos”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 125.
- OLARTE ENCABO, S. (2017): “Brecha digital, pobreza y exclusión social”, *Temas Laborales*, núm. 138.
- OLIVARES OLIVARES, B. (2021): “¿Hacia una conservación ilimitada de los datos personales por parte de la Administración tributaria?”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4.
- OLIVER CUELLO, R. (2018): “Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18.
- OLIVER CUELLO, R. (2021): “*Big data* e inteligencia artificial en la Administración tributaria”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 33.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2020): “El Principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22.
- PALACIOS DELGADO, R. D. (2021): “Proyecto Nudge RentaWeb”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Inteligencia artificial y Administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- PALAO TABOADA, C. (2008): *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson Civitas, Cizur Menor.

- PÉREZ BERNABEU, B. (2021): “El principio de explicabilidad algorítmica en la normativa tributaria española: hacia un derecho a la explicación individual”, [Documento en línea], *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 192.
- PÉREZ ROSADO, J. M.: “El Asistente Virtual del Ministerio de Cultura como primer nivel de atención al ciudadano”, Ministerio de Cultura.
- PICÓN ARRANZ, A. (2022): “El derecho a la no autoincriminación en el procedimiento administrativo sancionador: un estudio a la luz de la jurisprudencia del TJUE”, *Revista de Estudios Europeos*, núm. 79/2022.
- PONCE SOLÉ, J. (2020): “El derecho a una buena administración y los principios jurídicos del buen gobierno”, en Bermúdez Sánchez, J.; y De Marcos Fernández, A. (coord.), *Transparencia, lobbies y protección de datos*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- RIBES RIBES, A. (2021): “La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18.
- RODRÍGUEZ PEÑA, N. L. (2021): “La Administración tributaria ante la inteligencia artificial: interrogantes jurídicos y éticos de su utilización contra el fraude fiscal”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 3.
- RODRÍGUEZ-ARANA, J. (2013): “La buena administración como principio y como derecho fundamental en Europa”, *Misión Jurídica*, núm. 6.
- ROLDÁN CENTENO, E. (2008): “Garantías de las relaciones electrónicas con la Administración tributaria”, en AA.VV. *Grandes tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- ROMEO CASABONA, C. M. (2018): “Riesgo, procedimientos actuariales basados en inteligencia artificial y medidas de seguridad”, *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, núm. 13.
- SÁEZ LARA, C. (2020): “El algoritmo como protagonista de la relación laboral desde la perspectiva de la prohibición de discriminación”, *Temas Laborales*, núm. 155.
- SÁNCHEZ HUETE, M. A. (2021): “Los sesgos y la discriminación de género en la norma tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 189.
- SÁNCHEZ URRUTIA, A.; SILVEIRA GORSKI, H. C., y NAVARRO MICHEL, M. (2003): *Tecnología, intimidad y sociedad democrática*. Icaria Editorial, Barcelona.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, A. (2003): “La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal (Primera Parte)”, *Análisis Tributario*, abril 2003.
- SEGARRA TORMO, S. (2021): “Fiscalidad e inteligencia artificial”, en serrano antón, F. (Dir.), *Inteligencia artificial y Administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- SERRANO ANTÓN, F. (2021): “Inteligencia artificial y Administración tributaria. Especial referencia al procedimiento de inspección tributaria”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Inteligencia Artificial y Administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- SERRANO ANTÓN, F. (2022): “La digitalización como factor de cambio en los sistemas de facturación y suministro de información: hacia una tributación basada en el data analytics y la inteligencia artificial”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2.

*La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*

SERRANO PÉREZ, M. (2005): “El derecho fundamental a la Protección de Datos: su contenido esencial”, en AA.VV., *Los derechos fundamentales y las nuevas tecnologías*, NUEVAS POLÍTICAS PÚBLICAS. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas.

SOTO BERNABEU, L. (2021): “La importancia de la transparencia algorítmica en el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 179.

SUBERBIOLA GARBIZU, L. (2021): “Inteligencia artificial, opacidad y motivación de las decisiones administrativas automatizadas”, en Merino Jara, I. (Dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer.

VALERO TORRIJOS, J., “La reforma de la Administración electrónica: ¿Una oportunidad perdida?”, *Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 172.

## CAPÍTULO 2

# LA UTILIZACIÓN DE TÉCNICAS DE *BIG DATA* E INTELIGENCIA ARTIFICIAL PARA LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Madrid

### 1. INTRODUCCIÓN

Señala Slemrod que “la imposición es esencialmente una cuestión de información y, en concreto, de información asimétrica”<sup>1</sup>. En este sentido, como destacan Durán y Esteller, las Administraciones tributarias se enfrentan en la actualidad a difíciles retos, ya que, entre otros factores, la globalización pone de manifiesto la asimetría que se produce desde un punto de vista territorial entre las Administraciones, que operan con competencias limitadas territorialmente, y los agentes económicos, que operan de manera global. El desarrollo tecnológico, por una parte, dificulta el trabajo de las Administraciones tributarias, dado el auge y extensión de la llamada economía digital, pero, por otra parte, ofrece a las Administraciones tributarias nuevas oportunidades a la hora de realizar su tarea<sup>2</sup>. A tal efecto, resulta evidente que “la revolución informativa es un claro ejemplo de cómo las organizaciones tributarias pueden ahora gestionar millones de datos a una velocidad y con un coste impensables hasta hace poco tiempo”<sup>3</sup>.

Las Administraciones tributarias tienen, por tanto, el reto de aprovechar estas oportunidades que ofrece la revolución tecnológica, desde luego aumentando la cooperación entre ellas<sup>4</sup>, por ejemplo, en el intercambio de información fiscal, pero, también y, destacadamente, dando entrada en sus estructuras organizativas y en sus procesos y procedimientos para la aplicación de los tributos a las nuevas tecnologías basadas en el *big data* y en la inteligencia artificial. Ello es especialmente relevante en la lucha contra el fraude fiscal, por lo que las Administraciones tributarias, que siempre han buscado recopilar grandes volúmenes de información para poder hacer frente al mismo, ahora, con estas nuevas tecnologías, ven la posibilidad de multiplicar exponencialmente la cantidad de información que pueden captar, de aumentar las fuentes de procedencia de esa información y de multiplicar la forma en la que los datos pueden ser obtenidos, almacenados en bases de datos y analizados con modernas tecnologías de inteligencia artificial. En este sentido,

---

<sup>1</sup> SLEMROD, Joel, “Administración tributaria y sistemas fiscales”, en Durán Cabré, José María y Esteller Moré, Alejandro (eds.), *De nuestros impuestos y su administración. Claves para una mejor administración fiscal*, Ediciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 2015, p. 20.

<sup>2</sup> Cfr. DURÁN CABRÉ, José María y ESTELLER MORÉ, Alejandro, “Presentación”, en Durán Cabré, José María y Esteller Moré, Alejandro (eds.), *De nuestros impuestos y su administración. Claves para una mejor administración fiscal*, Ediciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 2015, p. 13.

<sup>3</sup> DURÁN CABRÉ, José María y ESTELLER MORÉ, Alejandro, “Presentación”, cit., p. 13.

<sup>4</sup> Cfr. DURÁN CABRÉ, José María y ESTELLER MORÉ, Alejandro, “Presentación”, cit., p. 13.

gracias a los avances tecnológicos y a la digitalización de la Administración tributaria, los datos son cada vez más completos y más accesibles para los propios funcionarios. A modo de ejemplo, el volumen de las bases de datos de la Administración tributaria norteamericana se ha multiplicado por cien en la década que va de 2007 a 2017 y el número de usuarios de esas bases de datos se ha multiplicado por 23 en ese período<sup>5</sup>.

El Ordenamiento jurídico-tributario se ha tenido que ir adaptando y ha tenido que ir avanzado en esta dirección para dar cobertura a estas nuevas necesidades de la Administración tributaria, sobre todo, potenciando y aumentando las obligaciones de información tributaria y los mecanismos de intercambio de información internacional en materia tributaria. Por poner solo un ejemplo, la recientemente aprobada Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha establecido dos nuevas obligaciones de información en relación con las monedas virtuales<sup>6</sup>. El uso más reciente de las nuevas tecnologías de *big data* e inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria constituye la culminación lógica, cuando no deseable, de la digitalización de la presentación de las declaraciones tributarias y de la informatización de las tareas de comprobación e inspección tributaria<sup>7</sup>.

La digitalización de la Administración tributaria y, especialmente, de los procedimientos establecidos para la presentación de declaraciones tributarias a través del uso de las nuevas tecnologías ha supuesto, en líneas generales, una menor carga o coste de cumplimiento para una gran mayoría de obligados tributarios<sup>8</sup>. Además, lo que ha representado un avance cualitativo para el logro de una mayor eficacia y eficiencia de la Administración tributaria ha sido la obligación a cargo de los contribuyentes de presentar sus declaraciones en formato digital y, destacadamente, la obligación a cargo de terceros de cumplir de forma telemática con sus obligaciones de suministrar a la Administración información con trascendencia tributaria, ya que, por una parte, ello ha posibilitado a la Administración tributaria almacenar en sus bases de datos una enorme cantidad de datos referidos a los contribuyentes y a sus actividades con relevancia fiscal, procesar telemáticamente esos datos para detectar errores en las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes y, sobre todo, elaborar borradores de declaraciones tributarias que pueden ser notificadas a los contribuyentes para su confirmación y presentación como declaración o, en su

---

<sup>5</sup> INTERNAL REVENUE SERVICE, *Strategic Plan FY 2018-2022*, p. 19 (accessible en: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3744.pdf>).

<sup>6</sup> El artículo 3, apartado 6, de la Ley 11/2021 añade dos apartados, el 6 y el 7, a la Disposición Adicional Decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, estableciendo estas nuevas obligaciones de información en relación con las monedas virtuales.

<sup>7</sup> Cfr. CARON, Émilie, “Le *Big Data* fiscal: quelles conséquences pour le contrôle fiscal et les contribuables”, *Gestion & Finances Publiques*, núm. 6/2021, p. 79.

<sup>8</sup> Destaca CALDERÓN CARRERO, José Manuel, “El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 444, 2020, p. 123, que el uso de las nuevas tecnologías y especialmente de las herramientas de inteligencia artificial permite a la Administración tributaria “articular servicios asistenciales más ajustados a las necesidades y circunstancias de los obligados tributarios, reduciendo sus costes de cumplimiento y mejorando la seguridad jurídica a través de guías que abordan los aspectos más complejos de la normativa tributaria”.

caso, para su corrección o modificación, si es que se advierte algún error u omisión en el borrador de declaración por parte del contribuyente<sup>9</sup>. Y, por otra parte, ello ha permitido también, junto con los datos obtenidos de otras fuentes de información, aplicar tecnologías de inteligencia artificial para el análisis de esos datos en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

En definitiva, cuanta mayor cantidad de datos relativos a los contribuyentes sobre gastos, ingresos, actividades, titularidades patrimoniales, etc, disponga la Administración tributaria de una forma digitalizada que permita su fácil procesamiento y análisis con las nuevas tecnologías, un mejor servicio de información y asistencia puede ofrecer la Administración tributaria al contribuyente, sobre todo, aportando al mismo pre-declaraciones impositivas (por ejemplo, los borradores de declaración en el IRPF) o suministrándole los datos fiscales relevantes para la confección de sus declaraciones de impuestos. Esto, por una parte, reduce la carga o el coste fiscal indirecto que supone, en horas de trabajo, en contratación de expertos en Derecho fiscal que presten su asesoramiento especializado al contribuyente, etc, el cumplimiento de las obligaciones tributarias que incumben a los obligados tributarios y, por otra parte, y esto no es menos importante, reduce el riesgo de incumplimiento tributario y, con ello, la pérdida recaudatoria que suele ir asociada al mismo<sup>10</sup>. Esto es, la información relativa a los contribuyentes en poder de la Administración tributaria constituye un elemento esencial para que la propia Administración pueda facilitar el cumplimiento de las distintas obligaciones tributarias a través de sus funciones de información y asistencia a los obligados tributarios y, además, genera una mayor eficacia en la lucha contra la evasión impositiva y el fraude fiscal, por una parte, al fomentar un correcto cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, destacadamente, respecto a los contribuyentes personas físicas, y, por otra parte, al posibilitar un mejor control de la Administración sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> En este sentido, HATFIELD, Michael, "Taxation and Surveillance: An Agenda", *The Yale Journal of Law & Technology*, vol. 17, n. 319, 2015, pp. 333 y ss., considera que el suministro de información relativa a los contribuyentes realizado por terceros a la Administración tributaria reduce considerablemente la carga que para los contribuyentes supone el cumplimiento formal de sus obligaciones tributarias, pues constituye un hecho incontestable que la carga o coste de cumplimiento para el contribuyente persona física es muy alta debido a que se ve obligado a navegar en la complejidad de la legislación fiscal, a determinar cuáles son los hechos relevantes desde un punto de vista tributario y a aplicar la normativa fiscal a estos hechos. Mientras que la complejidad del Derecho tributario impone tremendas cargas o costes de cumplimiento a los contribuyentes, las obligaciones establecidas en la legislación tributaria para que los terceros suministren información sobre los contribuyentes a la Administración tributaria reduce significativamente estas cargas o costes de cumplimiento.

<sup>10</sup> Como destaca HATFIELD, Michael, "Taxation and Surveillance...", cit., p. 336, la información proporcionada por terceros a la Administración tributaria sobre los contribuyentes, en cumplimiento de las obligaciones de proporcionar tal información establecidas en la normativa tributaria, no solo reducen el coste o carga indirecta de cumplimiento para el contribuyente sino que también reducen la evasión impositiva, el desequilibrio o diferencia entre lo que se debe pagar en concepto de impuestos según la normativa tributaria y lo que realmente se paga a la Administración tributaria, el llamado *compliance gap*.

<sup>11</sup> Como señala DE LA PEÑA AMORÓS, María del Mar, *El deber de información*, Dykinson, Madrid, 2020, p. 24, "la eficiencia de nuestro actual sistema tributario depende en gran medida de la información que facilitan los obligados tributarios en cumplimiento de las obligaciones que se les exigen por la normativa de los distintos tributos, tanto la recogida en la autoliquidación que deben presentar, como la información complementaria de trascendencia tributaria que resulte necesaria."

En relación con el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, además, se establece otro campo de actuación de la Administración tributaria en el que la información procedente de distintas fuentes y la aplicación de nuevas tecnologías de *big data* e inteligencia artificial en relación con la captación, el almacenamiento, procesamiento y análisis de esta información cobra una importancia cada vez mayor. Nos referimos, obviamente, al ámbito del control tributario, esto es, al desarrollo por parte de la Administración tributaria de sus potestades y competencias de comprobación e investigación tributaria, especialmente por lo que respecta a una mejor selección de los contribuyentes que van a ser objeto de los procedimientos de comprobación e investigación<sup>12</sup>.

Bien sea para mejorar la asistencia a los contribuyentes y, con ello, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, bien sea para mejorar y hacer más eficaz y eficiente el control tributario en la lucha contra el fraude fiscal, lo cierto es que las Administraciones tributarias de los países de nuestro entorno, y la AEAT española no es una excepción en este sentido, han puesto su mirada en la aplicación de técnicas de *big data* y de inteligencia artificial para conseguir captar un mayor volumen de información sobre los contribuyentes y para establecer sistemas de almacenamiento, procesamiento y análisis de esa información<sup>13</sup>. En este sentido, junto a las tradicionales fuentes de información con que cuenta la Administración tributaria, especialmente a través de las obligaciones de información a cargo de terceros, está cobrando también una cierta importancia la captación de información de forma automatizada de las páginas de internet y de las redes sociales, tipo *Facebook*, *Twitter*, *Instagram* y otras<sup>14</sup>. Y ello no solo en relación con lo que en sentido estricto

---

<sup>12</sup> Sobre ello, *vid.*, GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, “La utilización de big data para la lucha contra el fraude fiscal y la protección de datos del contribuyente”, en Bermúdez Sánchez, Javier y De Marcos Fernández, Ana (Coord.), *Transparencia, Lobbies y Protección de Datos*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2020, pp. 497 y ss.

<sup>13</sup> Como destaca GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina, “El uso de la Inteligencia Artificial por las Administraciones fiscales, una cuestión de principios”, 2020, (recuperado de <https://www.ciat.org/el-uso-de-la-inteligencia-artificial-por-las-administraciones-fiscales-una-cuestion-de-principios/>), el uso de la inteligencia artificial en la Administración tributaria tiene una importancia estratégica, dado el elevado volumen de información y datos que obtienen las administraciones tributarias y la calidad de los datos obtenidos, la mayoría de las veces suministrados por los propios contribuyentes en cumplimiento de obligaciones de información y a través de las declaraciones impositivas presentadas de forma telemática. Así, en líneas generales, las administraciones tributarias hacen uso de las nuevas tecnologías basadas en la inteligencia artificial no sólo para luchar contra el fraude fiscal, sino también para dar un mejor servicio a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

<sup>14</sup> Como señalan Houser, Kimberly A., y SANDERS, Debra, “The use of big data analytics by the IRS: Efficient solutions or the end of privacy as we know it?”, *Vanderbilt Journal of Entertainment & Technology Law*, vol. 19, núm. 4, 2017, p. 819, la Administración tributaria federal norteamericana (*Internal Revenue Service*) está utilizando técnicas de análisis basadas en big data para extraer datos públicos y comerciales, incluidos datos de las redes sociales como Facebook, Instagram o Twitter. En este sentido, HATFIELD, Michael, “Taxation and Surveillance...”, *cit.*, pp. 340 y ss., aboga por un incremento de la obtención automatizada de información por parte de la Administración tributaria estadounidense, procedente de las páginas y plataformas de internet, incluidas las redes sociales y los teléfonos móviles de los ciudadanos, así como de la llamada internet de las cosas, como forma para reducir el coste o carga de cumplimiento de las obligaciones tributarias para los contribuyentes, así como de cerrar las vías a la evasión fiscal. Al respecto, el autor predice que en un plazo de 25 años, el propio sistema tributario tiene que evolucionar para adaptarse a estas nuevas tecnologías que implican una vigilancia o monitorización continua de los contribuyentes, en lo que gráficamente denomina “*Tax Surveillance System*” (Sistema de Vigilancia Tributaria).

podemos calificar como economía digital, esto es, actividades económicas que se ejercen a través de páginas y plataformas de internet (comercio electrónico, intercambio de bienes, alquileres turísticos, etc) sino también en un sentido más amplio, como una forma de obtener una información más detallada de la vida de los contribuyentes a fin de detectar, por ejemplo, una ostentación de bienes de alto valor económico o los indicios de un tren de vida que no es acorde con las declaraciones impositivas sobre la renta o sobre el patrimonio presentadas por el contribuyente, o bien, para determinar si la residencia fiscal declarada en el extranjero se corresponde realmente con la residencia efectiva del contribuyente según los puntos de conexión establecidos en la normativa tributaria interna, esto es, para detectar posibles cambios de residencia meramente ficticios de los contribuyentes con la intención de pagar menos impuestos en su país de residencia real.

Además de las enormes bases de datos de la AEAT, España también cuenta con otras grandes bases de datos relacionadas como las del Catastro, la Seguridad Social o la Dirección General de Tráfico. Gracias a la digitalización y armonización de las bases de datos es posible aplicar técnicas modernas de macrodatos e IA incluso a series de datos de hace décadas<sup>15</sup>.

Esta es la clave por la cual las Administraciones tributarias se encuentran en una posición inmejorable para beneficiarse de estas herramientas para sus tareas de gestión y de control. La inteligencia artificial permite lograr un mayor cumplimiento tributario y, por lo tanto, puede habilitar un cierto margen para reducir la presión fiscal o, en definitiva, aportar más recursos, especialmente a través de la consecución de una mayor eficacia en la lucha contra el fraude fiscal, para sanear las cuentas públicas. En Estados Unidos, la carga de trabajo y los recortes de presupuesto del IRS han llegado a tal situación que algunos autores ya hablan de crisis<sup>16</sup>. La Administración tributaria, encargada de la aplicación del sistema tributario, sin duda ofrece un mayor retorno de la inversión en IA que cualquier otro sector de la administración. Las Administraciones tributarias son de las más adecuadas para implementar esta nueva tecnología. En primer lugar, porque han recopilado enormes cantidades de datos que pueden ser objeto de un tratamiento automatizado con algoritmos de IA para extraer de esa información todo su valor. En segundo lugar, debido a que la financiación del Estado depende de que las Administraciones tributarias ejerzan eficazmente su función, esto es, el resto de tareas que tiene encomendadas el Estado dependen para su realización de los recursos proporcionados sobre todo por el sistema tributario y de la programación y ejecución del gasto público de acuerdo con criterios de eficiencia y economía, tal y como dispone el artículo 31.2) de la Constitución Española, de ahí que un aumento de los recursos disponibles a través del logro de una mayor eficacia en la aplicación de los tributos, pueda considerarse como una inversión muy rentable.

El impacto que tiene la IA sobre la efectividad de las organizaciones administrativas estatales es tan fuerte que aumentará en gran medida la desigualdad entre aquellos países que la incorporen

---

<sup>15</sup> OLIVER CUJELLO, Rafael, "Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria", *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 33, 2021, p. 4.

<sup>16</sup> JOHNSON, Steve R., "The Future of American Tax Administration: Conceptual Alternatives and Political Realities", *Columbia Journal of Tax Law*, vol. 7, núm. 5, 2016, p. 7 y ss.

correctamente y aquellos países que no<sup>17</sup>. Para el correcto desarrollo de las herramientas de IA hacen falta profesionales muy cualificados con conocimientos de estadística, aprendizaje automático, arquitectura de *software*, ciencias de la computación y otras disciplinas que no siempre están presentes en las plantillas tradicionales de las Administraciones tributarias, de ahí la necesidad de incentivar la incorporación a las mismas de profesionales con este tipo de cualificación<sup>18</sup>.

Desde la OCDE se han propuesto estrategias especialmente enfocadas hacia las Administraciones tributarias. Identifica dos grandes campos en los que pueden desarrollarse las tecnologías de *big data* e inteligencia artificial para mejorar sustancialmente la eficacia y eficiencia de la Administración. El primero es el ámbito del servicio al contribuyente, en el que estas tecnologías pueden contribuir enormemente a atender mejor al ciudadano mediante portales interactivos e inteligentes, ofreciendo servicios más eficaces y personalizados. El segundo es el ámbito del control tributario, en el que la aplicación de estas tecnologías permitiría detectar el fraude fiscal gracias a técnicas de analítica avanzada, lo que posibilitaría una más eficiente selección de los contribuyentes que van a ser objeto de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria, en definitiva, posibilitaría aprovechar mejor los recursos de los que dispone la propia Administración tributaria, cuya capacidad operativa es siempre limitada en relación con el número de obligados tributarios sujetos a los distintos impuestos del sistema tributario, y dirigir dichos recursos a aquellas actividades de mayor impacto en términos de descubrimiento de fraude y evasión fiscales y de recuperación de recaudación<sup>19</sup>.

El uso de la IA para el fortalecimiento de las administraciones públicas y, concretamente, las tributarias, puede beneficiar especialmente a aquellas Administraciones tributarias más débiles. A nivel global, la mayor parte de los sistemas tributarios sufren graves problemas de economía sumergida y fraude fiscal generalizado. En Europa, los países del sur y del este se caracterizan por tener mayores índices de economía sumergida que los del norte. Se estima que la economía sumergida en España en 2018 equivalía al 20,7% del PIB. En el caso de Italia se calculó en un 26,1%<sup>20</sup>. El control que ofrece la inteligencia artificial es una gran oportunidad para sacar a la luz buena parte de esas actividades.

Además de ello, habría un tercer ámbito en el que la inteligencia artificial, a través del establecimiento y aplicación de algoritmos, puede facilitar determinadas tareas administrativas incardinadas en lo que constituye en sentido amplio la aplicación de los tributos. Nos referimos a la posibilidad de que la Administración tributaria adopte decisiones automatizadas en algunos ámbitos reglados del actuar administrativo, como es el caso, por ejemplo, de la concesión de aplazamientos y fraccionamientos del pago de las deudas tributarias, esto es, lo que se ha venido en llamar gobernanza algorítmica.

---

<sup>17</sup> TEGMARK, Max, *Life 3.0. Being Human in the Age of Artificial Intelligence*, Vintage Books, New York, 2017, p. 122.

<sup>18</sup> Cfr. BUTLER, Jeff, "Analytical Challenges In Modern Tax Administration. A Brief History of Analytics at the IRS", *The Ohio State Technology Law Journal*, vol. 16.1, 2020, pp. 275-277.

<sup>19</sup> OCDE, *Technologies for Better Tax Administration. A Practical Guide for Revenue Bodies*, OECD Publishing, Paris, 2016. p. 47 y ss. (accessible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264256439-en>)

<sup>20</sup> ELGIN, Ceyhan; KOSE, M. Ayhan; OHNSORGE, Franziska y Yu, Shu, "Understanding Informality", *Centre for Economic Policy Research Discussion Paper 16497*, London, 2021 (accessible en: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3914265>)

## 2. LA EXPERIENCIA DE LA AEAT EN LA UTILIZACIÓN DE *BIG DATA* E INTELIGENCIA ARTIFICIAL PARA LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

### 2.1. Introducción

La Agencia Estatal de Administración Tributaria viene utilizando desde hace ya algunos años en nuestro país técnicas de big data y de inteligencia artificial para la captación, almacenamiento y análisis de datos con el objetivo de potenciar la lucha contra el fraude fiscal y de facilitar la asistencia e información al contribuyente. La captación de información, fase del proceso que es clave para el desarrollo posterior del análisis predictivo de los datos, incluye diversas fuentes, principalmente las propias declaraciones impositivas de los contribuyentes, los expedientes de comprobación e investigación desarrollados por la AEAT y la información que proporcionan terceros en base a lo dispuesto en el artículo 93 de la LGT o en otros preceptos de la normativa tributaria que establecen específicas obligaciones de información a la Administración tributaria. Junto a estas importantes y tradicionales formas de obtención de información con que cuenta la Administración tributaria, en los últimos años se ha desarrollado mucho el intercambio de información de carácter fiscal a nivel internacional y también se está abriendo camino la captación automatizada de información de fuentes abiertas en internet, incluidas, como veremos seguidamente que hacen las Administraciones estadounidense y francesa, redes sociales de los ciudadanos y plataformas de internet que ponen en contacto a pluralidad de personas y empresas para la venta o intercambio de bienes y para la prestación de servicios<sup>21</sup>. La mayor parte de la información que es tratada mediante técnicas de aprendizaje automático (*machine learning*) para la elaboración de patrones de fraude que puedan contribuir a una más eficaz detección del fraude y a una mejor selección de los contribuyentes que van a ser objeto de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria procede de fuentes internas de la Administración, fundamentalmente de las declaraciones tributarias presentadas por los distintos obligados tributarios y de los propios expedientes de las actuaciones de control tributario realizadas, y, cada vez con mayor importancia, del intercambio automático de información internacional con trascendencia tributaria, especialmente respecto a las cuentas financieras situadas en el extranjero de los residentes en España. Sin embargo, cada vez se abre paso también, con una

---

<sup>21</sup> Como se señalaba ya en el apartado 4 de la Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015 (BOE del 11 de marzo de 2015), dedicado a la economía digital, “se pretende emprender las siguientes actuaciones:

- a) Captación de la información disponible en Internet con el objetivo esencial de proceder a efectuar una ordenación y sistematización de la misma, de cara a su explotación y análisis para su posterior incorporación a las bases de datos de la Administración tributaria.
- b) Captación de indicios de éxito de las páginas de comercio electrónico, a través de la información que ofrecen empresas especializadas en análisis y valoración de páginas web y de la disponible en las redes sociales.
- c) Utilizando técnicas de análisis de las redes sociales, se analizarán las operaciones comerciales realizadas entre los distintos agentes económicos con el objetivo de identificar aquellos patrones de comportamiento que se corresponden con actividades defraudadoras (tramas carrusel, uso de testaferreros, etc). Una vez identificados los patrones de fraude, se utilizarán tanto para la selección como para la comprobación.”

cierta relevancia, la captación a través de medios informáticos y de forma automatizada de los contenidos que son de libre acceso en internet, información que, tras la aplicación de los filtros correspondientes, se va a terminar incorporando a las propias bases de datos de la AEAT y que, en este sentido, va a complementar la información ya disponible de cara a la elaboración de perfiles de riesgo fiscal y a una más eficiente planificación de las tareas inspectoras, especialmente por lo que respecta a la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de actuaciones de comprobación e investigación.

Las herramientas modernas de inteligencia artificial permiten llevar a cabo análisis predictivos y estimar el riesgo de incumplimiento con mayor precisión<sup>22</sup>. Lo cual permite seleccionar de una forma más eficiente a aquellos contribuyentes que deben ser inspeccionados, aplicando a tal efecto técnicas de análisis de datos basadas en el aprendizaje automático (*machine learning*), lo que requiere el acceso a un gran volumen y variedad de información recopilada por la Administración tributaria en sus bases de datos<sup>23</sup>.

Las Directrices del Plan General de Control Tributario y Aduanero aprobadas para 2021 ponen el énfasis en varias ocasiones en la captación de información procedente de nuevas fuentes, incluidas fuentes abiertas en internet, y en el tratamiento de esta información con técnicas de big data, para un mejor control del fraude fiscal<sup>24</sup>. Veamos, pues, algunos casos significativos de la utilización de estas herramientas por parte de la AEAT.

## 2.2. El análisis del comportamiento del contribuyente en el IRPF y los “avisos” de la Administración tributaria

En las directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2021 se incluyó de forma expresa, como novedad, la introducción en el ámbito del IRPF de técnicas de *big data* para detectar posibles incumplimientos por parte de los contribuyentes y alertarles anticipadamente sobre ello, a fin de incitarles a declarar correctamente<sup>25</sup>. Pues bien, las directrices del Plan Anual de Control Tributario para 2022 profundizan en esta técnica, señalando, como una actuación a realizar, la “aplicación de mecanismos de *big data* en el ámbito del IRPF y continuación del proyecto puesto en marcha en 2021 para aumentar, utilizando la experiencia obtenida, la eficiencia en las selecciones de control, en línea con las estrategias internacionales basadas en el enfoque

---

<sup>22</sup> OLIVER CUELLO, Rafael, “Big data e inteligencia artificial...”, cit., p. 4.

<sup>23</sup> Cfr. CLEARY, Duncan, “Predictive Analytics in the Public Sector: Using Data Mining to Assist Better Target Selection for Audit”, *Electronic Journal of e-Government*, Volume 9, Issue 2, 2011, pp. 132 y ss.

<sup>24</sup> Aprobadas por Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021 (BOE de 1 de febrero de 2021).

<sup>25</sup> En concreto, señalan la directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2021, entre las actuaciones a realizar, “la introducción de mecanismos de «Big Data» en el ámbito del IRPF y puesta en marcha de un proyecto para aumentar, utilizando la experiencia obtenida, la eficiencia en las selecciones de control, en línea con las estrategias internacionales y técnicas «*nudge*» (dirigidas a alentar y fomentar un comportamiento fiscal correcto) basadas en el enfoque «*behavioural insights*» (enfoque hacia una mejor comprensión del comportamiento del contribuyente).”

<<behavioural insights>> (enfoque hacia una mejor comprensión del comportamiento del contribuyente que favorezca la mejora espontánea de cumplimiento)”. Pero, yendo un paso más allá, en las directrices para 2022 se prevé la posibilidad de extender esta técnica también al ámbito del IVA respecto a contribuyentes sujetos al sistema de Suministro Inmediato de Información<sup>26</sup>.

Como explica Cabrera Pardo en relación con la aplicación de esta técnica en el IRPF, la AEAT realiza con posterioridad a las campañas de Renta un análisis completo de las declaraciones y los errores cometidos. Dispone de un gran volumen de información, casi 22 millones de declaraciones, un repositorio completo de datos estructurados, numéricos y de calidad, lo que permite efectuar análisis de datos y perfiles de los contribuyentes para aplicar técnicas de *big data* e inteligencia artificial<sup>27</sup>. Describe este autor cómo utilizando técnicas de *machine learning* “se analizaron los datos de Renta 2019 y las modificaciones que los contribuyentes realizaron de partidas pre-llenadas con la información de los datos fiscales del contribuyente y cuya modificación por el contribuyente supuso sin embargo un error o descuadre en la declaración. Es decir, se observaron comportamientos del siguiente tipo: el programa Rentaweb ofrece la partida de la declaración cumplimentada con los datos fiscales, el contribuyente la modifica según su criterio, el resultado es una declaración presentada y formalmente correcta en la que, sin embargo, las verificaciones y controles de riesgos que efectúa la AEAT tras la recepción telemática de la declaración detectan un posible error que puede derivar en un requerimiento o una regularización tributaria. Como hemos indicado anteriormente, este escenario permite definir modelos de datos y análisis supervisados del tipo: Datos → Acción: Error o Éxito. Del estudio y análisis de los 22 millones de declaraciones de 2019 se detectaron las modificaciones de partidas que más errores suponían (se seleccionaron 6 de ellas) y esas se incorporaron al programa Rentaweb de 2020 en forma de **avisos** que se activaban en el momento que el contribuyente pretendía modificarlas. En definitiva, el contribuyente recibe un sencillo mensaje de <<¿Está usted seguro de que quiere modificar esta partida?>> en el que en realidad subyace un trabajo de análisis de información muy complejo. Como elemento final de esta nueva metodología de control de errores, se analizará la eficacia de estos avisos, comparando los errores en IRPF 2020 frente a los de 2019 en la información referida a estas partidas”<sup>28</sup>.

La aplicación de estas técnicas, basadas en la captación, sistematización y análisis de grandes volúmenes de datos con tecnología de inteligencia artificial y en la consecuente elaboración de perfiles de riesgo fiscal, implica un nuevo paradigma en la prevención y lucha contra el fraude fiscal, que aúna la función de información y asistencia al contribuyente con la función de control tributario, en un intento de potenciar el cumplimiento “voluntario” de las obligaciones tributarias

---

<sup>26</sup> En concreto, señalan las directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022 que “se pueden utilizar estos mecanismos [*big data*] en el ámbito del IVA a partir de la existencia de los libros agregados de los contribuyentes SII de los que dispone la Agencia Tributaria, en un intento de fomentar la mejora en la calidad de los datos registrados en libros a través de la Sede electrónica y, consecuentemente, el correcto cumplimiento voluntario de las obligaciones periódicas”.

<sup>27</sup> Cfr. CABRERA PARDO, Manuel Javier, “Tecnologías de información y comunicación en la Agencia Estatal de Administración Tributaria”, *Revista de Treball, Economia i Societat*, núm. 103, 2021, p. 8.

<sup>28</sup> CABRERA PARDO, Manuel Javier, “Tecnologías de información y comunicación...”, cit. p. 8.

por parte del contribuyente sin necesidad de tener que recurrir a la apertura de procedimientos de comprobación e investigación tributaria cuyas consecuencias puedan resultar más gravosas para el contribuyente<sup>29</sup>.

Sin embargo, estas técnicas, que se materializan en un primer momento en el envío de las famosas cartas-aviso a los contribuyentes que incurran en determinados parámetros de riesgo de incumplimiento fiscal y, en su versión más moderna, en la inclusión de estos avisos en el propio programa de ayuda a la elaboración y presentación de la declaración impositiva<sup>30</sup>, pueden conducir o desembocar, posteriormente, en la apertura de procedimientos de comprobación y, en su caso, inspección tributaria respecto a contribuyentes que entran claramente dentro de los perfiles de riesgo fiscal determinados, en definitiva, a través del análisis de datos con técnicas de inteligencia artificial<sup>31</sup>.

Para potenciar esta estrategia, en el plano orgánico, las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022 anuncian la creación de un área de coordinación de análisis de riesgos y selección en el ámbito de la Gestión Tributaria que contará con la colaboración del Departamento de Inspección y que abarcará a las diferentes figuras impositivas<sup>32</sup>.

La elaboración de perfiles de riesgo fiscal con técnicas de aprendizaje automático puede representar un problema desde la óptica de los derechos y garantías del contribuyente, pues tales actuaciones está claro que suponen una injerencia en la esfera jurídica de los contribuyentes, que, en última instancia, pueden verse incluso sometidos a un procedimiento de inspección tributaria, con base en modelos y algoritmos predictivos. Por ello, reviste una especial importancia la fase de captación, sistematización y análisis de la información relativa a los contribuyentes, pues de la calidad de los datos recabados por la Administración tributaria puede depender, finalmente, la apertura de un procedimiento de comprobación o de inspección tributaria.

---

<sup>29</sup> Como destacan las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022, se pretende “consolidar nuevas técnicas de trabajo, más eficientes y menos gravosas para el obligado tributario, que aúnen la asistencia y el control, favoreciendo que sean las decisiones voluntarias de los propios contribuyentes adoptadas con la debida información, y no necesariamente los procedimientos administrativos, las que determinen su mejora en el cumplimiento fiscal”.

<sup>30</sup> Como señala CABRERA PARDO, Manuel Javier, “Tecnologías de información y comunicación...”, cit. p. 8, “si bien en España llevamos ya muchos años enviando datos fiscales y borradores a los contribuyentes con carácter previo a la declaración de la Renta, sólo desde hace relativamente poco tiempo la AEAT ha comenzado a enviar cartas o avisos. En esta pasada campaña de Renta 2020 se ha dado un paso más y se ha efectuado una adaptación del programa RENTAWEB para incorporar estos avisos previendo o anticipando posibles errores del contribuyente”.

<sup>31</sup> Como señalan las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022, “resulta evidente que en la fase de selección se prestará especial atención a los casos en los que los indicios de incumplimiento se presenten con una mayor claridad, por lo que la función de información al contribuyente debe complementarse con un adecuado análisis y, en su caso, selección e inmediata inspección de aquellos contribuyentes cuyos ratios sean anormalmente bajos”.

<sup>32</sup> Señalan, en concreto, las directrices generales para 2022 que “se impulsará la creación de un área de coordinación de análisis de riesgos y selección en el ámbito de Gestión Tributaria que integrará una visión sistemática y unificada de la asistencia al contribuyente y el control. Esta área coordinará el diseño del análisis de riesgos de las diferentes figuras impositivas y contará con la participación de las diferentes Dependencias Regionales de Gestión tributaria, en colaboración con el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.”

### 2.3. El control de los cambios de residencia fiscal ficticios

De las Directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero para 2021 se deduce que la AEAT va a prestar una especial atención a la detección de deslocalizaciones ficticias de contribuyentes con alto nivel de renta o patrimonio y al control de los cambios de residencia fiscal fuera de nuestro territorio<sup>33</sup>. Las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022 ponen el acento también en el control de los cambios de residencia ficticios, especialmente respecto a personas físicas titulares de grandes patrimonios o de un alto nivel de renta<sup>34</sup>.

Como ha señalado la AEAT, en el año 2020 se ha desarrollado una “nueva herramienta basada en análisis ‘big data’ para la detección de falsos no residentes con patrimonios relevantes. A partir de esta herramienta, el pasado año ya se iniciaron actuaciones de comprobación, actualmente en curso, sobre 126 contribuyentes”<sup>35</sup>. Según los datos publicados por la AEAT, en el año 2021 “las actuaciones de comprobación iniciadas por las delegaciones alcanzan ya a 223 contribuyentes, de las cuales se han finalizado actuaciones sobre 69 contribuyentes, por un importe total liquidado de 24,5 millones de euros”<sup>36</sup>. Como indica la AEAT, estas actuaciones finalizadas “han determinado la residencia efectiva en España de estos 69 contribuyentes, que se encontraban artificialmente localizados en casi una treintena de países”<sup>37</sup>.

A estos efectos, uno de los datos analizados por la Administración tributaria ha sido el uso de tarjetas *offshore*, esto es, de tarjetas de crédito y debido emitidas con cargo a cuentas abiertas en el extranjero de entidades financieras residentes y no residentes, no solo para identificar a los titulares de las mismas, sino también para detectar “contribuyentes que se declaran no residentes

---

<sup>33</sup> Como se indica en la Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que aprueba las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, “En los últimos años, la Agencia Tributaria ha impulsado la captación de nuevas fuentes de información, las cuales, unidas a herramientas masivas de tratamiento de datos han permitido determinar el patrimonio neto de los ciudadanos, sus flujos globales de renta y sus relaciones familiares, económicas y societarias”.

Estas herramientas, basadas en el procesamiento de «Big Data», han hecho posible efectuar de manera sistemática el análisis de residencia, sobre contribuyentes que figuran como no residentes en las bases de datos tributarias. Este análisis ha permitido obtener, en su caso, los indicios necesarios para poder determinar la presencia durante más de 183 días en territorio español, la existencia en nuestro país de un centro de intereses económicos relevante y operativo, así como la existencia de relaciones familiares que permitan inferir la residencia en España.”

<sup>34</sup> Estas directrices, contempladas en la Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022 (BOE de 31 de enero de 2022), señalan, al respecto, que “los análisis desarrollados a través de las herramientas con las que cuenta la Administración tributaria facilitan a la inspección tributaria la ejecución de las tareas necesarias para conocer de una forma ágil y eficiente indicios, por ejemplo, de residencia, lo que permite tomar las decisiones individualizadas tendentes a desarrollar las actuaciones de control sobre obligados tributarios que declaran ser no residentes y que disponen de un nivel relevante de patrimonio o de renta”.

<sup>35</sup> AEAT, *Principales resultados 2020*, junio de 2021, p. 7.

<sup>36</sup> AEAT, *Principales resultados 2021*, julio de 2022, p. 7. (accesible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2022/AEAT/21-07-22-Presentacion-Resultados-control-AEAT-2021.pdf>)

<sup>37</sup> AEAT, *Principales resultados 2021*, cit., p. 7.

a efectos fiscales y utilizan de forma reiterada en España tarjetas de pago emitidas por entidades extranjeras”<sup>38</sup>. Así, entre los usuarios habituales de tarjetas offshore, la AEAT describe perfiles como los siguientes: “simulación de residencia en otro territorio con régimen fiscal favorable o control más laxo de las rentas del contribuyente” o “presentación de declaraciones por el IRPF pero con un importe de rentas muy bajo en comparación con su nivel de vida real”<sup>39</sup>.

Como ha destacado Jesús Gascón, en relación al avance que supone el plan de control tributario de la AEAT para 2021 respecto al control de los cambios de residencia ficticios, es que “ahora somos capaces de combinar hasta setenta bases de datos diferentes con técnicas de *big data*, con lo cual, los indicios para saber si alguien se ha ido de verdad o no se ha ido, y por supuesto la actividad probatoria correspondiente para instruir un expediente y que eso se sostenga jurídicamente, son mucho mayores de lo que han sido nunca. Estos procedimientos son muy complicados, no lo voy a negar; quiero decir, una cosa es que tú tengas indicios de que alguien que dice que se va realmente no se ha ido, y otra es que luego seas capaz de probarlo. Por eso, la combinación de fuentes, algunas estructuradas, otras informaciones obtenidas en fuentes abiertas, es absolutamente crucial porque los procesos probatorios son muy complicados. Tenemos una unidad central de coordinación del control de grandes patrimonios, de patrimonios relevantes, que tiene mucho que decir al respecto”<sup>40</sup>.

#### 2.4. La limitación de pagos en efectivo

La AEAT ha venido prestando una especial atención a la detección de cobros y pagos con dinero en efectivo, especialmente en relación con la posible existencia de economía sumergida o de actividad económica no declarada. A tal efecto, cuando los pagos no se efectúan electrónicamente es fácil vender bienes y servicios sin factura, ocultando de esta manera el volumen real de ventas, cuyo conocimiento escaparía, en principio, a la Administración tributaria. El fraude fiscal en el IVA supone pérdidas anuales de miles de millones de euros para los Estados miembros de la Unión Europea. En concreto, la Comisión Europea ha estimado que en 2019 el fraude o brecha fiscal en el IVA (*VAT gap*) para el conjunto de los países de la Unión fue de 134.436 millones de euros, correspondiendo a España una brecha fiscal de 5.840 millones de euros en el IVA<sup>41</sup>. Y ello no solo supone una pérdida de recursos para las Haciendas públicas de los distintos Estados europeos, especialmente, en nuestro caso, para la Hacienda pública española, sino que también tiene graves efectos sobre la competencia en el mercado único, perjudicando a los empresarios que cumplen correctamente con sus obligaciones fiscales en el IVA<sup>42</sup>. Por ello, el Tribunal de Justicia de la Unión

<sup>38</sup> AEAT, *Principales resultados 2020*, junio de 2021, p. 15.

<sup>39</sup> AEAT, *Principales resultados 2019*, junio de 2020, p. 19.

<sup>40</sup> GASCÓN CATALÁN, Jesús, en su comparecencia en la Comisión de Hacienda del Congreso de los Diputados para informar acerca del Plan de Control Tributario 2021, *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, XIV Legislatura, núm. 298, 2021, Sesión celebrada el martes 23 de febrero de 2021, p. 10.

<sup>41</sup> COMISIÓN EUROPEA, DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIDAD Y UNIÓN SDUANERA, *VAT gap in the EU: report 2021*, Publications Office, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/30877>

<sup>42</sup> Cfr. PAPIS-ALMANSA, Marta, “The Use of New Technologies in VAT and Taxpayers’ Rights” (February 7, 2022). *CJEU: Recent Developments in Value Added Tax 2021* (Linde 2022), pp. 2-4. (Disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4034858>).

Europea no ha perdido la ocasión de afirmar que los gobiernos tienen la obligación de tomar todas las medidas necesarias para reducir el fraude fiscal en el IVA<sup>43</sup>.

Por ello, la AEAT ha señalado que “desde 2013 se han realizado 18 operaciones coordinadas por el Departamento de Inspección, consistentes en el inicio de forma simultánea de actuaciones de comprobación e investigación, mediante personación y con participación de las Unidades de Auditoría Informática. El objeto de estas actuaciones son sectores que presentan un elevado porcentaje de cobro en efectivo, dificultando su control. Sin perjuicio de la posible existencia de software de doble uso que facilita la ocultación de ventas”<sup>44</sup>. Así, por ejemplo, una de esas operaciones coordinadas, en las que intervienen las Unidades de Auditoría Informática, denominada *Scarpe II*, se ha realizado en 2020 en el ámbito del sector del calzado<sup>45</sup>. Como ha señalado la AEAT la puesta en marcha de la operación *Scarpe II* tiene su origen en un análisis de riesgo basado en el cruce de datos procedentes de distintas fuentes que pone de manifiesto la incoherencia entre las ventas declaradas por el sector y los movimientos de las cuentas bancarias de las sociedades inspeccionadas<sup>46</sup>. Con lo cual, concluye la AEAT que “la mayor parte de las sociedades afectadas estaban realizando ventas en ‘B’ a otras empresas del sector”<sup>47</sup>. Los resultados de estas operaciones coordinadas realizadas entre 2013 y 2020 en las que se tienen indicios de ocultación de ventas por uso de dinero en efectivo para realizar los pagos, se utilice también para ello el software de doble uso o no, asciende a unos ingresos de 330 millones de euros, correspondientes a 1.611 expedientes finalizados, de los cuales en 2020 el importe liquidado supera los 63,6 millones de euros correspondientes a 399 expedientes finalizados en dicho ejercicio<sup>48</sup>. A la vista de estos resultados, no es de extrañar que el que fuera Director General de la AEAT, Jesús Gascón, recientemente nombrado Secretario de Estado de Hacienda, señalase en su comparecencia en la Comisión de Hacienda del Congreso de los Diputados para dar cuenta del Plan de Control Tributario y Aduanero para 2021 que “tenemos que continuar con el esfuerzo para el control de las operaciones que se realizan en efectivo”<sup>49</sup>. En este sentido, Jesús Gascón

<sup>43</sup> Según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, esta obligación emana de los artículos 2 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, en conjunción con el artículo 4(3) del TUE y el 325 del TFUE. Así, por ejemplo, en la STJUE de 26 de febrero de 2013, asunto C-617/10, caso *Akerberg Fransson*, párrafo 25 o en la STJUE de 8 de septiembre de 2015, asunto C-105/14, caso *Taricco and Others*, párrafos 36 y 37.

<sup>44</sup> AEAT, *Principales resultados 2019*, junio 2020., p. 13.

<sup>45</sup> Cfr., AEAT, *Principales resultados 2020*, junio 2021, p. 13.

<sup>46</sup> Señala la AEAT, *La Agencia Tributaria lanza una gran operación en ocho CCAA contra el fraude fiscal en el sector del calzado*, Nota de Prensa de 3 de marzo de 2020, p. 2, que “en conjunto, las sociedades que ahora se han comenzado a inspeccionar cuentan con una cifra de negocios anual declarada de 240 millones de euros. En las investigaciones previas no se encontraba correspondencia entre estos importes declarados y las entradas registradas en las cuentas bancarias de las sociedades ahora en inspección”.

(<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2020/AEAT/03-03-20%20NP%20Operaci%C3%B3n%20Scarpe%20II.pdf>).

<sup>47</sup> AEAT, *La Agencia Tributaria lanza una gran operación...*, cit., p. 2.

<sup>48</sup> AEAT, *Principales resultados 2020*, cit., p. 13.

<sup>49</sup> GASCÓN CATALÁN, Jesús, en su comparecencia en la Comisión de Hacienda del Congreso de los Diputados para informar acerca del Plan de Control Tributario 2021, *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, XIV Legislatura, núm. 298, 2021, Sesión celebrada el martes 23 de febrero de 2021, p. 10.

justifica la medida que se pretende introducir en la futura ley para la prevención y lucha contra el fraude fiscal, de limitación de los pagos en efectivo, señalando que “en el modelo español, efectivamente, el uso de efectivo ha estado muy relacionado con determinada forma de fraude y, en la medida en que consigamos limitar el uso de efectivo hablando de movimientos de esos importes superiores a 1.000 euros, conseguiremos reducir el espacio para el fraude fiscal”<sup>50</sup>.

Efectivamente, esa medida de limitación de los pagos en efectivo se ha aprobado en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal<sup>51</sup>. Se ha reducido el límite de pagos en efectivo a 1.000 euros en caso de que alguna de las partes actúe en calidad de empresario o profesional, y a 10.000 euros en caso de que se trate de una operación de personas físicas no residentes en España y un empresario o profesional. En caso de incumplimiento, se impondrá una sanción del 25% del importe pagado.

El Banco Central Europeo emitió un dictamen recientemente, en el que analizaba estas limitaciones, y en el que concluía, en primer lugar, que no se ha analizado si realmente este límite permitirá alcanzar el objetivo de interés público que es la lucha contra el fraude fiscal, ni si existen medidas alternativas que tengan efectos menos adversos<sup>52</sup>. Además, afirma que “una de las formas en que pueden suprimirse de hecho los billetes en euros es establecer un umbral de prohibición del efectivo tan bajo que ponga en peligro la viabilidad económica de este como medio de pago general”, y limita la libertad de los ciudadanos para escoger el medio de pago, por lo que se trata de una medida desproporcionada para cumplir con el fin deseado, y que, además, la aplicación de un límite distinto dependiendo de la residencia fiscal es injustificada y discriminatoria para los residentes. Para finalizar, el BCE también puntualiza que la sanción del 25% por este incumplimiento resulta “desproporcionalmente elevada”. Tras este Dictamen del Banco Central Europeo parece claro que, para estar en consonancia con la política de dicho Banco Central y con los postulados del Derecho de la Unión Europea, la medida en cuestión debería de modificarse o reformularse en el sentido apuntado en el mencionado Dictamen.

Hemos señalado anteriormente cómo el problema de los pagos en efectivo está relacionado directamente con el fraude en el IVA, mediante la ocultación de las ventas, esto es, de parte de la actividad económica realizada o directamente con la existencia de economía sumergida. Ante esta situación, la AEAT puede detectar mediante el análisis de datos con tecnologías de big data e inteligencia artificial incoherencias en la facturación en un determinado sector económico que desemboquen, finalmente, en la realización de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación. A estos efectos, la limitación de pagos en efectivo aprobada en la Ley 11/2021 para el ámbito de las actividades económicas, sin duda, puede contribuir a limitar la realización de estas operaciones de fraude fiscal.

---

<sup>50</sup> Comparecencia del señor director general de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. AEAT (Gascón Catalán), para informar acerca del Plan de Control Tributario 2021, cit., p. 29.

<sup>51</sup> Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. (BOE núm. 164, de 10 de julio de 2021).

<sup>52</sup> En adelante, BANCO CENTRAL EUROPEO, “Dictamen del Banco Central Europeo de 15 de marzo de 2022 sobre las limitaciones a los pagos en efectivo”, ECB – PUBLIC, EUR-Lex, CON/2022/9, 2022, p. 5-6

No obstante, también cabe la aplicación de técnicas de big data e inteligencia artificial para verificar *ex ante* la legalidad de la actuación de los sujetos pasivos del IVA. En la actualidad, los avances permiten recopilar los datos de los pagos y su tributación correspondiente a tiempo real en una base de datos actualizada. De esta forma, se pueden utilizar algoritmos de inteligencia artificial y aprendizaje automático para verificar la legalidad *ex ante* y según los datos que se van recogiendo.

La Agencia Tributaria española comenzó a utilizar en 2017 el programa de Suministro Inmediato de Información (SII) que permite recibir los datos de facturación del IVA casi a tiempo real y llevar a cabo los controles correspondientes<sup>53</sup>. En 2019 Italia estableció la obligación de hacer llegar una factura electrónica individual a la Administración tributaria incluso antes que al cliente<sup>54</sup>.

Debido a las exigencias del mercado único y al gran volumen del comercio que se produce entre Estados miembros, la Unión Europea ha intentado aunar esfuerzos creando el TNA (*transaction network analysis*)<sup>55</sup>. Mediante una base de datos centralizada se comparte información fiscal entre distintos países, una herramienta muy útil en materia de cooperación en la lucha contra el fraude. Hasta el momento, el TNA ha sido un recurso opcional para los Estados que quisiesen beneficiarse del sistema. A causa de su éxito, la Unión Europea está avanzando para imponer nuevas obligaciones de información en los próximos años<sup>56</sup>. Por ejemplo, se obligará a los comerciantes a facilitar más datos de sus negocios internacionales para reducir el fraude en el comercio por internet<sup>57</sup> y las plataformas de comercio digital tendrán que facilitar más información sobre los ingresos de sus usuarios<sup>58</sup>.

## 2.5. El control de las operaciones con monedas virtuales

Las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero para 2021 ya ponían el énfasis en la necesidad de obtener información sobre las operaciones realizadas con monedas virtuales o criptomonedas y, además, advertían que en algunos casos estas operaciones eran realizadas por el crimen organizado, pues, el mismo dispone de los avances tecnológicos que le permiten utilizar la llamada internet profunda para el tráfico y comercio de todo tipo de bienes ilícitos, así como el empleo de criptomonedas como medios de pago, lo cual continúa representando para el control tributario de la AEAT “uno de los desafíos más exigentes en la actualidad”. Las directrices del Plan

<sup>53</sup> ROMERO FLOR, Luis María, “The New Spanish Immediate Information Supply System”, *International VAT Monitor*, volume 29, n° 6, 2018, p. 220.

<sup>54</sup> PAPIS-ALMANSA, Marta, “The use of new technologies...”, cit., pp. 8-9.

<sup>55</sup> Cfr. GHEORGHIU, Anda, “Fighting with Tax Fraud-Best Practices and Steps for the Future”, en Bratianu, C.; Zbucea, A; Anghel, F., y Hrib, B. (Edits.), *Strategica Shaping the Future of Business and Economy*, Tritonic Publishing House, Bucarest, 2021, p. 478.

<sup>56</sup> PAPIS-ALMANSA, Marta, “The use of new technologies...”, cit., p. 10.

<sup>57</sup> Directiva (UE) 2020/284 del Consejo de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago.

<sup>58</sup> Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (conocida como DAC-7).

de Control Tributario y Aduanero para 2022 profundizan en esta línea de abordar el control fiscal de las operaciones realizadas con criptomonedas, indicando que una de las actuaciones a realizar en relación con ello estriba en “la continuación de las tareas iniciadas en años anteriores relativas a la obtención de información procedente de diversas fuentes relacionada con las operaciones realizadas con monedas virtuales”. Asimismo, se anuncia el desarrollo normativo y la elaboración de los modelos de declaración para dar cumplimiento a las obligaciones de información que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal establece para los titulares de monedas virtuales situadas en el extranjero y para proveedores de servicio de cambio de monedas virtuales y de servicios de custodia de monederos electrónicos.

Las monedas virtuales o criptomonedas son medios de pago electrónico que, aunque no son de curso legal, despiertan un gran interés tanto en ciertos sectores de la población, que comienza a utilizarlas como medio de pago o como sistema de inversión, como en los Gobiernos y, especialmente, en las Administraciones tributarias, cada vez más preocupadas por el control de las operaciones que se realizan con este tipo de activos. Con anterioridad a la Ley 11/2021 no existían específicas obligaciones de información a la Administración tributaria sobre este tipo de criptoactivos, aunque las autoridades se habían pronunciado anteriormente sobre los mismos tanto a nivel europeo como a nivel nacional. En el primer caso, se elaboró en 2014 el *Financial Action Task Force* (FATF), un informe que advertía sobre la complejidad del concepto y la necesidad de establecer un glosario a nivel internacional, tanto para luchar contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, como para proteger a los consumidores en sus transacciones y en relación con la fiscalidad de las mismas<sup>59</sup>. Posteriormente, se elaboró el informe de la *Financial Stability Board* (FSB), que puntualizaba la necesidad de elaborar una regulación internacional de las monedas virtuales para evitar los problemas que pueden conllevar. También han sido definidas por la Directiva (UE) 2018/843, y el Banco Central Europeo, pero sin abordar directamente la problemática.

A nivel nacional, la AEAT en las Directrices Generales sobre los Planes Anuales de Control Tributario y Aduanero ha hecho referencia desde 2017 a la necesidad de hacer un seguimiento a este tipo de monedas virtuales de cara a su control tributario<sup>60</sup>. Ha ido avanzando un paso más cada año en las directrices generales de los respectivos planes de control tributario y aduanero, como hemos indicado antes, para el seguimiento y correcta regularización tributaria de las operaciones realizadas con criptomonedas, fundamentalmente, respecto a la captación de información relativa a las mismas, por lo que la AEAT se ha anticipado a lo que posteriormente va a disponer la Ley 11/2021 respecto a la necesidad de obtención de información sobre estas monedas<sup>61</sup>. En este sentido, para un mejor control fiscal de estas monedas virtuales en relación con la prevención y lucha contra el fraude fiscal, la Ley 11/2021 incluye a través de su artículo 3.6 nuevas obligaciones

<sup>59</sup> Cfr. ROMERO FLOR, Luis M., “Tributación del bitcoin”, *Revista Quincena Fiscal*, num 1/2022, 2022, p. 3. (citamos por la versión electrónica: BIB 2022/37).

<sup>60</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés, *Comentarios a la nueva ley de represión del fraude fiscal*, CEF, Madrid, 2021, p. 136.

<sup>61</sup> FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio, “¿Dónde está la moneda virtual? Comentarios a la modificación de la disposición adicional 18ª de la LGT”, en Merino Jara, Isaac; Suberbiola Garbizu, Irune (Coords.), *Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias*, Wolters Kluwer, Madrid, 2021, p. 461.

de información que quedan reguladas en los apartados 6 y 7 de la Disposición Adicional Decimotercera de la LIRPF. Estas nuevas obligaciones de información las deberán cumplir “las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio patrio que proporcionen servicios de salvaguarda de claves criptográficas en nombre de terceros para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, ya se preste dicho servicio con carácter principal o en conexión con otra actividad”<sup>62</sup>. La información a suministrar tratará sobre la adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos realizados sobre monedas virtuales, y deberá comprender los datos personales de los sujetos intervinientes en las operaciones, el tipo y cantidad de monedas transmitidas, y el precio y fecha de la operación<sup>63</sup>. Por último, también se incluyen en la obligación de información los sujetos que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y dinero de curso legal o entre diferentes monedas virtuales, o sean intermediarios de cualquier forma, y los que realicen ofertas de nuevas monedas virtuales mediante entrega de otras o dinero de curso legal<sup>64</sup>.

Asimismo, el apartado d) del párrafo primero de la Disposición Adicional Décimo Octava de la LGT establece una obligación de información sobre monedas virtuales detentadas en el extranjero, al señalar que se tendrá obligación de información sobre “las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales”<sup>65</sup>.

La introducción de estas nuevas obligaciones de información supondrá un mejor control de las monedas virtuales, y “aunque en términos prácticos estas operaciones seguirán mostrando un índice muy elevado de riesgo, ayudará a promover un clima de confianza que rompa con la opacidad y dote de seguridad jurídica al mercado de las monedas virtuales”<sup>66</sup>.

## 2.6. El control de las rentas procedentes del arrendamiento de inmuebles

Otro de los ámbitos destacados en los que la Administración tributaria está utilizando las técnicas de *big data*, con las herramientas tecnológicas adecuadas para ello, y que incluye la obtención de información de forma automatizada de páginas de Internet con el objetivo de combatir el fraude fiscal es el de los arrendamientos de inmuebles<sup>67</sup>. En este sentido, la AEAT ha puesto en marcha

---

<sup>62</sup> Cfr. SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés, *Comentarios a la nueva ley...*, cit., p. 137.

<sup>63</sup> Vid. GARRIGUES, *Se publica la nueva Ley Antifraude*, *Comentario Tributario* de 10 de julio de 2021, p. 21. ([https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/se\\_publica\\_la\\_nueva\\_ley\\_antifraude\\_-\\_julio\\_2021.pdf](https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/se_publica_la_nueva_ley_antifraude_-_julio_2021.pdf))

<sup>64</sup> Vid. GARRIGUES, *Se publica...*, cit., p. 21.

<sup>65</sup> La redacción actual del precepto ha sido introducida por el artículo 13.26) de la Ley 11/2021, que ha incluido específicamente la obligación de informar sobre monedas virtuales que se posean en el extranjero.

<sup>66</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés, *Comentarios ...*, cit., p. 138.

<sup>67</sup> Como señala el TRIBUNAL DE CUENTAS, Informe de fiscalización de las medidas adoptadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de comercio electrónico, ejercicios 2016, 2017 y 2018, p. 31, “un sector que ha sido objeto de especial atención ha sido el de los alquileres. La ONIF rastreó 1.152.404 anuncios de alquiler y realizó

el proyecto RIFA (recuperación de información de fuentes abiertas), que incluye, entre otras actuaciones, la obtención en Internet de información sobre anuncios de alquileres y el procesado, conservación y explotación de esta información en un Zújar específico, llamado “RIFA-alquiler inmobiliario”<sup>68</sup>.

Los resultados obtenidos en los últimos años en la lucha contra el fraude fiscal en este sector de los arrendamientos inmobiliarios no se han hecho esperar y han sido ciertamente muy destacables, pues, tal y como se expone en la presentación que ha realizado la AEAT de los principales resultados de 2020, desde que se iniciaron las campañas de avisos en los datos fiscales a los contribuyentes con la consideración de presuntos arrendatarios, se ha producido un incremento de los declarantes de rendimientos de capital inmobiliario en el IRPF de más de 250.000 contribuyentes, lo que supone el 37,6% del total de declarantes de rendimientos del capital inmobiliario en el IRPF desde 2014, con una mayor base imponible declarada por importe de 3.067 millones de euros (lo que explicaría el 42,5% del aumento total de los rendimientos inmobiliarios del período)<sup>69</sup>. En este caso, la Administración tributaria ha recurrido más que a la iniciación de un procedimiento formal de comprobación e investigación tributaria, al envío de las famosas “cartas-aviso” o, en su caso, de “notas-aviso” en la propia remisión de los datos fiscales de los contribuyentes en la campaña del IRPF<sup>70</sup>. Así, según los datos aportados por la AEAT, el colectivo de contribuyentes a los que se les ha remitido en 2018 el aviso de la posible percepción de rendimientos del capital inmobiliario no declarados hasta entonces (correspondiente, por tanto, a la campaña del IRPF de 2017) ha sido de casi 700.000 avisos<sup>71</sup>. La AEAT ha señalado en la presentación de los resultados del control tributario correspondiente a 2021 que los datos

---

estudios de frecuencia con el criterio de la inserción de más de cinco anuncios en 2016 y 2017. Una aplicación de detalle contiene toda la información disponible de las capturas y ha sido actualizada en 2018 y 2019. La información obtenida de la descarga de anuncios fue utilizada para la inclusión de avisos a los contribuyentes de su obligación de declarar tales ingresos.”

<sup>68</sup> En concreto, se señala en INSPECCIÓN GENERAL DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA, *Memoria de la Administración Tributaria 2017*, tomo I, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2017, p. 483, que “se ha descargado información de internet sobre anuncios de alquiler (tanto vacacional como habitual) y, tras realizar un proceso de identificación, se ha volcado en el Zújar <<RIFA-Alquiler inmobiliario>>”.

<sup>69</sup> Vid. AEAT, *Principales resultados 2020*, cit., p. 14.

<sup>70</sup> GASCÓN CATALÁN, Jesús. “Uso de herramientas *big data* y fuentes de información no estructurada para identificar la riqueza y actividad económica”, presentación realizada el 25 de octubre de 2018 en Lisboa, en el marco de la Conferencia Técnica CIAT-IOTA –AT Portugal, p. 7, recoge el aviso que aparecerá en los datos fiscales que acompañan a los borradores remitidos a los contribuyentes para la declaración del IRPF en estos términos, “De acuerdo con los datos de que dispone la Agencia Tributaria, usted ha realizado anuncios de alquiler de inmuebles en diferentes medios publicitarios, incluido internet. Le recordamos que, en caso de haber percibido rentas por alquiler, deben incluirse en la declaración, así como cualquier tipo de renta por la que deba tributar y no conste en los datos fiscales”.

<sup>71</sup> Como se señala en AEAT, *Principales resultados 2018*, junio 2019, p. 16, “En 2018 (Renta 2017), se han incrementado considerablemente respecto a 2016 y 2017 (Renta 2015 y 2016) los avisos en datos fiscales a los contribuyentes con la consideración de presuntos arrendadores (por ejemplo, porque se tenía conocimiento de que habían anunciado el alquiler de un inmueble en plataformas de alquiler por internet). Mientras que en Renta 2016, se remitieron 136.600 avisos a este colectivo de contribuyentes, el número de mensajes generados en Renta 2017 ha sido de casi 700.000.” (accesible en:

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2019/AEAT/07-08-19%20Presentaci%C3%B3n%20resultados%20lucha%20contra%20fraude%202018.pdf>).

actualizados sobre el impacto de estas campañas de avisos para aflorar rendimientos inmobiliarios permiten estimar la incorporación en los últimos seis años de 1.058.000 de declaraciones que incluyen rendimientos de capital inmobiliario, con una mayor base imponible declarada por importe de 7.146 millones de euros y una mayor recaudación asociada a estas campañas de 868 millones de euros<sup>72</sup>.

El entonces Director General de la AEAT, Jesús Gascón, ha explicado en el Congreso de los Diputados que la finalidad de estos “avisos” en relación con la percepción de rendimientos del capital inmobiliario es la de inducir el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, de forma que la Administración tributaria no se ha “guardado” esa información para incoar los oportunos procedimientos de comprobación e investigación respecto a los contribuyentes que no hubiesen declarado los rendimientos del capital inmobiliario percibidos, lo que podría acarrear para estos el pago junto con la cuota tributaria defraudada de intereses y sanciones, sino que, como se ha dicho, ha comunicado o avisado al contribuyente que esta información obra en poder de la Administración tributaria para inducirle a cumplir voluntariamente con su obligación de declarar estos rendimientos<sup>73</sup>.

Sin negar la buena fe y, desde luego, la efectividad de esta filosofía de la AEAT que apuesta por el cumplimiento voluntario del contribuyente más que por la apertura de procedimientos de comprobación e investigación tributaria, estas actuaciones consistentes en el envío de cartas-aviso o de mensajes-aviso junto con los datos fiscales nos sugieren también otras posibles razones para su utilización. En primer lugar, la utilización de técnicas de *big data* para la detección del fraude fiscal puede generar un universo muy numeroso de contribuyentes incluidos en el respectivo perfil de riesgo y, al respecto, puede suceder que la capacidad operativa de los equipos encargados de desarrollar los procedimientos de comprobación e investigación tributaria sea muy limitada, con lo que no se podría comprobar e inspeccionar a todos los contribuyentes, mientras que sí sería factible enviar esos “avisos” en busca del cumplimiento voluntario del conjunto total de contribuyentes. En segundo lugar, puede suceder que la información no sea totalmente fiable, lo cual puede deberse, por ejemplo, a errores o inexactitudes en la información de todo tipo obtenida de forma automatizada de Internet o, simplemente, a que esa información sea incompleta y, por tanto, impida un rápido desarrollo de un procedimiento de comprobación tributaria<sup>74</sup>. Con lo cual,

---

<sup>72</sup> Vid. AEAT, *Principales resultados 2021*, cit., p. 13.

<sup>73</sup> Así lo ha explicado el Director de la AEAT, Jesús Gascón Catalán, en su comparecencia en la Comisión de Presupuestos del Congreso de los Diputados del día 30 de enero de 2019 (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, Comisión de Presupuestos, XII Legislatura, núm. 703, de 30 de enero de 2019, p. 12), señalando que “En los últimos años se han venido haciendo campañas de aviso a los contribuyentes que tenían arrendamientos de cara a la campaña de renta, de tal forma que fueran conscientes de que podían tener algunas partidas que declarar que no pudieran tener ellos en el radar y que sí estaban en el radar de la Administración tributaria. Eso ha supuesto un incremento de declarantes de rendimientos de capital inmobiliario de 120 000 personas. Esto, evidentemente, tiene un gran impacto recaudatorio que se podía haber traducido en liquidaciones de la Administración tributaria si, en lugar de transparentar esa información, nos la hubiéramos guardado y la hubiéramos utilizado para liquidar a los contribuyentes mediante actuaciones de comprobación en vía de inspección o en vía de gestión tributaria, y no lo hemos hecho.”

<sup>74</sup> Por ejemplo, de la información recabada en Internet se sabe que un determinado contribuyente ha anunciado en una web un inmueble para alquilar, pero se desconoce si, efectivamente, lo ha alquilado, en el caso de que sí lo haya alquilado, el tiempo que lo ha tenido arrendado y la renta total percibida por el alquiler.

cuando no se tenga una total seguridad respecto a la información manejada o cuando ésta sea incompleta puede ser menos arriesgado o más útil enviar los respectivos “avisos” al contribuyente que iniciar un procedimiento de comprobación e investigación tributaria.

En relación con el control de la renta procedente de los alquileres, hay que tener en cuenta la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 11/2021 en el artículo 23.2) de la LIRPF<sup>75</sup>. En los rendimientos de capital inmobiliario, como consecuencia de la Ley 11/2021, la reducción del 60% por el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda solo podrá aplicarse siempre que se haya practicado en la autoliquidación del contribuyente, y nunca durante la tramitación de un procedimiento de comprobación. Es decir, en el caso de que el contribuyente no haya declarado todos sus ingresos, no será posible aplicar la reducción. Este cambio ha surgido como respuesta a la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. 1434/2019), que afirmaba que “el alcance de la expresión “rendimientos declarados por el contribuyente” (...) a efectos de la aplicación de la reducción del 60% sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda habitual, ha de responderse en el sentido de que tal limitación se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones”. Esto supuso que los contribuyentes podían declarar las rentas ocultas en el procedimiento y obtener la reducción, fomentando en cierta manera que estos no declararan las rentas y esperaran a que la Administración les requiriera<sup>76</sup>.

Además, tampoco será aplicable sobre los rendimientos liquidados por la Administración, cuando existan gastos indebidamente deducidos, aunque el contribuyente acepte la regularización<sup>77</sup>. Esta segunda medida puede crear problemas ya que, en caso de discrepancia entre la deducibilidad de los gastos entre el contribuyente y la Administración (algunos de ellos tienen un carácter más abierto a la interpretación, por ejemplo, aquellos de reparación y conservación), el contribuyente puede perder íntegramente la bonificación<sup>78</sup>. Esto conllevará asimismo que el contribuyente aplique un criterio de prudencia máxima y que, en ocasiones, sea él mismo el que soporte los gastos por temor a perder esta reducción<sup>79</sup>.

---

<sup>75</sup> De acuerdo con la nueva redacción sobre la reducción del 60 por 100 de los rendimientos del capital inmobiliario, prevista en el artículo 23.2) de la LIRPF, “en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

En ningún caso resultará de aplicación la reducción respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento.”

<sup>76</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, José, “La tributación del arrendamiento de viviendas en el IRPF y su reciente reforma por la Ley 11/2021”, Garrido Abogados, 1 de septiembre de 2021, página 1. (<https://garrido.es/la-tributacion-del-arrendamiento-de-viviendas-en-el-irpf-y-su-reciente-reforma-por-la-ley-11-2021-articulo-jose-pedreira-menendez/>).

<sup>77</sup> GARRIGUES, Se publica la nueva Ley Antifraude, cit., p. 33.

<sup>78</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, José, “La tributación del arrendamiento ...”, cit., p. 1.

<sup>79</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, José, “La tributación del arrendamiento ...”, cit., p. 1.

Esta modificación de la reducción abre el camino a su supresión en el futuro, ya que el Comité de personas expertas que ha elaborado el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria expresa la necesidad de ensanchar la base imponible del IRPF, además de apuntar que “no parecen existir razones sólidas para el mantenimiento de la reducción estatal por arrendamiento de vivienda”<sup>80</sup>.

## 2.7. El control de los grandes patrimonios o patrimonios relevantes

Una de las líneas prioritarias de actuación de la AEAT en materia de lucha contra el fraude fiscal es el control de los grandes patrimonios o patrimonios relevantes. La aprobación de la Resolución de 4 de abril de 2019, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria<sup>81</sup>, atribuye determinadas competencias en relación con el control de los contribuyentes con patrimonios relevantes a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, integrada en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. En concreto, lo que añade la Resolución de 4 de abril de 2019 a la nueva redacción que da al apartado Dos.1 de la Resolución de 24 de marzo de 1992, referido a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude es que ésta, en colaboración con otros órganos del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, ejercerá respecto a los patrimonios relevantes las funciones y competencias previstas en la letra j) del artículo 5.1 de la Orden PRE/3581/2007, esto es, ejercerá la coordinación y el establecimiento de directrices en materia de selección de contribuyentes y de actuaciones a desarrollar en los grupos de programas, el apoyo y colaboración en la selección de contribuyentes de los órganos con competencias inspectoras en el área funcional de inspección financiera y tributaria y la realización de labores de selección centralizada. Sin embargo, curiosamente, la Resolución de 4 de abril de 2019, que comentamos, no hace referencia alguna a la creación orgánica de la famosa Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes, que tanto se había anunciado en los medios de comunicación<sup>82</sup>.

La exposición de motivos de la Resolución de 4 de abril de 2019, de la Presidencia de la AEAT, no deja lugar a dudas de que la atribución a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude de las competencias y funciones en relación con la selección y control de los contribuyentes con grandes patrimonios viene motivada, fundamentalmente, por la utilización de nuevas técnicas de *big data*

---

<sup>80</sup> COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid, 2022, p. 134. ([https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)).

<sup>81</sup> Publicada en el BOE de 5 de abril de 2019 y cuya entrada en vigor se produjo al día siguiente de su publicación en el BOE, esto es, el 6 de abril de 2019.

<sup>82</sup> Pese a ello, SERRALLER, Mercedes, “Hacienda lanza la oficina para controlar los grandes patrimonios”, *Expansión*, 6 de abril de 2019, p. 30, afirma que “la Oficina de control de grandes patrimonios de la Agencia Tributaria (AEAT) ya es una realidad a todos los efectos. Después de que empezara a trabajar el pasado otoño ha culminado su proceso de formación y una Resolución que se publicó ayer en el BOE –y que entra hoy en vigor– aprueba su organigrama y competencias”. Sin embargo, formalmente en la única Resolución de la Presidencia de la AEAT que se publicó en el BOE el 5 de abril de 2019, a la que nos venimos refiriendo, no hay tal creación de la Unidad u Oficina ni de su organigrama, sino tan solo la atribución de las competencias y funciones mencionadas anteriormente a un órgano preexistente cual es la Oficina Nacional de Investigación del Fraude.

para la obtención y el análisis de la información relativa a este tipo de contribuyentes. En efecto, señala la exposición de motivos o preámbulo de la referida Resolución que “las especiales características de los contribuyentes titulares de patrimonios relevantes requieren de un análisis de la información y el establecimiento de mecanismos de investigación y selección específicos encaminados a permitir un eficaz control de los mismos, para lo que, con el fin de lograr una optimización de los recursos disponibles, resulta conveniente centralizar en un órgano las labores de planificación y selección así como el seguimiento de las actuaciones que se efectúen sobre tales patrimonios mediante el uso de herramientas informáticas específicas.”<sup>83</sup>

Pues bien, resulta que en la presentación realizada por la AEAT de los principales resultados de la lucha contra el fraude fiscal correspondientes al año 2018 se pone el énfasis en el avance que ha supuesto, respecto al control de los contribuyentes con grandes patrimonios, la creación de la nueva Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes<sup>84</sup>. Al respecto, se señala que dicha Unidad “dispone de competencias en el campo de la investigación operativa, así como en el de la obtención y sistematización de información, el impulso en el desarrollo de nuevas herramientas informáticas, la realización de propuestas, el impulso y el seguimiento de nuevas líneas de selección de obligados tributarios que cuentan con un patrimonio relevante y muestran determinados perfiles de riesgo fiscal, y la coordinación de los criterios técnico jurídicos uniformes utilizados en la regularización de determinados comportamientos irregulares.”<sup>85</sup> Abundando en ello, las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero para 2020 señalan que esta Unidad “también realizará actuaciones de investigación directa, y de propuesta, impulso y seguimiento de nuevas líneas de selección de obligados tributarios que cuentan con un patrimonio relevante y muestran determinados perfiles de riesgo fiscal”<sup>86</sup>.

El *Plan Estratégico de la AEAT 2020-2023* señala que “la creación de la Unidad Central de Grandes Patrimonios ha llegado tras el establecimiento de una nueva herramienta de selección diseñada para impulsar el control de este colectivo de contribuyentes a partir del uso intensivo del big data”<sup>87</sup>. Y es que los objetivos que han impulsado la creación de esta Unidad tienen que ver con la

---

<sup>83</sup> En INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO, *Control de grandes patrimonios*, XXIX Congreso Anual de Inspectores de Hacienda del Estado, Zaragoza, 2019, p. 3, se indica que en España se puede considerar como “gran patrimonio” o “patrimonio relevante”, “al que tiene obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio que, de acuerdo con sus normas de valoración, se ha de hacer cuando su valor sobrepasa 2 millones de euros”. (accesible en: [www.inspectoresdehacienda.org](http://www.inspectoresdehacienda.org)).

<sup>84</sup> Cfr. AEAT, *Principales resultados 2018*, cit., p. 6.

<sup>85</sup> AEAT, *Principales resultados 2018*, cit., p. 6.

<sup>86</sup> Así se destaca en la Resolución de 21 de enero de 2020 que aprueba dichas directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero para 2020, añadiendo, además, que la Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes, colaborará en “el desarrollo de nuevas herramientas informáticas y también en la mejora de las ya existentes, perfeccionando la herramienta de identificación de titulares reales de sociedades opacas titulares de bienes y/o derechos sitos, o que pudieran ejercitarse o cumplirse, en territorio español.”

<sup>87</sup> Como se señala en AEAT, *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*, Madrid, 28 de enero de 2020, p. 107. Con ello, se indica en el Plan, además, que la AEAT “se alinea con la tendencia internacional de crear unidades especializadas en la comprobación de los denominados <<High Net Worth Individuals>> (HNWI), de manera que se pueda intensificar el control de este tipo de contribuyentes y reforzar la utilización de nuevas herramientas informáticas basadas en el <<big data>> y el análisis de riesgo avanzado.”

necesidad de poner en valor todo el potencial informativo con que cuenta la AEAT, especialmente tras la puesta en marcha del intercambio automático de determinada información fiscal a nivel internacional, rediseñar las estrategias de la propia AEAT y sistematizar el control sobre los contribuyentes con grandes patrimonios<sup>88</sup>. Para ello, se le reconocen a la Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes “amplias facultades para establecer su propia planificación estratégica” y se le encomienda “coordinar las actuaciones de control sobre grandes patrimonios que realiza la Agencia”<sup>89</sup>.

Esta nueva Unidad realizó en 2018 el análisis y seguimiento de 170.000 contribuyentes, que conformarían el colectivo de los titulares de patrimonios relevantes, con deudas liquidadas por importe de más de 347 millones de euros en 494 expedientes<sup>90</sup>. El Plan Estratégico de la Agencia también cifra en 170.000 los contribuyentes personas físicas con patrimonios relevantes, “atendiendo al valor real de sus bienes o derechos en España y en el exterior, e, independientemente, de si presentan o no declaraciones por el Impuesto sobre el Patrimonio” y de la forma que utilicen para la gestión de su patrimonio, por ejemplo, a través de sociedades interpuestas, teniendo en cuenta, además, su entorno familiar<sup>91</sup>. Además, las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero para 2020 prevén un aumento del número de contribuyentes con grandes patrimonios que van a ser propuestos para ser objeto de una inspección tributaria<sup>92</sup>. En la presentación de los principales resultados correspondientes al año 2020, señala la AEAT que “desde su creación en 2018, la Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes (UCCPR) de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, ha centrado sus esfuerzos en la elaboración de un <<censo>> completo de obligados tributarios de alta capacidad económica, la delimitación de sus riesgos o fraudes fiscales específicos, el estudio y desarrollo de los mecanismos de investigación y selección adecuados para detectar dichos riesgos en contribuyentes concretos y el impulso de iniciativas en materia de obtención y/o gestión eficaz de información relevante”<sup>93</sup>.

Una de las claves del aumento de la eficacia y eficiencia en el control de estos contribuyentes con patrimonios relevantes estriba en la utilización de técnicas de *big data* para la obtención automatizada de información de fuentes abiertas en páginas de Internet y redes sociales y en la selección e incorporación de esta información a las bases de datos de la AEAT<sup>94</sup>. Otra de las claves

---

<sup>88</sup> Así se indica en AEAT, *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*, cit., p. 106.

<sup>89</sup> Cfr. AEAT, *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*, cit., p. 106.

<sup>90</sup> Según los datos proporcionados por AEAT, *Principales resultados 2018*, cit., pp. 6 y 7.

<sup>91</sup> Así se indica en AEAT, *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*, cit., p. 120.

<sup>92</sup> Señala, en concreto, la Resolución de 21 de enero de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020, que “a lo largo de 2020 se ampliará el número de contribuyentes propuestos para inspección, a partir de un mayor número de riesgos fiscales analizados mediante la nueva herramienta de selección y enfocados a supuestos que presenten importantes rasgos de opacidad o deslocalización. De esta forma, se afianza el control reforzado sobre grandes patrimonios mediante la utilización de cauces de investigación específicos para perfiles que así lo demanden.”

<sup>93</sup> AEAT, *Principales resultados 2020*, cit., p. 6.

<sup>94</sup> En este sentido, se señala en AEAT, *Principales resultados 2018*, cit., p. 6, que “el trabajo de la nueva Unidad, y el cada vez mejor análisis de la información, se está concretando en importantes avances en materia de detección de

estriba en el aumento de la información que proporciona a la AEAT la puesta en marcha del intercambio automático de información internacional sobre cuentas financieras situadas en el extranjero y sobre otra información con relevancia fiscal al amparo de diversos instrumentos normativos de carácter internacional<sup>95</sup>. Asimismo, resulta de especial trascendencia el posterior tratamiento de toda la información disponible en la AEAT con las mencionadas técnicas de *big data* para establecer modelos predictivos de fraude fiscal y, especialmente, para analizar las conexiones o relaciones existentes entre las distintas personas y entidades. Así, la propia AEAT reconoce que “usando técnicas de procesamiento masivo sobre técnicas de big data, la Agencia Tributaria ha podido hacer el cálculo de las participaciones indirectas para ejercicios distintos de todos los contribuyentes en todas las empresas españolas y hasta el máximo nivel de profundidad de participación existente.”<sup>96</sup> Y ello, además, se efectúa de forma automatizada con las nuevas herramientas tecnológicas para el procesamiento y análisis de una enorme cantidad de datos (macrodatos) a una velocidad ciertamente inimaginable, que deja totalmente obsoletas las tradicionales técnicas de tratamiento de la información utilizadas por la AEAT<sup>97</sup>.

Para el análisis con técnicas de big data de las conexiones directas o indirectas de los socios y de las distintas sociedades participadas, la AEAT ha creado el llamado “ZÚJAR de participaciones societarias” en su formato agregado, que, según explica el entonces Director de la AEAT, Jesús Gascón, “no es sino la agregación para dos contribuyentes de todos los caminos que los unen. De esta forma se puede saber la participación total y se describe de qué forma se obtiene dicha participación”<sup>98</sup>. Asimismo, se utiliza el llamado “ZÚJAR de participaciones societarias de detalle”, que muestra todos los caminos que existen entre dos contribuyentes a través de las relaciones societarias<sup>99</sup>. La diferencia entre el ZÚJAR de participaciones societarias agregadas y el ZÚJAR de

---

bienes y derechos ocultos y rentas no declaradas y, en general, en la eficiencia de las inspecciones a grandes patrimonios”.

<sup>95</sup> En el ámbito de la Unión Europea el instrumento clave al respecto es la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, que ha sufrido sucesivas modificaciones desde su aprobación encaminadas a ir ampliando el ámbito objetivo y la operatividad del intercambio automático de información con trascendencia fiscal, en consonancia con el movimiento internacional en este sentido impulsado fundamentalmente por la aprobación de la normativa estadounidense sobre cumplimiento tributario de las cuentas financieras situadas en el extranjero, la llamada *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), y de los trabajos de la OCDE en esta materia que han conducido a la publicación en 2014 del nuevo *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*.

<sup>96</sup> Así se señala en AEAT, *Principales resultados 2018*, cit., p. 7.

<sup>97</sup> Señala la AEAT, *Principales resultados 2018*, cit., p. 7, que “actualmente, el cálculo para un ejercicio puede hacerse, con la infraestructura disponible, para 20 niveles de profundidad, en 45 minutos”.

<sup>98</sup> GASCÓN CATALÁN, Jesús, “Uso de herramientas big data y fuentes de información no estructurada para identificar la riqueza y actividad económica”, presentación realizada el 25 de octubre de 2018 en Lisboa, en el marco de la Conferencia técnica CIAT-IOTA-AT Portugal, p. 2. (accesible en:

[https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/EventosInstitucionales/Conferencias/2018\\_PO/es/Documentos%20t%c3%a9ntricos/Presentaciones/es/pdf/Sesion\\_12\\_Espana.pdf?&originalPath=aHR0cHM6Ly9jaWF0b3JnLnNoYXJlcG9pbmQuY29tLzpiOi9zL2Nkcy9FZTc5cXN5UDFITIBWtmx1amkwRDR3TUJXYkVvcWpvQjRfSGhKNWxaTzZuTmhBP3JOaW1IPTlachFmSINBMTBn](https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/EventosInstitucionales/Conferencias/2018_PO/es/Documentos%20t%c3%a9ntricos/Presentaciones/es/pdf/Sesion_12_Espana.pdf?&originalPath=aHR0cHM6Ly9jaWF0b3JnLnNoYXJlcG9pbmQuY29tLzpiOi9zL2Nkcy9FZTc5cXN5UDFITIBWtmx1amkwRDR3TUJXYkVvcWpvQjRfSGhKNWxaTzZuTmhBP3JOaW1IPTlachFmSINBMTBn)).

<sup>99</sup> Como explica GASCÓN CATALÁN, Jesús, “Uso de herramientas big data...”, cit., p. 2, quién aclara que “entre dos contribuyentes determinados puede haber más de un camino, es decir, la participación se puede obtener por diferentes

participaciones societarias de detalle estriba en que éste último puede ofrecer varios registros para dos contribuyentes, mientras que el Zújar de participaciones societarias en su formato agregado ofrece un solo registro que representa una participación directa o indirecta entre dos contribuyentes y dicho registro agrega toda la información disponible<sup>100</sup>.

La Memoria de la Administración Tributaria correspondiente al año 2017, señala, respecto a la utilización de técnicas de *big data* para el control de los grandes patrimonios, que durante ese ejercicio se han incorporado nuevos datos relativos a las participaciones societarias de los contribuyentes (incluyendo las indirectas a varios niveles de profundidad), la riqueza total – incluyendo la societaria indirecta- del contribuyente, tanto propia como de su familia, y las relaciones familiares indirectas del contribuyente<sup>101</sup>.

Esta información es especialmente relevante para el control de los grandes patrimonios, ya que, en primer lugar, respecto a las participaciones societarias, hay que tener en cuenta que en ocasiones la riqueza de un determinado contribuyente es ocultada en sociedades interpuestas<sup>102</sup>. El análisis de las relaciones del contribuyente con la maraña de sociedades interpuestas para la ocultación de la riqueza si se realiza con los sistemas convencionales de investigación requeriría una ardua tarea de los equipos inspectores y tardaría un tiempo considerable en desentrañarse. Sin embargo, con las nuevas herramientas de análisis de datos y *big data* esa tarea puede hacerse prácticamente en tiempo real, pero, lógicamente, para que estas técnicas puedan ser efectivas se requiere un considerable aporte de datos de distintas fuentes<sup>103</sup>. En relación con ello, hay que destacar que entre los perfiles de riesgo fiscal que ha venido analizando la AEAT en los últimos años se encuentran las operaciones patrimoniales de diversa naturaleza realizadas por las sociedades en las que participa el contribuyente, que puedan eludir, diferir o reducir la tributación que le correspondería en la declaración del IRPF<sup>104</sup>. Otro de los perfiles de riesgo que ha sido objeto de especial atención inspectora por parte de la AEAT ha sido la utilización de personas interpuestas, centrándose en este caso las actuaciones en la detección de socios (personas físicas) que desvían los rendimientos de su actividad a sociedades con la finalidad de disminuir la tributación, para su regularización por el régimen de operaciones vinculadas o por simulación, según el caso<sup>105</sup>.

---

vías. Esto ocurre cuando, por ejemplo, se quiere ocultar la participación de un contribuyente en una sociedad usando una maraña de sociedades interpuestas”.

<sup>100</sup> Cfr. GASCÓN CATALÁN, Jesús, “Uso de herramientas big data...”, cit., p. 3.

<sup>101</sup> Cfr. INSPECCIÓN GENERAL DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA, *Memoria de la Administración Tributaria 2017*, cit., p. 482. Se indica, además, que “todo ello se pone a disposición de los usuarios a través de diversas herramientas de análisis multidimensional y de grafos (Zújar, Infonor/GENIO, Teseo...), que permiten su estudio y así poder dar soporte a la selección y comprobación de contribuyentes, entre otros usos.”

<sup>102</sup> Como señala GONZÁLEZ GARCÍA, Ignacio, “Analytics y Big Data: La nueva frontera. Casos de uso en la AEAT”, *Revista de Administración Tributaria*, núm. 44, 2018, p. 43, explicando que “el contribuyente crea varias sociedades con un pequeño capital social que a su vez participan en otras, constituyendo una trama de docenas de empresas con participaciones cruzadas de manera que más allá del quinto nivel se encuentran una sociedad donde se encuentran todos los activos a ocultar”.

<sup>103</sup> Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Ignacio, “Analytics y Big Data...”, cit., pp. 43 y 44.

<sup>104</sup> Así se destaca en INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO, *Control de Grandes Patrimonios*, cit., p. 15.

<sup>105</sup> Cfr., INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO, *Control de Grandes Patrimonios*, cit., p. 15.

En segundo lugar, en cuanto a los datos relativos a la riqueza total del contribuyente, también es una información importante para la estimación de dicha riqueza y para la detección de elementos patrimoniales situados en el extranjero o en territorios calificados como paraísos fiscales. Las nuevas herramientas tecnológicas para el análisis de macrodatos permiten comprobar la veracidad de las declaraciones tributarias de los contribuyentes mediante el cruce de esa información con la información proporcionada por terceros a la Administración tributaria u obtenida directamente por ésta en fuentes abiertas o en el curso de sus actuaciones de comprobación e investigación tributaria<sup>106</sup>. En este sentido, entre los perfiles de riesgo fiscal que ha venido analizando en los últimos años la AEAT se encuentran los indicios que revelen la existencia de un nivel de vida y una capacidad adquisitiva elevada que pueda no ser acorde con los ingresos declarados en el IRPF y con los bienes incluidos en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio<sup>107</sup>. Precisamente, para la detección de esos indicios de disfrute de un nivel de renta y patrimonio superior a los declarados fiscalmente puede ser especialmente relevante la información que proporcionan los propios contribuyentes en Internet a través de sus redes sociales<sup>108</sup>.

Además de ello, el análisis de esos datos con las nuevas técnicas de *big data* permite valorar la riqueza del contribuyente a precios actualizados y de mercado<sup>109</sup>.

Igualmente, para el control de los grandes patrimonios resulta fundamental conocer las relaciones familiares de estos contribuyentes y para ello puede tener nuevamente relevancia la obtención y análisis de la información proporcionada por Internet y las redes sociales, ya que, por ejemplo, para situar capitales en el extranjero y, destacadamente, en países o territorios calificados como paraísos fiscales, estos contribuyentes se suelen valer de tramas familiares que, a su vez, crean un entramado de sociedades interpuestas de forma que alguna de estas sociedades, alejada del contribuyente en cuestión, participe en una sociedad incorporada en alguna de estas jurisdicciones extranjeras<sup>110</sup>.

---

<sup>106</sup> Señala, en este sentido, GONZÁLEZ GARCÍA, Ignacio, “Analytics y Big Data...”, cit., p. 45, que “la riqueza de cada contribuyente, considerado como UBO (ultimate beneficial owner) se manifiesta en sus declaraciones (IRPF, Patrimonio, etc). Un problema es el de comprobar la veracidad de las declaraciones, para lo que se cruzan con las imputaciones de terceros, por ejemplo, con la información de 1.308 millones de cuentas corrientes”.

<sup>107</sup> Cfr. INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO, *Control de Grandes Patrimonios*, cit., p. 16.

<sup>108</sup> Como señala GONZÁLEZ MORENO, J. S., “Hacienda analizará redes sociales para las investigaciones contra el fraude”, Diario *El País* de 20 de febrero de 2015, “la Agencia Tributaria analizará las redes sociales en las investigaciones que realice en busca de defraudadores. Los funcionarios de Hacienda ya revisan algunas de estas plataformas digitales en busca de signos externos de riqueza que no se correspondan con la renta del usuario.” (accesible en: [https://elpais.com/economia/2015/02/19/actualidad/1424366635\\_632028.html](https://elpais.com/economia/2015/02/19/actualidad/1424366635_632028.html)).

<sup>109</sup> Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Ignacio, “Analytics y Big Data...”, cit., p. 45. Especifica este autor que “se ha obtenido una mejor estimación de la riqueza de cada contribuyente en dos pasos. I) Obteniendo la participación que cada contribuyente posee en sociedades, considerando incluso las sociedades interpuestas hasta el décimo nivel y II) actualizando los valores inmobiliarios declarados (520 millones de registros catastrales) y sumando los valores patrimoniales de las empresas participadas.”

<sup>110</sup> Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Ignacio, “Analytics y Big Data...”, cit., p. 45, que, en esta línea, señala que “en el caso de la AEAT se ha obtenido la información y analizado la información de los más de 1.500 empresas incorporadas en paraísos

Evidentemente, para el aumento de la eficacia y de la eficiencia en el control tributario de los grandes patrimonios a través de las técnicas de *big data* no solo ha sido relevante la obtención automatizada de información procedente de Internet por parte de la Administración tributaria y su incorporación a las bases de datos de la misma, sino que ha tenido un papel fundamental la información proporcionada por los propios contribuyentes, sobre todo, a través del cumplimiento de la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero, mediante el famoso modelo 720, así como, en su caso, la presentación de la declaración tributaria especial, a través del modelo 750, coloquialmente conocida como “amnistía fiscal”<sup>111</sup>.

Con ello se cumple una de las características típicas del *big data*, cual es la variedad de los datos, ya que en este caso los datos relevantes para el control de los grandes patrimonios van a proceder de distintas fuentes.

La AEAT ha efectuado un importante esfuerzo en materia de actuaciones de comprobación de contingencias tributarias asociadas a obligados tributarios que figuran como titulares de un patrimonio relevante. El impuso dado a estas comprobaciones inspectoras en el año 2019 ha generado como resultado “deudas liquidadas por importe de 607, 6 millones de euros en 88 expedientes”<sup>112</sup>. Según los datos correspondientes a 2021, “las actuaciones de comprobación de contingencias tributarias asociadas a obligados tributarios que figuran como titulares de un patrimonio relevante generaron como resultado deudas liquidadas por importe de más de 540 millones de euros en 1.165 expedientes. Estos resultados suponen, respecto de 2020, un

---

fiscales. Con la tecnología señalada [tecnología SPARK, GRAPHX, Pregel, GraphFrame], se aprecia claramente la forma en que son creadas a través de empresas interpuestas los tipos habituales de estructuras que emplean al menos cuatro saltos entre el contribuyente y la empresa controlada.”

<sup>111</sup> En este sentido, se señala en INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO, *Control de Grandes Patrimonios*, cit., p. 16, que “la información de los dos modelos ha ido nutriendo las bases de datos de la Agencia, reforzando la ya notable mejora de los procesos de análisis patrimonial, detección de riesgos fiscales y ensanchamiento de bases imposables”. En relación con ello, son muy significativos los datos aportados por el entonces Director General de la AEAT, Menéndez Menéndez, en su comparecencia en la Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Congreso de los Diputados del día 21 de abril de 2015 (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, X Legislatura, núm. 789, de 21 de abril de 2015, p. 6), cuando informa que “quiero aprovechar para poner un ejemplo de la utilización que la Agencia ha hecho de la valiosa información contenida en el modelo 720 de la que antes no disponíamos. A mediados de 2013, en la campaña de comprobación de renta de 2012, se seleccionaron 550 contribuyentes que no habían declarado las imputaciones inmobiliarias correspondientes a aquellos inmuebles de mayor valor que, no obstante, sí habían incluido en el modelo 720. De los 550 contribuyentes se practicó liquidación a 121, dando lugar a 400 liquidaciones. El importe de estas liquidaciones ascendió a casi 2 millones de euros. Los motivos por los que creo debe resaltarse son que fue llevada a cabo sobre contribuyentes con un elevado patrimonio, con carácter general y coordinada en todo el territorio nacional y, una vez más, aprovechando al máximo la información resultante de los instrumentos legales puestos ahora a disposición de la Agencia en los últimos años.” Respecto al control del modelo 750, correspondiente a la declaración tributaria especial, Menéndez señala que “en 2013 comenzaron a realizarse procesos masivos de análisis de información de acuerdo con una serie de perfiles de riesgo ya detallados en su momento. Puedo actualizar la información facilitada en mi anterior comparecencia señalando que la evaluación de estos perfiles de riesgo ha permitido cargar 364 expedientes en el plan de inspección. A fecha 13 de abril de 2015 se han finalizado 110 expedientes de comprobación –el 11 de febrero, por ejemplo, eran 51-, con un resultado liquidatorio de más de 16 millones de euros. Como ya dije, las actuaciones de la Agencia no se ven limitadas por la presentación de la declaración tributaria especial, que es de naturaleza estrictamente tributaria y que no afecta a la posible apreciación de delitos de cualquier otra naturaleza.”

<sup>112</sup> AEAT, *Principales resultados 2019*, cit., p. 6.

incremento del 23,6% en el importe de deudas liquidadas y del 57% en el número de expedientes”<sup>113</sup>. Además de ello, estas actuaciones han incentivado el cumplimiento voluntario de este tipo de contribuyentes, pues en las declaraciones del IRPF de 2018, presentadas hasta finales de 2019, “este colectivo declaró una base imponible total superior a la del ejercicio anterior en un 16%, incrementando igualmente el importe de sus cuotas liquidadas en un 13%”<sup>114</sup>. En este sentido, la Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes está desarrollando una serie de proyectos para seguir reforzando y actualizando los sistemas de control sobre este grupo de contribuyentes. Entre esos proyectos destaca la elaboración del catálogo de proveedores de lujo, que cuenta con más de 570 proveedores de bienes y servicios de lujo que la Unidad ha considerado que pueden asociarse a contribuyentes con muy alta capacidad económica (clubes privados, gestores de inversión de grandes patrimonios, joyerías, galerías de arte y casas de subastas, centros de ocio, etc)<sup>115</sup>. Como señala la AEAT, “a partir del análisis de estos proveedores, la Unidad obtiene información que está resultando muy útil para detectar los destinatarios directos de esos bienes y servicios de lujo y, una vez detectados, aflorar irregularidades fiscales de grandes fortunas y también patrimonios directamente ocultos detrás de sociedades instrumentales, a efectos tanto de regularizar los incumplimientos como de asegurar el cobro de las deudas por parte del Área de Recaudación”<sup>116</sup>.

Otro proyecto importante puesto en marcha por la Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes durante 2019 es el “proyecto de investigación sobre sociedades opacas”, que tiene por objeto la lucha contra la opacidad societaria, sea esta nacional o internacional. Como señala la AEAT, “la primera fase del proyecto va a permitir identificar de manera automatizada a los usuarios de viviendas de alto valor (superior al millón de euros) cuya titularidad formal corresponde a sociedades extranjeras cuyos dueños reales son desconocidos”<sup>117</sup>. Esta primera fase del proyecto ha dado como resultado la localización de 593 sociedades extranjeras, dueñas de viviendas situadas en España, cuyo valor estimado total es de 1.176 millones de euros<sup>118</sup>. La segunda fase del proyecto se ha centrado en sociedades opacas tenedoras de viviendas residenciales de alto valor residentes en España (sociedades limitadas y anónimas españolas fundamentalmente). Como indica la AEAT, ello abarca a unas 2.500 sociedades españolas opacas, titulares aproximadamente de 2.800 viviendas<sup>119</sup>.

---

<sup>113</sup> AEAT, *Principales resultados 2021*, cit., p. 6.

<sup>114</sup> AEAT, *Principales resultados 2019*, cit., p. 6.

<sup>115</sup> AEAT, *Principales resultados 2019*, cit., p. 7.

<sup>116</sup> AEAT, *Principales resultados 2019*, cit., p. 9.

<sup>117</sup> AEAT, *Principales resultados 2019*, cit., p. 8.

<sup>118</sup> AEAT, *Principales resultados 2019*, cit., p. 8.

<sup>119</sup> AEAT, *Principales resultados 2021*, cit., p. 7.

## 2.8. Otras actuaciones relacionadas con la economía digital

En relación con la economía digital, se resalta en las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero para 2022 que “resulta esencial la obtención de información de las plataformas digitales que actúan como intermediarias y ponen en contacto a empresarios y consumidores ubicados en cualquier parte del mundo”. En general, respecto al comercio electrónico las mencionadas directrices generales señalan expresamente que “se continúan las actuaciones de captura y análisis de información de fuentes abiertas”<sup>120</sup>. Tal y como se indica en dichas directrices para 2022 “es necesario consolidar las diferentes vías de obtención de información que permiten a la Administración tributaria disponer tanto del importe, como de la naturaleza y la identificación de las partes que forman parte de las operaciones comerciales realizadas en el conjunto de la actividad económica”. A tal efecto, se indica que “el auge de las nuevas tecnologías y la pandemia no solo han conllevado la transformación de negocios existentes, sino que también han generado nuevas formas de negocio mediante la utilización de redes sociales. Es por ello que se deben redoblar esfuerzos para implementar fórmulas con el fin de obtener información de carácter económico o comercial que pueda ser explotada en una posterior comprobación.”

Como vemos, pues, la AEAT está utilizando las técnicas de *big data* y la inteligencia artificial en la lucha contra el fraude fiscal y, en este ámbito y en relación con la economía digital y el comercio electrónico, además de las tradicionales fuentes de información con que cuenta la Administración tributaria, cobra un cierto protagonismo también la forma de captación de información con relevancia tributaria, desarrollada a través de mecanismos informáticos que de manera automatizada acceden y coleccionan los contenidos de libre acceso publicados en páginas de internet, entre ellas redes sociales y plataformas de venta e intercambio de bienes y servicios, con la finalidad de incorporar esa información a sus propias bases de datos, para poder contrastarla con otra información disponible en la Administración tributaria y, a partir de ahí, poder realizar el correspondiente análisis de los datos con técnicas de inteligencia artificial<sup>121</sup>. La AEAT ha explicado en alguna ocasión, en concreto en relación con la ejecución del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2015, que “la captación de información se realizará a través de una serie de

---

<sup>120</sup> Las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022 señalan, en efecto, que la AEAT pretende intensificar las actuaciones de control sobre el comercio electrónico y, a tal efecto, indican que “cada vez es más frecuente el desarrollo de las relaciones comerciales fuera del contexto nacional, de forma que, sin perder la perspectiva de la Unión Europea y el objetivo de comercio común, es palpable que por parte de la Agencia Tributaria es necesario disponer de un conocimiento pleno de todas las operaciones comerciales que se realicen. Se continúan las actuaciones de captura y análisis de información de fuentes abiertas.”

<sup>121</sup> Como señala el TRIBUNAL DE CUENTAS, *Informe de fiscalización...*, cit., p. 30, “la información obtenida durante los años ha dado lugar a un indicador, creado en 2015, denominado <<economía digital>>. Este indicador está integrado en una base de datos que incorpora la información disponible sobre los contribuyentes. El rasgo que define el marcador (existencia de un carrito en la página web) sirvió de base para la identificación y explica el resultado obtenido. En el transcurso de los años, el resultado de otras captaciones de información se ha ido incorporando al marcador genérico de <<economía digital>>. Estas incorporaciones han creado 13 diferentes submarcadores dentro del genérico de <<economía digital>>. El indicador incluye colectivos de contribuyentes con publicidad en Internet, con ingresos por publicidad, listas de dominios, o identifica contribuyentes que operan en plataformas.”

herramientas informáticas que permitan ordenar y sistematizar la información. Está previsto cruzar la información de más de 200.000 dominios para su posterior incorporación a las bases de datos de la Administración tributaria”<sup>122</sup>. Algunas informaciones de los medios de comunicación han detallado que para esta captación automatizada de información en internet se utiliza una herramienta informática llamada *Web Crawler*, también *Web Spider* o, en español, “Araña de la Web” y que se trata de un programa informático diseñado para explorar páginas de Internet de forma metódica y automatizada<sup>123</sup>. La Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias menciona en una guía que ha elaborado en 2017, relativa a las buenas prácticas en la aplicación del análisis de datos en las Administraciones tributarias, el ejemplo de la AEAT, que utilizando tecnología de *web scraping* ha lanzado un proyecto para detectar la actividad económica en redes abiertas, señalando que el resultado de este programa incluye la captación en Internet de la información relativa a las ofertas de alquiler de bienes inmuebles, así como la información relativa a la evaluación de las ventas en las tiendas virtuales de comercio electrónico<sup>124</sup>. Precisamente, en relación con el control tributario de las rentas procedentes del alquiler de inmuebles, la AEAT ha puesto en marcha el proyecto RIFA (recuperación de información de fuentes abiertas), que incluye, entre otras actuaciones, la obtención en Internet de información sobre anuncios de alquileres y el procesado, conservación y explotación de esta información en un Zújar específico, llamado “RIFA-alquiler inmobiliario”<sup>125</sup>. Asimismo, en referencia a la experiencia de la AEAT, se ha señalado la necesidad de utilizar *crawlers* para captar información de internet, de especial interés para el control de la economía colaborativa<sup>126</sup>.

<sup>122</sup> AEAT, “La Agencia Tributaria intensificará sus actuaciones para aflorar actividad sumergida”, Nota de Prensa de 11 de marzo de 2015, p. 3.

<sup>123</sup> En este sentido, NÚÑEZ, F., “Hacienda rastreará la información de 200.000 webs”, Diario *El Mundo*, de 12 de marzo de 2015, (accesible en <https://www.elmundo.es/economia/2015/03/12/5500ae2022601d20498b4574.html>). Se afirma en este artículo, además, en relación a este programa informático, que “las arañas web permiten obtener cuantiosa información, que suele ser utilizada por empresas privadas para analizar a su competencia. Comienzan visitando una lista de URL's, identifican los enlaces en dichas páginas y los añaden a la lista de URL's a visitar de manera recurrente según los parámetros de búsqueda que se diseñen. Es decir, la operación más habitual es que al programa se le da un grupo de direcciones iniciales, el crawler descarga estas direcciones, analiza las páginas y busca enlaces a páginas nuevas. Luego, descarga estas páginas nuevas, analiza sus enlaces y así sucesivamente y de forma permanente. Permite recolectar información de todo tipo.”

<sup>124</sup> Tal y como se indica en Intra-European Organisation of Tax Administration (IOTA), *Good Practice Guide. Applying Data and Analytics in Tax Administrations*, 2017, p. 15, (accesible en: [https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/gpg\\_project/iota-practice-guide.pdf](https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/gpg_project/iota-practice-guide.pdf)). Respecto a la tecnología *web scraping*, (raspado o arañado de la web) se señala en esta Guía que se trata de una tecnología que permite captar toda la información disponible o que resulte de utilidad de las páginas de Internet. Se indica que a través de la misma las Administraciones tributarias podrían, por ejemplo, detectar en qué países están activas las grandes empresas a fin de poder descubrir beneficios hasta ahora ocultos al Fisco o, también, se podría utilizar para obtener rápidamente grandes volúmenes de datos que podrían ser útiles para crear modelos predictivos.

<sup>125</sup> En concreto, se señala en INSPECCIÓN GENERAL DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA, *Memoria de la Administración Tributaria 2017*, cit., p. 483, que “se ha descargado información de internet sobre anuncios de alquiler (tanto vacacional como habitual) y, tras realizar un proceso de identificación, se ha volcado en el Zújar <<RIFA-Alquiler inmobiliario>>”.

<sup>126</sup> En este sentido, CIAT, *Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la eficiencia de las Administraciones tributarias*, Fundación Bill & Melinda Gates y CIAT, Panamá, 2020, p. 55.

## 2.9. A modo de conclusión

Si bien el artículo 96 de la Ley 58/2003, General Tributaria, indica que la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, lo hace señalando expresamente que ello ha de hacerse “con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan”. Y es que estas oportunidades que la inteligencia artificial y el *big data* ofrecen a la Administración tributaria para la captación, almacenamiento y análisis de datos, especialmente por lo que se refiere a la captación masiva de datos en internet, es susceptible de producir una injerencia en derechos fundamentales de los ciudadanos como el de protección de datos de carácter personal, reconocido en el artículo 18 de la Constitución Española, y en la libertad de expresión y comunicación, prevista en el artículo 20 de la Constitución. Por ello, creemos necesaria una regulación legal más detallada de estos nuevos modos de obtención y análisis de información por parte de la Administración tributaria española, que, de forma parecida a como veremos seguidamente que ha sucedido en Francia, establezca garantías suficientes para asegurar un equilibrio entre la consecución del deber de contribuir a través de la lucha contra el fraude fiscal y la necesaria, pero adecuada y proporcionada injerencia en los derechos y libertades de los ciudadanos que el logro de aquel objetivo requiere<sup>127</sup>.

A tal efecto, la proporcionalidad en el uso de la inteligencia artificial en la lucha contra el fraude fiscal se convierte en un principio fundamental que ha de guiar la actuación del legislador en la regulación de la misma y, por supuesto, la propia actuación de la Administración tributaria en su puesta en práctica, especialmente cuando, como sucede en el caso que analizamos en este trabajo, se produce una colisión con derechos fundamentales de los ciudadanos<sup>128</sup>. De interés, en este sentido, resulta la STS de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 2966/2019), en relación con una entrada domiciliaria practicada en el seno de un procedimiento de inspección, cuya autorización judicial el Tribunal consideró que incurría en falta de motivación al basarse en meros indicios estadísticos extraídos del análisis de datos con técnicas de *big data* alegados por la Inspección, lo que se tradujo en una actuación claramente desproporcionada<sup>129</sup>. Sin embargo, la Ley 11/2021,

<sup>127</sup> Coincidimos con CALDERÓN CARRERO, José Manuel, “El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas...”, cit., p. 124, cuando señala que “la utilización de este tipo de herramientas de inteligencia artificial debe quedar sujeta a un estricto régimen que permita su control de legalidad y conciliación con los derechos y garantías fundamentales de los obligados tributarios, a efectos de evitar que su uso se convierta en una auténtica <<caja negra>> que desvirtúe su utilización y los sitúe al margen del derecho”.

<sup>128</sup> En este sentido, GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina, “El uso del big data y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes”, en Serrano Antón, Fernando (dir.), *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la Era Digital*, Thomson Reuters, Aranzadi, Madrid, 2020, pp. 310-311, pone el énfasis en la necesidad de aplicar el principio de proporcionalidad cuando los derechos afectados tienen la calificación de fundamentales.

<sup>129</sup> Así, en su fundamento jurídico cuarto, la STS de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 2966/2019) establece que “(...) no está de más especificar que la corazonada o presentimiento de la Administración de que, por tributar un contribuyente por debajo de la media del sector, le hace incurrir a éste en una especie de presunción iuris et de iure de fraude fiscal, es un dato que por sí mismo no basta, ni para establecer una relación causal o esquema que desemboque en ese fraude -ni siquiera en la presunción de deberes incumplidos, que deberán ser esclarecidos a través del procedimiento

de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha venido a modificar los artículos 113 y 142 de la LGT, así como el artículo 8.6) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, otorgando a la Inspección tributaria mayores poderes a la hora de solicitar al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo la autorización para proceder a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios, permitiendo que tal entrada se pueda producir antes del inicio formal del procedimiento de inspección tributaria y relajando las exigencias de motivación del acuerdo de entrada emitido por el órgano competente de la Administración tributaria. Lo cual, si bien puede suponer una mayor eficacia en la actuación de la Inspección tributaria, supone sin lugar a dudas un mayor menoscabo de un derecho fundamental de los obligados tributarios, cual es el de la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido.

Hay que tener en cuenta que esta modificación se introdujo con posterioridad a la redacción del anteproyecto de Ley original y es consecuencia de la doctrina sentada en la STS de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 2966/2019), que, como hemos indicado, exponía la necesidad de que hubiera un procedimiento inspector ya iniciado y notificado al contribuyente para la entrada inspectora sin previo aviso, a la que quiere salir al paso la nueva regulación<sup>130</sup>. Navarro Sanchís afirma que al ser una medida que afecta a un derecho fundamental, debería haberse abordado mediante ley orgánica, y en segundo lugar, realiza una crítica sobre la justificación a la que esta modificación alude<sup>131</sup>. En ella se afirma que el alcance “exclusivamente procedimental sin afectar al contenido del derecho fundamental”, a lo que Navarro Sanchís comenta “como si lo procedimental no fuera, precisamente, el epicentro de tales garantías o el momento de su vulneración”. También alude a que no se trata únicamente de una medida que afecte al art. 18.2 CE, sino que también compromete a la tutela judicial efectiva, art. 24 de la CE, “porque el titular del domicilio es un mero sujeto extraño en el procedimiento en el que se decide autorizar la entrada en su domicilio por razón de sospechas surgidas de datos obtenidos antes de que se inicie el procedimiento en el que deben recabarse”.

Asimismo, resulta fundamental para un correcto uso de la inteligencia artificial la transparencia. Es cierto que la aplicación del principio de transparencia en la utilización de la inteligencia artificial para la lucha contra el fraude fiscal encuentra un escollo en el hecho de que la Administración no tiene interés en hacer públicos los algoritmos que utiliza para la selección de contribuyentes a inspeccionar porque ello podría malograr la efectividad de su actuación de control tributario. Además, para ello se ampara de forma rocosa en el carácter reservado de los datos tributarios (secreto fiscal) consagrado en el artículo 95 de la LGT, en el carácter secreto del Plan Anual de Control Tributario, del que solo se harán públicas sus directrices generales, establecido en el

---

correspondiente, con ulterior control judicial-, ni menos aún para anclar en tal circunstancia la necesidad de entrada en el domicilio para el cotejo de datos que respalden o desmientan la sospecha albergada por la Administración”.

<sup>130</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio, “La autorización judicial para la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario” en Merino Jara, Isaac y Suberbiola Garbizu, Irune (Coords.), *Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias*, Wolters Kluwer, Madrid, 2021, p. 222.

<sup>131</sup> NAVARRO SANCHÍS, Francisco J., “Prólogo” al libro de Sánchez Pedroche, José A. *Comentarios a la nueva Ley de represión del fraude fiscal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2021, p. 16 y 17.

artículo 116 de la LGT y en el artículo 170.7) del 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 que extiende ese carácter secreto al resto de los planes de inspección e, incluso, en lo que ya constituye una extralimitación reglamentaria, a los medios informáticos de tratamiento de la información y a los demás sistemas de selección de los contribuyentes que vayan a ser objeto de las actuaciones inspectoras<sup>132</sup>. Sin embargo, el uso de las técnicas de inteligencia artificial en casos como el que estamos analizando en este trabajo, por la colisión que producen con los derechos fundamentales, es necesario que tenga un cierto grado de publicidad, de transparencia, que sea conocido por los ciudadanos, en definitiva, que se establezca una cierta ponderación entre las potestades administrativas de obtención de información de forma automatizada y los derechos fundamentales del contribuyente<sup>133</sup>. Y más allá del reforzamiento de la transparencia, como señala la profesora RIBES, “a fin de que las tecnologías disruptivas no conlleven un efecto regresivo en términos de derechos y garantías de los contribuyentes, la primera medida consistiría en reforzar algunos derechos y principios esenciales como son el derecho de acceso a la información, el derecho a la protección de datos, el derecho a la no discriminación, el derecho de defensa, el principio de interdicción de la arbitrariedad y el principio de rendición de cuentas”<sup>134</sup>.

---

<sup>132</sup> Señala, en concreto, el artículo 170.7) del 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 (RGAGI), que “Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.”

<sup>133</sup> Al respecto, GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina, “El uso del big data...”, cit., p. 311 y ss., haciendo alusión al problema de ponderación que genera la opacidad (potestades administrativas vs. derechos de los contribuyentes), habla de la dificultad regulatoria que deriva de esa ponderación, y plantea como medida de transparencia “(...) la auditoría externa de estos que permita velar por su adecuado funcionamiento, comprobándose los principios en los que se basa y controlándose la inexistencia de discriminaciones o sesgos”.

<sup>134</sup> RIBES RIBES, Aurora, “La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración”, *Quincena Fiscal*, núm. 18/2021 (citamos por la versión electrónica, BIB 2021/4910), p. 10. Para la autora, además, “habría que incorporar nuevos derechos y garantías que permitan conciliar dicha transformación tecnológica de la Administración con el adecuado respeto a la posición de los administrados”. Y, en efecto, en su brillante trabajo, siguiendo en cierta medida el modelo francés, esta autora nos propone todo un elenco de derechos y garantías del contribuyente, especialmente en relación con la adopción de decisiones automatizadas por parte de la Administración tributaria.

### 3. LA UTILIZACIÓN DE *BIG DATA* E INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NORTEAMERICANA: EN ESPECIAL, LA CAPTACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE DATOS DE FUENTES ABIERTAS EN INTERNET

#### 3.1. La utilización de *big data* e inteligencia artificial para el control de las declaraciones: especial referencia a la localización de no declarantes con rentas altas

Una de las primeras administraciones tributarias en utilizar técnicas de *big data* e inteligencia artificial para la captación, almacenamiento y análisis de información, incluida la captación automatizada de información de fuentes abiertas en internet, ha sido la agencia tributaria federal de los Estados Unidos de América, el llamado Servicio de Ingresos Internos (*Internal Revenue Service*, IRS por sus siglas en inglés)<sup>135</sup>. Como explica la doctrina de aquel país, el IRS creó en el año 2011 una nueva división administrativa llamada “oficina de análisis de cumplimiento” (*Office of Compliance Analytics*), encargada de desarrollar un programa de análisis avanzado, basado en el uso de *big data* y de algoritmos predictivos para reducir el fraude fiscal<sup>136</sup>. Unos años más tarde, en 2016, esta Oficina se reorganizó y fue fusionada con la Oficina de Investigación, Análisis y Estadísticas para formar la Oficina de Investigación, Analíticas aplicadas y Estadísticas, cuya misión es la de liderar una cultura basada en los datos a través de una investigación innovadora y estratégica, con la utilización de servicios analíticos, estadísticos y tecnológicos producto de la iniciativa interna y de la colaboración de empresas externas<sup>137</sup>. Esta nueva Oficina, combinando inteligencia artificial y avanzadas plataformas de análisis de datos, extrae valor de la vasta cantidad de datos de los que dispone el IRS en sus ordenadores. Y ello para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, para la detección y prevención de conductas fraudulentas y para incrementar la eficacia de la Administración en la aplicación de los tributos<sup>138</sup>.

Junto a ello, el IRS también combina las técnicas de análisis de datos con técnicas de análisis del comportamiento del contribuyente a fin de incentivarle (*nudge*) a cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias. En este sentido, el IRS ha desarrollado el llamado “*behavioral insights toolkit*”, (kit de herramientas de conocimiento del comportamiento) que describe como una guía para integrar enfoques conductuales en la Administración tributaria<sup>139</sup>.

<sup>135</sup> Sobre la captación de información en fuentes abiertas de internet por parte del IRS, *vid.* GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, “La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 470, 2022, p. 10 y ss., trabajo que nos ha servido de base para la redacción de estas páginas dedicadas a la utilización de inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria norteamericana.

<sup>136</sup> *Cfr.* HOUSER, Kimberly A., y SANDERS, Debra, “The use of big data analytics by the IRS...”, *cit.*, p. 819.

<sup>137</sup> *Cfr.* FREEMAN, Jason B., “The IRS and big data: The future of fighting tax fraud”, *Today’s CPA*, January/February 2019, p. 5, que destaca, además, que esta Oficina es la gran impulsora en el IRS de la adopción y desarrollo de la analítica de datos basada en la tecnología de *big data*.

<sup>138</sup> *Cfr.* FEDERICO, Carina y THOMSON, Travis, “Do IRS computers dreams about tax cheats? Artificial intelligence and big data in tax enforcement and compliance”, *Journal of Tax Practice & Procedure*, february-march, 2019, pp. 44 y 45.

<sup>139</sup> *Cfr.* DELOITTE CENTER FROM GOVERNMENT INSIGHT, *Building the digital revenue agency of the future*, Deloitte Insights, 2020, p. 2. (accesible en: [https://www2.deloitte.com/content/dam/insights/us/articles/6368\\_building-the-digital-revenue-agency/DI\\_building-the%20digital-revenue-agency.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/insights/us/articles/6368_building-the-digital-revenue-agency/DI_building-the%20digital-revenue-agency.pdf))

Las reducciones en el presupuesto y en el personal de la Administración tributaria federal y la necesidad de lograr una mayor eficiencia en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal hicieron que la Administración pusiese sus ojos en las nuevas tecnologías y en la potenciación de las herramientas que posibilitaban una mayor automatización de la captación, tratamiento y análisis de la información<sup>140</sup>. Uno de los objetivos primordiales era el de posibilitar una mejor selección de los contribuyentes que iban a ser objeto de una inspección tributaria, estableciendo patrones predictivos respecto al riesgo de incumplimiento fiscal<sup>141</sup>.

Desde el año 2010 el presupuesto del IRS se ha reducido en 1.500 millones de dólares, lo que implica un recorte del 23 por 100, y su personal se ha reducido en 17.000 empleados, destacando la reducción de un tercio del personal encargado de hacer cumplir la ley<sup>142</sup>. El IRS emplea en la actualidad aproximadamente el mismo número de inspectores (*auditors*) de los que disponía a comienzos de la década de 1950, y ello a pesar de que actualmente la economía de los Estados Unidos es mucho más grande que la que tenía en esos años y de que el Derecho fiscal es mucho más complejo<sup>143</sup>. Estos fuertes recortes de personal supusieron que del año 2013 al 2017 se redujeran en un 74 por 100 las nuevas investigaciones sobre los contribuyentes que no habían presentado las correspondientes declaraciones impositivas, lo que se estima en una pérdida recaudatoria para el Tesoro de 3.000 millones de dólares anuales<sup>144</sup>. Este problema del incremento de los contribuyentes que incumplen con su obligación de presentar la correspondiente declaración del impuesto sobre la renta se ha hecho especialmente acuciante respecto a los que el IRS califica como contribuyentes con rentas altas, esto es, el problema de los llamados *High-Income Non-Filers* (contribuyentes con rentas altas no declarantes) que son aquellos cuya renta durante el período impositivo anual es igual o superior a 100.000 dólares y no han presentado su declaración del impuesto sobre la renta en el IRS, estando obligados a ello<sup>145</sup>. Como destacan

<sup>140</sup> Como señala DRUMBL, Michelle Lyon, “Audited: Social Media and Tax Enforcement”, *Oregon Law Review*, vol. 99 (2021) Forthcoming (draft version of 16 de octubre de 2020), p. 2, con restricciones presupuestarias y una misión que el Congreso ha ido ampliando a lo largo del tiempo, no es de extrañar que el IRS esté a la búsqueda de nuevas herramientas tecnológicas que mejoren su eficiencia, pues cada avance tecnológico proporciona nuevas oportunidades al IRS, al tiempo que genera en los contribuyentes nuevas preocupaciones sobre su privacidad.

<sup>141</sup> Como destacan HOUSER, Kimberly A., y SANDERS, Debra, “The use of big data analytics by the IRS...”, cit., p. 820, aunque el IRS es poco comunicativo sobre el uso del análisis de datos para decidir a quién inspeccionar, se sabe que la decisión se basa en perfiles privados y altamente detallados de cada contribuyente estadounidense, creados a partir de fuentes de información distintas a las propias declaraciones impositivas presentadas por los contribuyentes y a las informaciones suministradas por terceros.

<sup>142</sup> Estos datos los aportan TOSCHER, Steven y KELLERMAN, Daniel, “The impact of big data on IRS civil and criminal tax enforcement”, *Los Angeles Lawyer*, July-August, 2019, p. 14, que, para que se visualicen en toda su dimensión los recortes en personal al servicio del IRS, indican que se han reducido tantos empleados como los que tienen en conjunto empresas como Uber y Netflix.

<sup>143</sup> Cfr. TOSCHER, Steven y KELLERMAN, Daniel, “The impact of big data on IRS...”, cit., p. 14.

<sup>144</sup> Cfr. TOSCHER, Steven y KELLERMAN, Daniel, “The impact of big data on IRS...”, cit., p. 14.

<sup>145</sup> Cfr. HORWITZ, Robert S., y BROWN, Sandra R., “Where’s Waldo? The IRS’s Search for High-Income Non-Filers”, *Journal of Tax Practice & Procedure*, Otoño 2021, p. 32. Resulta ilustrativa la expresión que estos autores utilizan en el título de su trabajo, “Where’s Waldo? que es la expresión que se utiliza en Norteamérica para designar lo que los ingleses denominan Where’s Wally?, esto es, ¿dónde está Wally?, una conocida serie de libros para jugar creada por el dibujante británico Martin Handford en 1987, en cuyas páginas ilustradas hay que encontrar al personaje de Wally.

Horwitz y Brown, hay cientos de miles de americanos que no presentan sus declaraciones de impuestos y, como resultado de ello, deben miles de millones de dólares atrasados al Gobierno federal<sup>146</sup>. Así lo han puesto de manifiesto distintos informes, como el emitido en 2020 por el Inspector General de Hacienda para la Administración Tributaria (*Treasury Inspector General for Tax Administration*), que estimó que de los 441.000 millones de dólares de brecha fiscal (*tax gap*) de promedio anual existente entre 2011 y 2013, 39.000 millones son atribuibles a contribuyentes que no presentaron su declaración, de los cuales 37.000 millones (el 95%) era debido a no declarantes con altas rentas<sup>147</sup>. Asimismo, un estudio de la *United States Government Accountability Office (GAO)*, de 2019, ha puesto de manifiesto un descenso del 40 por 100 de las investigaciones sobre los no declarantes desde el año 2010 y que en 2018 estas investigaciones se habían reducido a 800.000 en relación con contribuyentes personas físicas y a 400.000 en relación con empresas<sup>148</sup>. El IRS ha reconocido como un problema importante y urgente afrontar esta situación de los no declarantes con rentas altas y en febrero de 2020 ha anunciado la adopción de un programa dirigido a potenciar la contribución de los no declarantes, especialmente los de rentas altas, a reducir la brecha fiscal o evasión impositiva (*tax gap*)<sup>149</sup>. Como parte del Plan Estratégico del IRS sobre pequeñas empresas y trabajadores autónomos para los años 2018-2022, el IRS adoptó en 2020 una iniciativa para potenciar el control de los no declarantes, que supuso un esfuerzo por identificar y contactar a no declarantes con rentas iguales o superiores a 100.000 dólares, a fin de explicarles su obligación de pagar impuestos. En algunos casos se enviaron avisos de declaración morosa (*IRS Notice CP59*) a los contribuyentes pidiéndoles que presentasen sus declaraciones de impuestos vencidas, poniendo a estos contribuyentes en alerta sobre posibles acciones futuras a desarrollar por el IRS. En ocasiones, también, se realizaron visitas directas a estos contribuyentes no declarantes por parte de equipos de dos empleados del IRS experimentados<sup>150</sup>. Entre las distintas estrategias adoptadas en el marco de esta iniciativa

<sup>146</sup> Cfr., HORWITZ, Robert S., y BROWN, Sandra R., "Where's Waldo?...", cit., p. 31.

<sup>147</sup> En este sentido, CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE, *Trends in the Internal Revenue Service's Fundig and Enforcement*, julio de 2020 (accesible en: <https://www.cbo.gov/publication/56422>) precisa que alrededor del 80 por 100 de la brecha fiscal bruta (*gross tax gap*) durante el período 2011-2013, que ascendió a 352.000 millones de dólares, se produjo porque los contribuyentes declararon rentas por debajo de lo que realmente percibieron o bien se practicaron deducciones fiscales o ajustes en sus ingresos de forma exagerada o que no les correspondían. El resto de la brecha fiscal corresponde a contribuyentes que presentaron su declaración, pero no pagaron los impuestos en su totalidad (50.000 millones de dólares) y a los contribuyentes que no presentaron su declaración de impuestos (39.000 millones de dólares).

<sup>148</sup> Ambos informes citados por HORWITZ, Robert S., y BROWN, Sandra R., "Where's Waldo?...", cit., p. 31.

<sup>149</sup> Como explican HORWITZ, Robert S., y BROWN, Sandra R., "Where's Waldo?...", cit., p. 32, a estos efectos se distingue entre la evasión de impuestos federales bruta (*federal tax gap gross*) que es la diferencia existente entre la cifra total de los impuestos federales debidos en un año fiscal y la cifra total de esos impuestos pagados voluntariamente en su totalidad y en el periodo voluntario de ingreso, y la evasión de impuestos federales neta (*net tax gap*), que sería la diferencia entre todos los impuestos debidos o adeudados en un año fiscal y los impuestos pagados computando los pagos atrasados por los contribuyentes lo recaudado por la acción de ejecución o aplicación de la ley fiscal por parte del IRS. Esto es, para el cálculo de la evasión neta (o brecha fiscal neta) se tiene en cuenta la diferencia entre el conjunto de impuestos debidos al Fisco y el montante de los impuestos pagados por el contribuyente (tanto en el período voluntario como fuera de plazo y la recaudación recuperada por la Administración tributaria través de los procedimientos de aplicación de los tributos).

<sup>150</sup> Cfr., HORWITZ, Robert S., y BROWN, Sandra R., "Where's Waldo?...", cit., p. 33.

para el control tributario de los no declarantes, destaca, desde nuestra perspectiva, la aplicación de un programa automatizado para la sustitución de las declaraciones (*Automated Substitute for Return Program*), que se aplicaría a contribuyentes personas físicas que no hayan presentado su declaración impositiva, pero respecto a los cuales la Administración tributaria dispusiese de información sobre sus ingresos o rentas que revelase la existencia de una significativa obligación tributaria. Como parte de este programa, el IRS puede mandar también avisos a estos contribuyentes advirtiéndoles de su potencial responsabilidad<sup>151</sup>.

Para la identificación y localización de los contribuyentes no declarantes es fundamental aumentar las fuentes de obtención de información porque ante la reducción de personal que ha experimentado el IRS en los últimos años, el énfasis en la Organización se ha puesto en las posibilidades que ofrece el análisis de datos con las nuevas tecnologías de inteligencia artificial<sup>152</sup>. En este sentido, tras la iniciativa lanzada en 2020 para el control de los no declarantes con rentas altas, el IRS ha lanzado una operación denominada “*Operation Surround Sound*” (Operación Sonido Envolvente), dirigida a la detección de casos de un importante incumplimiento a través de indicadores de la existencia de un potencial fraude fiscal establecidos con la colaboración entre distintas oficinas y dependencias del IRS<sup>153</sup>.

Las inspecciones sobre las declaraciones de impuestos presentadas por los contribuyentes descendieron casi un 40 por 100 entre el año 2011 y el 2017. Además, algunos informes señalan que las actuaciones de comprobación e investigación se han hecho menos intensivas porque la falta de personal lleva a los inspectores a sentirse presionados para cerrar los procedimientos y pasar al siguiente caso<sup>154</sup>. Los recortes de personal y el descenso en los ratios de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria podrían acarrear un efecto añadido como es el de una menor eficacia de la prevención general sobre el conjunto de contribuyentes, al percibir estos una menor presencia de la actividad comprobadora de la Administración tributaria. Sin embargo, lejos de alejarse o de cejar en su misión para una correcta aplicación del sistema tributario, la Administración tributaria norteamericana no ha dejado de estar ahí, investigando y explorando nuevas oportunidades y vías de desarrollo para la aplicación de las nuevas tecnologías basadas en el big data y la inteligencia artificial que posibiliten una mayor eficacia y eficiencia en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal<sup>155</sup>.

La Administración tributaria norteamericana ha experimentado un cambio estratégico tanto desde el punto de vista orgánico como, sobre todo, desde el punto de vista funcional por lo que a la organización y puesta en práctica de las tareas administrativas que tiene encomendadas se refiere, basado en la captación de información como uno de sus objetivos prioritarios y en la aplicación de las nuevas tecnologías de big data y de inteligencia artificial para el análisis de los datos<sup>156</sup>. La

---

<sup>151</sup> Cfr., HORWITZ, Robert S., y BROWN, Sandra R., “Where’s Waldo?...”, cit., p. 33.

<sup>152</sup> Cfr., HORWITZ, Robert S., y BROWN, Sandra R., “Where’s Waldo?...”, cit., p. 35.

<sup>153</sup> Cfr., HORWITZ, Robert S., y BROWN, Sandra R., “Where’s Waldo?...”, cit., p. 35.

<sup>154</sup> Cfr., TOSCHER, Steven y KELLERMAN, Daniel, “The impact of big data on IRS...”, cit., p.14.

<sup>155</sup> Cfr., TOSCHER, Steven y KELLERMAN, Daniel, “The impact of big data on IRS...”, cit., p. 14.

<sup>156</sup> Como indica FREEMAN, Jason B., “The IRS and big data...”, cit., p. 5, en un reciente informe de la División de Investigación Criminal del IRS se indica que a pesar de los importantes recortes de personal, se había identificado

información se ha convertido en la gran mina de oro de la Administración fiscal de la que extraer todo su valor con la ayuda de las nuevas tecnologías. A tal efecto, la principal fuente de información para la Administración tributaria está constituida por las declaraciones impositivas que presentan los contribuyentes en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En segundo lugar, resulta fundamental la información de terceros suministrada a la Administración en cumplimiento de obligaciones de información legalmente establecidas.

En 2017 el *Treasury Inspector General for Tax Administration* (TIGTA) emitió un informe en el que señaló que el IRS estaba infrautilizando los datos disponibles en los procesos de análisis de riesgos y selección para auditoría<sup>157</sup>. Concretamente, no se estaba aprovechando todo el potencial de la información que las empresas están obligadas a proporcionar acerca de sus pagos con tarjeta. Se propuso utilizar un mecanismo de inteligencia artificial para cruzar los datos de dichas tarjetas comerciales declarados en el Formulario 1099-K con los de otras empresas del sector, partiendo de la idea de que las proporciones entre pagos en efectivo y con tarjeta habrían de ser similares y, en caso de diferencias muy grandes, podría ser indicativo de evasión fiscal<sup>158</sup>.

En este sentido, en un informe publicado el 20 de mayo por el Departamento del Tesoro estadounidense (la Hacienda Federal) titulado *The American Families Plan Tax Compliance Agenda*<sup>159</sup>, se efectúan propuestas para incrementar la eficacia y eficiencia del IRS y reducir la brecha fiscal (*tax gap*), basadas, sobre todo, en el incremento de los deberes de información de terceros para con la Administración tributaria y, entre estas propuestas, una de las más controvertidas se centra en que las instituciones financieras proporcionen datos adicionales al IRS respecto a las cuentas financieras de sus clientes en los formularios de declaraciones de información ya existentes, lo que proporcionaría a la Administración tributaria detalles específicos sobre los movimientos de ingresos y gastos registrados en todo tipo de cuentas tanto profesionales o de negocios como personales, incluyendo cuentas bancarias, de préstamo y de inversión, etc., y estableciendo para estas cuentas un umbral mínimo de flujos brutos de ingresos y gastos por debajo del cual no habría obligación de informar<sup>160</sup>. Asimismo, se pone el acento en ampliar los deberes de información a las cuentas de intercambio de monedas virtuales (criptomonedas) y criptoactivos y a las cuentas de servicios de pago que acepten criptomonedas y, asimismo, la obligación de información se extiende a aquellas empresas que reciban criptoactivos por un valor de mercado anual superior a 10.000 dólares<sup>161</sup>.

---

aproximadamente un 400 por 100 más fraude fiscal que el año anterior y un 1,000 por 100 más de otros delitos financieros en comparación con el año anterior. Al respecto, el IRS acredita que estos importantes avances han sido impulsados por la priorización en la captación de información, el análisis de datos y la utilización de algoritmos predictivos.

<sup>157</sup> TIGTA, "The Internal Revenue Service Is Underutilizing Form 1099-K Data to Identify Tax Returns for Audit", *Audit Reports*, Report No. 2017-30-083, 2017.

<sup>158</sup> GRAU RUIZ, María Amparo, "Fiscal Transformations Due to AI and Robotization: Where Do Recent Changes in Tax Administrations, Procedures and Legal Systems Lead Us?", *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, Volume 19, Issue 4, 2022, p. 356.

<sup>159</sup> U. S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, *The American Families Plan Tax Compliance Agenda*, mayo 2021. (disponible en: <https://home.treasury.gov/system/files/136/The-American-Families-Plan-Tax-Compliance-Agenda.pdf>).

<sup>160</sup> Cfr. DEPARTMENT OF THE TREASURY, *The American Families Plan Tax,,,,*, cit., p. 19.

<sup>161</sup> Cfr. DEPARTMENT OF THE TREASURY, *The American Families Plan Tax,,,,*, cit., p. 19 y 20.

La posibilidad que ofrecen las nuevas tecnologías para almacenar en bases de datos esta información y para analizar velozmente la misma permite realizar una clasificación de los contribuyentes en relación con el impuesto personal sobre la renta en orden a verificar si la renta declarada es correcta o no<sup>162</sup>. No obstante, para proceder a una más adecuada y eficiente selección de las declaraciones impositivas presentadas por los contribuyentes que van a ser objeto de comprobación en muchos casos no basta solo con la información proporcionada por los mismos en sus declaraciones y con la facilitada por terceros, sino que es necesario que la Administración tributaria recabe e incorpore en sus bases de datos nueva información procedente de distintas fuentes, y, destacadamente, de fuentes abiertas en Internet<sup>163</sup>.

En concreto y por lo que se refiere al control de las declaraciones impositivas, el IRS tiene una larga tradición en la utilización de sistemas informáticos y estadísticos para el análisis de datos a fin de optimizar la selección de aquellos contribuyentes que van a ser objeto de una inspección. En la actualidad, el IRS mantiene un contrato con la empresa *Pallantir Technologies* en virtud del cual se ha creado una plataforma para la captación y el análisis de datos, denominada *Pallantir Gotham*<sup>164</sup>. A través de esta plataforma se ejecuta el servicio *Lead Case Analytics* mediante el cual los analistas del IRS establecen patrones que corresponden con casos potenciales a investigar, identifican esquemas de fraude, descubren posibles actividades de fraude fiscal y conductas de blanqueo de capitales y, en fin, realizan actividades de investigación<sup>165</sup>.

El IRS utiliza, por tanto, técnicas de big data e inteligencia artificial para llevar a cabo un análisis de datos que proporcione una mayor eficiencia en la selección de los contribuyentes que van a ser objeto del control tributario. A través de la llamada minería de datos (*data mining*) se lleva a cabo el análisis de grandes conjuntos de datos previamente recolectados y almacenados en las correspondientes bases de datos de la Administración, con el objetivo de buscar en los mismos relaciones previamente desconocidas. La minería de datos puede tener un carácter descriptivo o un carácter predictivo. La minería de datos descriptiva resume o explica el conjunto de propiedades de los datos contenidos en la base de datos, mientras que la minería de datos predictiva realiza

---

<sup>162</sup> Como señala SCARCELLA, Luisa, "Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making", *Internet Policy Review*, volume 8, issue 4, 2019, p. 5, en relación al impuesto personal sobre la renta, las nuevas tecnologías ofrecen herramientas para comprobar si la renta declarada por los contribuyentes es correcta o no, clasificando o agrupando los contribuyentes en base a la información contenida en las propias declaraciones impositivas que han presentado y a la información proporcionada por terceros

<sup>163</sup> Indican, en este sentido, TOSCHER, Steven y KELLERMAN, Daniel, "The impact of big data on IRS...", cit., p.15, que el IRS es un verdadero tesoro en cuanto al almacenamiento de datos, estando disponibles en el mismo los datos procedentes de antiguas declaraciones de impuestos, de las devoluciones de impuestos, los datos recabados de terceros y los datos públicos y comerciales. Los datos públicos pueden incluir cualquier cosa, desde publicaciones en las redes sociales a registros de la ciudad o del Estado, mientras que los datos comerciales incluyen los datos relativos a la concesión de créditos, al uso de las tarjetas de crédito y los datos de marketing.

<sup>164</sup> Como explican FEDERICO, Carina y THOMSON, Travis, "Do IRS computers dreams about tax cheats...", cit., p. 45, en septiembre de 2018 el IRS firmó un contrato por siete años con la empresa *Pallantir Technologies*, por importe de 99 millones de dólares. La plataforma *Pallantir Gotham* permite integrar y transformar datos con independencia de su tipo y de su volumen, para ofrecer un sistema integrado y coherente que permite establecer relaciones entre los mismos y conectarlos con personas, cosas y eventos.

<sup>165</sup> Cfr., FEDERICO, Carina y THOMSON, Travis, "Do IRS computers dreams about tax cheats...", cit., p. 45.

un análisis del conjunto de datos contenido en la base de datos para construir un modelo que permite realizar predicciones sobre datos que no están disponibles. El IRS realiza minería de datos para desarrollar análisis y algoritmos que contribuyan a identificar problemas o casos de incumplimiento tributario<sup>166</sup>. En este sentido, el programa usado por la Administración tributaria norteamericana para la revisión de las declaraciones de la renta (*Return Review Program*) utiliza un algoritmo de aprendizaje automático (*machine learning*) para puntuar las declaraciones en función de la probabilidad de contener irregularidades o ser fraudulentas, al descubrir patrones en los datos que se asocian con casos de fraude fiscal<sup>167</sup>.

A tal efecto, uno de los pilares establecidos por la Administración Biden para potenciar la eficacia del IRS estriba en aumentar a lo largo de una década el presupuesto de la Administración tributaria, dedicando una parte de este aumento de recursos a la renovación de los sistemas tecnológicos empleados por el IRS, ya que éstos se van quedando anticuados y, en especial, a potenciar la tecnología dedicada al análisis de datos, esto es, la tecnología basada en el big data y la inteligencia artificial. En este sentido, se indica que se van a destinar unos 6.000 millones de dólares (en 10 años) a modernizar las tecnologías de la información del IRS. La modernización de esta tecnología permitirá un mejor uso de los datos disponibles para el IRS, lo que redundará en una mejora de las actividades de asistencia o servicio al contribuyente y de las actividades de control tributario<sup>168</sup>. A tal efecto, se ha indicado que la inversión en nuevas tecnologías de aprendizaje automático permitirá que el IRS aproveche la información que recopila para identificar y seleccionar mejor las declaraciones que van a ser objeto de inspección. Asimismo, una parte del presupuesto para la renovación de las nuevas tecnologías va a estar destinada a apoyar los esfuerzos para enfrentar amenazas inminentes a la seguridad de la Administración tributaria y de los datos de los contribuyentes como es el caso, por ejemplo, de los ataques informáticos o ciberataques<sup>169</sup>.

El 11 de agosto de 2021 el Senado de los Estados Unidos ha votado la aprobación de un plan presupuestario de 3,5 billones de dólares, en el que se incluyen las provisiones para el reporte al IRS de información sobre las operaciones realizadas con criptomonedas, de forma que se facilite a la Administración tributaria norteamericana la colecta de información de quienes comercian con activos digitales, mediante el requerimiento de una declaración informativa sobre la realización de determinadas operaciones o transacciones con activos digitales, que de otro modo no estarían sujetos a obligaciones de información. De esta forma, se dificulta en alguna medida el que los contribuyentes con rentas altas no declarantes que se “escondan” en la llamada “internet oscura” (*Dark Web*) puedan realizar determinadas transacciones en el futuro<sup>170</sup>.

---

<sup>166</sup> Cfr., HOUSER, Kimberly A., y SANDERS, Debra, “The use of big data analytics by the IRS...”, cit., p. 824. Concluyen las autoras indicando que el IRS usa la minería de datos para crear perfiles más detallados de los contribuyentes.

<sup>167</sup> Cfr. TOSCHER, Steven y KELLERMAN, Daniel, “The impact of big data on IRS...”, cit., p.16, que indican, además, que este programa generó unas 693.000 pistas de posibles robos o falsedades en la identidad, con una tasa de acierto del 62 por 100, así como 103.000 pistas de posibles problemas de fraude no relacionadas con falsedades en la identidad con una tasa de acierto del 42 por 100.

<sup>168</sup> Cfr. DEPARTMENT OF THE TREASURY, *The American Families Plan Tax...*, cit., p. 17.

<sup>169</sup> Cfr. DEPARTMENT OF THE TREASURY, *The American Families Plan Tax...*, cit., p. 17.

<sup>170</sup> Cfr. HORWITZ, Robert S.; BROWN, Sandra R., “Where’s Waldo?...”, cit., p. 36.

### 3.2. La captación automatizada de datos de fuentes abiertas en internet

Una cuestión a la que queremos prestar cierta atención es que la Administración tributaria norteamericana, para enriquecer sus bases de datos y extraer el máximo rendimiento de la aplicación a las mismas de las técnicas de *big data* y de inteligencia artificial, está utilizando nuevos sistemas automatizados de obtención de información en páginas de internet, entre las que se incluyen las redes sociales. No es ésta, como hemos indicado anteriormente, la principal fuente de información de la Administración tributaria, pero sí es una fuente de información que cada vez parece que está cobrando más interés o importancia. Y ello, en primer lugar, es debido a que muchas actividades económicas se realizan a través de internet, como, por ejemplo, es el caso de las operaciones que se realizan con monedas virtuales<sup>171</sup>. Pero, en segundo lugar, también es debido a que internet, especialmente las redes sociales, proporciona información personal de millones de contribuyentes y esta información, almacenada y tratada con técnicas de inteligencia artificial, puede tener un valor adicional para elaborar los posibles perfiles de riesgo fiscal de los contribuyentes.

Muchos autores han dado la voz de alerta sobre esta práctica de la Administración tributaria estadounidense de captar de forma automatizada información de internet y, especialmente, de las redes sociales de millones de ciudadanos y empresas, y lo que en un principio parecía un secreto a voces ha terminado por ser admitido por la propia Administración tributaria<sup>172</sup>. En este sentido, el 18 de diciembre de 2018 el IRS emitió una solicitud de información sobre los medios tecnológicos que podrían utilizarse para la investigación en redes sociales<sup>173</sup>. Tal y como señala el

---

<sup>171</sup> Como explican, FEDERICO Carina y THOMSON, Travis, “Do IRS computers dreams about tax cheats...”, cit., p. 45, el IRS presta una especial atención a la tributación de las operaciones realizadas con criptomonedas (monedas virtuales), asignando los casos más relevantes a agentes especiales, con lo que actualmente el IRS tiene un acaudalado conocimiento sobre el tráfico internacional de estos activos. Al respecto, como indica FREEMAN, Jason B., “The IRS and big data...”, cit., p. 6, el IRS también ha contado con la participación de empresas como Chainalysis, que está especializada en la utilización de datos extraídos de foros públicos, de la web oscura o internet profunda y otras fuentes, para rastrear las operaciones realizadas con criptomonedas y levantar el anonimato del beneficiario de esas operaciones. El IRS se ha beneficiado especialmente de la inversión en el análisis de datos aplicado a ésta y a otras áreas.

<sup>172</sup> Revelador, en este sentido, es el artículo de HOUSER, Kimberly A., y SANDERS, Debra, “The use of big data analytics by the IRS...”, cit., p. 823 y 824, en el que afirman que el IRS ha confirmado que colecta información de las redes sociales, pues según un documento técnico del IRS, éste considera *Facebook*, *MySpace* y *Youtube* como posibles fuentes de información. Al respecto, indican estas autoras que el IRS ha informado que ha utilizado programas informáticos para clasificar y obtener de forma automatizada información en las redes sociales, programas que son conocidos como arañas de la web (*spider*). En este sentido, señala FREEMAN, Jason B., “The IRS and big data...”, cit., p. 6, que el IRS está capacitado para extraer información de varias fuentes públicas, incluidas las redes sociales del tipo *Facebook*, *Twitter* y *LinkedIn*, así como para extraer datos de otras fuentes públicas de Internet del tipo *Google Maps*. Asimismo, TOSCHER, Steven y KELLERMAN, Daniel, “The impact of big data on IRS...”, cit., p. 15, indican que el IRS extrae continuamente datos de Internet a través de los programas informáticos de rastreo de la web (*web crawlers*). Incluso, señalan estos autores, que la división encargada de la investigación criminal en el IRS utiliza programas informáticos para captar y grabar conversaciones telefónicas, mensajes de texto y datos de localización de los teléfonos móviles para combatir el fraude fiscal.

<sup>173</sup> Request for Information: Department of Treasury, IRS, Social Media Research Request Solicitation N° 2032H8-RFI-Media (Dec 18, 2018).

IRS en su solicitud, cada vez es más frecuente que empresas y personas físicas utilicen las redes sociales para anunciar, promover y vender productos y servicios. La mayor parte de esta información no está restringida en cuanto a su acceso, sino que está accesible para que el público en general pueda tener conocimiento de la misma, lo cual permite al público, las empresas y las agencias gubernamentales conocer la ubicación de los potenciales contribuyentes y la fuente de sus ingresos. El IRS indica que actualmente no dispone formalmente de una herramienta tecnológica para el acceso a esa información pública, para compilar los feeds de las redes sociales y para buscar información en múltiples sitios o páginas de redes sociales. De ahí que el IRS ponga su esperanza en que una herramienta tecnológica proporcionada por el proveedor ayude a la Administración a acelerar la resolución de casos de incumplimiento fiscal, proporcionando una forma más eficiente de identificar rentas o recursos y ayudando a recaudar las deficiencias fiscales que sean descubiertas. Ello debe conducir a un aumento en la recaudación de ingresos que conciernen a declaraciones impositivas que no fueron presentadas y a otras obligaciones fiscales<sup>174</sup>.

El IRS ha especificado que solo utilizará información disponible públicamente para su consulta y que no proporcionará ninguna información sobre las declaraciones de impuestos de los contribuyentes al proveedor. El IRS solo busca ver información en cualquier plataforma pública, es decir, “blogs, sitios de redes sociales, foros, salas de chat, etc”<sup>175</sup>. En este sentido, el IRS ha aclarado que lo que está buscando es una herramienta tecnológica independiente que, basándose en una consulta específica, permita recopilar y compilar cualquier contenido accesible al público y que pueda proporcionar los resultados en un informe o formato fácil de leer<sup>176</sup>. Al respecto, se especifica también que la herramienta debe ser capaz de actualizar sus informes conforme se vaya incorporando nueva información accesible al público en las páginas de internet<sup>177</sup>. Esto no es baladí, porque puede implicar una cierta vigilancia o monitorización constante de ciertos contribuyentes o de ciertas actividades en internet<sup>178</sup>. El IRS puntualiza, no obstante, que no se trata de buscar una herramienta para identificar cuentas en las redes sociales y someterlas a un control o monitorización<sup>179</sup>. Según la estimación del IRS, alrededor de 25.000 empleados distintos

---

<sup>174</sup> Vid., en este sentido, FEDERICO Carina y THOMSON, Travis, “Do IRS computers dreams about tax cheats...”, cit., p. 46.

<sup>175</sup> Así lo señala en *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, en la respuesta a la cuestión número 1.

<sup>176</sup> Así lo indica en *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, en la respuesta a la cuestión número 3.

<sup>177</sup> Vid. *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, respuesta a la cuestión número 10.

<sup>178</sup> La formulación de la pregunta número 10 de los proveedores interesados al IRS no deja lugar a dudas, pues se pregunta, precisamente, si el Gobierno desea monitorear continuamente los cambios o actualizaciones respecto a ciertos negocios o contribuyentes a través de ciertas reglas comerciales definidas que pueden contribuir a la identificación de actividades ilícitas, esto es, fraudulentas. Y la respuesta del IRS es positiva, como puede leerse en *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, respuesta a la cuestión número 10.

<sup>179</sup> El IRS se muestra rotundo en la respuesta a la cuestión número 20, que preguntaba si la Administración deseaba identificar cuentas de las redes sociales para monitorizarlas, vid., *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, respuesta a la cuestión número 20. En la respuesta a la cuestión número 21 se insiste en que no se está pidiendo a un proveedor que proporcione una herramienta que controle o monitorice nada, tan solo que proporcione la

utilizarán esta herramienta tecnológica formulando sus consultas para obtener los informes con la información pública disponible en las páginas de internet, entre los que se encontrarían inspectores, agentes y oficiales tanto de campo como de oficina<sup>180</sup>.

El IRS declara en esta solicitud que comentamos que solo utilizará la herramienta tecnológica de la que pretende proveerse en el mercado para ayudar con casos de cumplimiento tributario previamente identificados y que no la utilizará para buscar en internet o en las redes sociales sitios con el propósito de iniciar nuevas inspecciones o comprobaciones fiscales<sup>181</sup>. No obstante, la solicitud de información señala expresamente entre los fines legítimos a los que se podrá destinar la información recabada la planificación de áreas a inspeccionar<sup>182</sup>. Por ello, coincidimos con la opinión de Federico y Thomson de que es probable que el uso de los datos extraídos de las redes sociales por parte del IRS genere inquietudes y problemas desde el punto de vista de la privacidad de los contribuyentes, pese a la declaración de la Administración de que tales datos no van a ser utilizados para iniciar nuevas inspecciones tributarias, sino para el desarrollo de comprobaciones e investigaciones de casos ya localizados<sup>183</sup>. Asimismo, Drumbl se formula la pregunta, desde el punto de vista del peligro que para la privacidad de los contribuyentes representa esta práctica del IRS, de si no cabría la posibilidad de que la Administración tributaria expandiese el programa posteriormente más allá de la intención inicial de utilizar estas prácticas de búsqueda y captación automatizada de información en las redes sociales solo respecto a casos de cumplimiento tributario ya existentes<sup>184</sup>. Para esta última autora, incluso más allá de las cuestiones atinentes a

---

información disponible para el público en los sitios de internet y, en este sentido, no se espera que las cuentas o la información que son privadas formen parte del informe. Otras Administraciones tributarias, como es el caso de la Administración tributaria holandesa (*Dutch Tax and Customs Administration*) sí han llevado a cabo una monitorización de las redes sociales de los ciudadanos durante algún período de tiempo, pero no con la finalidad de combatir el fraude fiscal, sino de conocer las opiniones y sentimientos de los ciudadanos sobre la propia Administración tributaria, como se explica en BEKKERS, Victor; EDWARDS, Arthur y DE KOOL, Dennis, "Social media monitoring: Responsive governance in the shadow of surveillance?", *Government Information Quarterly*, núm. 30, 2013, pp. 335-342.

<sup>180</sup> Así se indica en las respuestas a las cuestiones 7, 13 y 24 que pueden verse en el documento *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*.

<sup>181</sup> Al respecto, consideran CROUZET, Juliette; HORION, Martin y SOUMAGNE, Adrien, "Legalité des traitements de données et incidences sur la régularité des procédures fiscale et pénale subséquentes", *La Semaine Juridique*, núm. 4, 27 janvier 2020, p. 147, que la Administración tributaria norteamericana, que es una de las administraciones más estrictas del mundo, se aleja de la estrategia seguida en Francia de autorizar a la Administración tributaria una colecta *a priori* de los datos del conjunto de los usuarios de las plataformas en línea consideradas, con independencia, por tanto, de que exista un indicio o sospecha preexistente de defraudación fiscal respecto a determinados usuarios de estas plataformas. Para estos autores, la Administración tributaria norteamericana ha indicado que no quiere seguir esa estrategia de captación general de los datos de todos los usuarios de las redes sociales y plataformas de internet, decantándose por recurrir a la captación de información en redes sociales y otras plataformas de internet para corroborar o completar información únicamente respecto a aquellos casos previamente identificados.

<sup>182</sup> La Request Solicitation N° 2032H38-RFI-MEDIA (Dec. 18, 20118), señala que con la misma se busca determinar las herramientas que están ahora disponibles en el mercado y que proporcionarán la información más precisa, actual y completa. Se especifica, asimismo, que la información recuperada a través de búsquedas de proveedores se utilizará solo para fines legítimos, es decir, para casos existentes o para planificar áreas a inspeccionar.

<sup>183</sup> Cfr. FEDERICO Carina y THOMSON, Travis, "Do IRS computers dreams about tax cheats...", cit., p. 46.

<sup>184</sup> Vid. DRUMBL, Michelle Lyon, "Audited: Social Media and Tax Enforcement", cit., p. 4. La autora, además, dando por hecho el riesgo que para la privacidad de los contribuyentes representa esta práctica, manifiesta su irritación por el

la privacidad de los contribuyentes, el riesgo, al menos potencial, que representa esta forma de búsqueda y captación de información de los contribuyentes en las redes sociales es el de crear un perjuicio desproporcionado a los contribuyentes con rentas más bajas. Y ello, porque con estas nuevas técnicas de minería de datos de las redes sociales se incrementa desproporcionadamente el ratio de contribuyentes con rentas bajas que van a ser objeto de comprobación e investigación frente a otros segmentos de contribuyentes que disponen de rentas más altas<sup>185</sup>. Ello es así en gran parte porque para el IRS es más fácil dirigir los medios automatizados a la comprobación de los tipos de problemas que se dan en esta clase de declaraciones impositivas, pues muchas familias con rentas bajas dependen del sistema de declaración de impuestos para reclamar beneficios fundamentales de bienestar social, como el beneficio fiscal por la percepción de rentas del trabajo (*earned income tax credit*) o el beneficio fiscal o ayuda por los hijos (*child tax credit*)<sup>186</sup>.

Lo que puede deducirse de todo ello es que la Administración tributaria norteamericana está utilizando herramientas tecnológicas para captar información de libre acceso en páginas de internet, especialmente en redes sociales, y que esta información puede ser utilizada para el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación en curso y también para la planificación de áreas o campos que van a ser objeto de la actuación de comprobación e investigación por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria, lo cual, en definitiva, alude a la aplicación de una estrategia más eficiente para la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de comprobación. Y ahí es donde la información recabada de fuentes abiertas en internet, junto con la información de la que ya dispone la propia Administración tributaria en sus bases de datos, debidamente almacenada, procesada y analizada con técnicas de aprendizaje automático (*machine learning*) puede dar lugar al establecimiento de patrones de fraude fiscal, generando algoritmos de carácter descriptivo o predictivo, de utilidad, como decimos, para una mejor orientación de las tareas administrativas de comprobación e investigación tributaria encaminadas a combatir el fraude y la evasión fiscal<sup>187</sup>.

---

hecho de que el IRS obtenga una huella digital de los contribuyentes personas físicas cada vez más invasiva de su privacidad.

<sup>185</sup> Para DRUMBL, Michelle Lyon, “Audited: Social Media and Tax Enforcement”, cit., p. 4, la población más vulnerable económicamente ya es objeto de una monitorización intrusiva en otros contextos, por lo que, en su opinión, utilizar la minería de las redes sociales como una herramienta para la aplicación de los impuestos es simplemente agregar una capa adicional de indignidad a una población que ya está sujeta a una mayor vigilancia digital en virtud de su falta de ingresos y riqueza.

<sup>186</sup> Cfr. DRUMBL, Michelle Lyon, “Audited: Social Media and Tax Enforcement”, cit., p. 5.

<sup>187</sup> Como señala PIANKO, Deborah, *Analytics to Fight Tax Fraud*, International Institute for Analytics, June 2020, p. 4, el aprendizaje automático (*machine learning*) es la extracción automatizada de patrones de datos. Para algunas de esas técnicas de aprendizaje automático los resultados se capturan en fórmulas o conjuntos de instrucciones (algoritmos) para que los patrones se puedan detectar en nuevos datos. Los resultados de esos casos se retroalimentan en el sistema para que el modelo de detección “aprenda” y se adapte todo el tiempo.

#### 4. LA UTILIZACIÓN DE TECNOLOGÍAS BASADAS EN *BIG DATA* E INTELIGENCIA ARTIFICIAL POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRANCESA PARA LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

##### 4.1. La creación de una base de datos centralizada para el estudio y detección de esquemas de fraude fiscal tanto nacional como internacional: el proyecto EDEN

A finales del año 2013 se crea en el seno de la Dirección General de Finanzas Públicas (*Direction Générale des Finances Publiques*), esto es, de la Administración tributaria francesa (en adelante, DGFIP) una gran base de datos unificada que va a servir de apoyo e impulso a las actuaciones de control tributario. Mediante una Orden del Ministerio de Economía y Finanzas de 4 de noviembre de 2013 se crea esta base de datos informatizada, que, según reza la rúbrica de la norma, está dedicada a los estudios fiscales nacionales e internacionales, a la que se denomina EDEN<sup>188</sup>. Esta base de datos, cuya gestión se atribuye a la Dirección Nacional de Investigaciones Fiscales (*Direction Nationale des Enquêtes Fiscales*), órgano incardinado en la DGFIP encargado de la detección de los circuitos de fraude fiscal, tiene como finalidad, según dispone el artículo 2, facilitar evidencias sobre la existencia de montajes fraudulentos tanto a nivel nacional como internacional. Y ello, por un lado, a fin de que se puedan adoptar las acciones de prevención, investigación, constatación y persecución de los delitos fiscales y, por otro lado, para la programación y la adopción de las operaciones de investigación, de constatación y de persecución de las infracciones tributarias. El Gobierno francés ha destacado que esta base de datos denominada EDEN tiene por finalidad la ayuda a la programación y el análisis para la toma de decisiones en materia de control fiscal. A tal efecto, esta base de datos permite centralizar y poner en relación los datos relativos a la fiscalidad personal y empresarial procedentes de diferentes aplicaciones de la DGFIP, así como los datos de naturaleza no fiscal procedentes de otras Administraciones respecto a las cuales la DGFIP dispone de un derecho de comunicación y de acceso a la información<sup>189</sup>.

Como ha destacado la Comisión Nacional de la Informática y de las Libertades (*Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés*), la puesta en marcha de este tratamiento de datos en que se materializa EDEN se inscribe en un contexto de reforzamiento de la lucha contra todas las formas de fraude fiscal. Este mecanismo debe permitir, por la mejora de las capacidades de análisis de la Administración fiscal, identificar mejor las situaciones potencialmente fraudulentas, poniendo en evidencia las incoherencias o los fallos declarativos en los dossiers de los contribuyentes, mejorando de esta forma la selección o focalización de los controles<sup>190</sup>.

---

<sup>188</sup> Arrêté du 4 novembre du 2013 portant création par la Direction Générale des Finances Publiques d'un entrepôt de données dédié aux études fiscales nationales et internationales dénommé <<EDEN>>, (publicado en el Journal Officiel de la République Française du 11 décembre du 2013).

<sup>189</sup> Así lo indica en sede parlamentaria (*Assemblée Nationale*) a la respuesta por escrito ofrecida a la pregunta formulada, también por escrito, por M. Lionel Tardy, con el número 47590, publicada dicha pregunta en el *Journal Officiel de la République Française* el 14 de enero de 2014 y la respuesta en dicho diario oficial el 2 de junio de 2015, esto es, más de un año después. Tanto la pregunta como la respuesta son accesibles en: <http://www.assemblee-nationale.fr/questions/detail/14/QE/47590>).

<sup>190</sup> Vid. CNIL, Délibération n° 2013-302 du 15 Octobre 2013 portant avis sur un Project d'arrêté portant création d'un entrepôt de données dédié aux études fiscales nationales et internationales dénommé <<EDEN>> (publicado en el J.O. de 11 de diciembre de 2013).

La lucha contra el fraude fiscal es absolutamente necesaria, puesto que de su efectividad depende el fundamento mismo de la democracia contemporánea que es el consentimiento del impuesto por parte de la ciudadanía<sup>191</sup>. Los ajustes legislativos y reglamentarios recientes revelan, en este sentido, una inversión significativa en las posibilidades que ofrece la nueva tecnología del *big data*. La Administración tributaria francesa, pionera en dar el paso a la digitalización, puede, en este sentido, aprovechar la enorme masa de datos fiscales que la caracteriza para explotarlos mejor, lo que resulta, en realidad, de una inevitable adaptación a las prácticas de la nueva economía, esto es, de la economía digital<sup>192</sup>.

EDEN consiste en un depósito o base de datos nacional (*Datawarehouse*) que dispone de un programa de búsqueda que permite a un número restringido de agentes de la Administración tributaria, pertenecientes a la Dirección Nacional de Investigaciones Fiscales, explotar el conjunto de los datos almacenados, datos que son, principalmente, de naturaleza fiscal. Las funcionalidades de este dispositivo son las de extraer un conjunto de población que presenta un riesgo de fraude fiscal calculado en función de criterios especificados por determinados órganos de la Administración tributaria, el estudio estadístico de una estructura tributaria y la búsqueda de un contribuyente en una base de datos<sup>193</sup>.

Desde el punto de vista del respeto al derecho a la protección de datos personales, la CNIL considera que el tratamiento de datos obedece a una finalidad explícita y determinada y que el mismo es legítimo, en la medida en que los elementos resultantes de dicho tratamiento solo tendrán un valor de señalamiento o indicio entre otros que están a disposición de los servicios fiscales y no conducirán en ningún caso a una programación automática de los controles, ni, con mayor motivo, a decisiones de regularización fiscal directamente oponibles a los contribuyentes. En este sentido, la Comisión subraya que el tratamiento de datos personales de EDEN no está dirigido a proporcionar listas nominativas de los contribuyentes a inspeccionar, sino que únicamente debe permitir la elaboración de listas de empresas y de particulares que presenten un riesgo de fraude fiscal. Estas listas deberán ser presentadas a los servicios de la DGFIP, que valorarán, confirmarán o invalidarán dicho riesgo de fraude fiscal, antes de adoptar una decisión sobre el posible inicio de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria<sup>194</sup>. En este sentido, si la explotación de los datos de carácter personal por parte de la Administración tributaria es indispensable, la decisión fiscal que finalmente se adopte no está totalmente automatizada. El agente fiscal permanece como un garante esencial de la aplicación de un Derecho tan técnico como es el Derecho tributario y del descifrado de la complejidad de los fraudes fiscales que hayan podido diseñar y cometer los contribuyentes<sup>195</sup>.

---

<sup>191</sup> Cfr. CARON, Emilie, "Le *Big Data* fiscal: quelles conséquences pour le contrôle fiscal et les contribuables?", *Gestion y Finances Publiques*, núm. 6/2021, p. 79.

<sup>192</sup> Cfr. CARON, Emilie, "Le *Big Data* fiscal...", cit., p. 79.

<sup>193</sup> Vid. CNIL, Délibération n° 2013-302 du 15 de octubre 2013..., cit.

<sup>194</sup> Vid. CNIL, Délibération n° 2013-302 du 15 de octubre 2013..., cit.

<sup>195</sup> Cfr. CARON, Emilie, "Le *Big Data* fiscal....", cit., p. 79.

De lo que sí advierte la CNIL en su dictamen sobre el proyecto de Orden ministerial de creación de EDEN es de la necesidad de reforzar las garantías en cuanto a la protección de los datos personales, habida cuenta de la amplitud del depósito o base de datos constituida, de su carácter innovador y del útil de investigación puesto en manos de la Administración tributaria a través de la misma. Estas garantías deben establecerse especialmente respecto a las medidas de seguridad informática, particularmente respecto al número de agentes autorizados a utilizar este dispositivo y respecto a los destinatarios de los resultados extraídos del mismo<sup>196</sup>.

Aunque la CNIL considera que las categorías de datos aportados a ese dispositivo, que comprende tanto datos personales de particulares como datos de carácter profesional o empresarial, son adecuadas, pertinentes y no excesivas en atención a las finalidades perseguidas, que se enmarcan en la lucha contra el fraude fiscal, advierte, no obstante, de la necesidad de la puesta al día, regular y frecuente, de los datos incorporados a EDEN. Para la CNIL toda modificación de los datos registrados en los ficheros que alimentan este dispositivo debe ser efectivamente tomada en cuenta en el mismo a fin de evitar cualquier selección de personas que presentan un riesgo fiscal sobre la base de datos erróneos, inexactos o incompletos<sup>197</sup>. En definitiva, el respeto al principio de exactitud de los datos es fundamental para que este instrumento, característico de la informática decisional, cumpla adecuadamente su función y no produzca falsos positivos respecto a la delimitación de personas y entidades en las que se observa un riesgo de fraude fiscal. Y ello, lógicamente, es de gran importancia tanto para la Administración tributaria, interesada en la lucha eficaz contra el fraude fiscal, como para los obligados tributarios, interesados en no verse bajo la lupa de la Administración fiscal respecto al control del cumplimiento de sus obligaciones tributarias en virtud de datos erróneos, incompletos o inexactos. Por ello, la Orden ministerial de creación de este depósito de datos con fines fiscales establece la posibilidad de que el interesado ejerza su derecho de acceso y rectificación de los datos personales que le atañan y que son objeto de tratamiento a través del mismo, frente al órgano encargado de la gestión de esta base de datos, para lo cual la propia Orden proporciona una dirección postal de la Dirección Nacional de Investigaciones Fiscales a la que podrá dirigirse el interesado<sup>198</sup>. En cambio, los derechos de información y de oposición previstos en la normativa francesa sobre la protección de datos personales se establece que no se aplicarán en relación con este tratamiento de datos<sup>199</sup>.

---

<sup>196</sup> Para la CNIL, *Délibération n° 2013-302 du 15 de octubre 2013...*, cit., es necesario poner en práctica una política muy estricta en materia de habilitaciones individuales a fin de asegurar un control riguroso sobre el acceso para la consulta a este dispositivo, especialmente respecto a que solamente las personas habilitadas o autorizadas puedan hacer búsquedas o consultas en este dispositivo, indicando que el número de funcionarios habilitados a tal fin de no debe exceder de una decena.

<sup>197</sup> Vid. CNIL, *Délibération n° 2013-302 du 15 de octubre 2013...*

<sup>198</sup> El artículo 7 del Arrêté du 4 novembre de 2013 portant création para la direction générale des finances publiques d'un entrepôt de données dédié aux études fiscales nationales et internationales dénommé <<EDEN>>, establece, en este sentido, que los derechos de acceso y rectificación previstos en la Loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 modifiée relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés (Ley relativa a la informática, los ficheros y las libertades) se ejercen en la Dirección General de Investigaciones Fiscales, calle Courtois, número 6 bis, 93695 Pantin Cedex.

<sup>199</sup> El artículo 7 del Arrêté du 4 novembre de 2013, citado, señala que no serán de aplicación ni el derecho de información previsto en el artículo 32.I de la Loi 78-17 du 6 janvier 1978, ni el derecho de oposición contemplado en el artículo 38 de esa misma ley.

#### 4.2. La creación de un dispositivo para el tratamiento automatizado de datos con técnicas de inteligencia artificial para la lucha contra el fraude fiscal: el proyecto “ciblage de la fraude et valorisation des requêtes”

Pocos meses después, la Administración tributaria francesa da un paso cualitativo en el empleo de las nuevas tecnologías de *big data* e inteligencia artificial en la prevención y detección del fraude fiscal, al poner en marcha un mecanismo de minería de datos (*data mining*) para tal fin<sup>200</sup>. La Delegación Nacional de la Lucha contra el Fraude ha destacado que el *data mining* es percibido como un medio eficaz e innovador que permite a la vez mejorar la selección de los controles, permitiendo con ello, contando con los mismos medios económicos, aumentar el número de fraudes detectados, regularizados y recaudados, y detectar más rápidamente los fraudes, destacadamente, los más complejos, a fin de evitar sus consecuencias financieras<sup>201</sup>.

La Orden del Ministerio de Economía y Finanzas de 21 de febrero de 2014 crea en la Dirección General de Finanzas Públicas un tratamiento automatizado de lucha contra el fraude, encaminado a la detección del fraude fiscal y a la valoración de las actuaciones de investigación tributaria a desarrollar (este mecanismo recibe el nombre en francés de “*ciblage de la fraude et valorisation des requêtes*”, y se le suele citar por sus siglas en francés: CFVR)<sup>202</sup>. La introducción de este mecanismo se hace de forma experimental por una duración de 6 meses<sup>203</sup>. No obstante, unos meses después se produce la primera modificación de la Orden de creación de este mecanismo con el objeto de ampliar ese plazo de experimentación a 1 año<sup>204</sup>. Como ha destacado la Comisión Nacional de la Informática y de las Libertades, este nuevo mecanismo se inscribe en el contexto de una potenciación de la lucha contra el fraude fiscal y, en este sentido, sigue a la reciente creación del depósito o base de datos denominado EDEN para el estudio del fraude fiscal tanto a nivel nacional como internacional. Para la CNIL, este nuevo mecanismo debe permitir, con la

<sup>200</sup> Para valorar la importancia del paso dado por la Administración tributaria con la creación de este mecanismo hay que tener en cuenta que, como destaca PELLAS, Jean-Raphaël, “Les nouveaux acteurs du contrôle fiscal”, RFFP, núm. 153, 2021, p.127, uno de los déficits o puntos débiles de la administración tributaria en el curso de los últimos años ha sido el de detectar el fraude y el de analizar las informaciones o datos recibidos y ello no solamente para realizar los controles fiscales sino, igualmente, para programarlos mejor a partir de un análisis de riesgos.

<sup>201</sup> DÉLÉGATION NATIONALE À LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE, *Le <<data mining>>, une démarche pour améliorer le ciblage des contrôles*, Paris, 14 Janvier 2014, p. 1 (accesible en: [https://www.economie.gouv.fr/files/files/DNLF/fichier\\_data\\_mining\\_joint.pdf](https://www.economie.gouv.fr/files/files/DNLF/fichier_data_mining_joint.pdf)).

<sup>202</sup> Este mecanismo de data mining se ha introducido en el Arrêté du 21 février 2014 portant création para la direction générale des finances publiques d'un traitement automatique de lutte contre la fraude dénommé <<ciblage de la fraude et valorisation des requêtes>>. (publicado en el J. O. de 6 de marzo de 2014).

<sup>203</sup> Así lo señala la Comisión Nacional de la Informática y de las Libertades en el dictamen previo sobre el proyecto de Orden de creación de este mecanismo de tratamiento automatizado de datos con fines de detección, selección y valoración del fraude fiscal, aprobado por la *Délibération n° 2014-045 du 30 janvier 2014 portant avis sur un projet d'arrêté portant création para la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé <<ciblage de la fraude et valorisation des requêtes>>* (J. O. de 6 de marzo de 2014).

<sup>204</sup> Esta ampliación del plazo de experimentación se efectúa a través del Arrêté du 19 septembre 2014 modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé <<ciblage de la fraude et valorisation des requêtes>> (J. O. de 2 de octubre de 2014).

mejora de las capacidades de análisis de la Administración tributaria, identificar mejor las situaciones potencialmente fraudulentas, poniendo de manifiesto las incoherencias y la falta de declaración de hechos con relevancia tributaria que se derive de los expedientes de los contribuyentes, con el objeto de focalizar o seleccionar mejor las actuaciones de comprobación e investigación tributaria a desarrollar<sup>205</sup>.

Para la CNIL la innovación aportada por este nuevo mecanismo estriba en la utilización de una técnica llamada de minería de datos (*data mining*), que se apoya en unos métodos de análisis basados en la estadística y en los algoritmos y que permite extraer modelos de comportamiento<sup>206</sup>. A tal efecto, como destaca el artículo 2 de la Orden de 21 de febrero de 2014 que crea este mecanismo, el mismo permite extraer patrones o modelos de los comportamientos fraudulentos y para ello el análisis de datos se basa de forma destacada en las características de los casos de fraudes ya comprobados por la Administración tributaria<sup>207</sup>. Y ello con la finalidad de adoptar las acciones de prevención, investigación, constatación y persecución de las infracciones al Ordenamiento tributario, ya sean constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública o de infracciones reguladas en la normativa tributaria. Además, añade el precepto citado, este mecanismo tiene vocación de optimizar los útiles existentes en la Administración tributaria, lo cual apunta claramente a la necesidad de extraer todo su potencial en la lucha contra el fraude fiscal a los numerosos ficheros y aplicaciones de la Administración tributaria, con su conexión a una única base de datos centralizada que permita el análisis automatizado proyectado<sup>208</sup>. Asimismo, también se produce un retorno de la información captada o seleccionada en relación con la programación y desarrollo del control fiscal hacia tareas de gestión tributaria encaminadas a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los contribuyentes<sup>209</sup>.

---

<sup>205</sup> Vid. CNIL, Délibération n° 2014-045 du 30 janvier 2014, cit.,

<sup>206</sup> Vid. CNIL, Délibération n° 2014-045 du 30 janvier 2014, cit.,

<sup>207</sup> Hay que tener en cuenta, como señala PELLAS, Jean-Raphaël, “Les nouveaux acteurs du contrôle...”, cit., p. 126, que gracias al *data mining* la Administración tributaria considera que se pueden cumplir sus objetivos de una mejor programación u orientación de los controles fiscales y de reforzamiento de dichos controles. Basándose en algoritmos complejos, la minería de datos permite no solamente explotar los datos sin límite en cuanto a su volumen, sino también analizarlos y extraer correlaciones entre ellos de manera que puedan proporcionar informaciones útiles.

<sup>208</sup> Al respecto, como señala LAN, Shimeng, “The change of paradigm of tax transparency and it challenges to taxpayer’s rights to privacy and personal data protection”, en Owens, Jeffrey y Rise, Robert, (editors), *Tax Law and Digitalization: The New Frontier for Government and Bussiness*, Kluwer Law International, The Netherland, 2021, p. 200, las autoridades fiscales tienden por lo general a almacenar la inmensa cantidad de datos que captan o de los que ya disponen en una base de datos centralizada, y lo hacen por un largo período de tiempo. En este sentido, constatan MARCUS, Edouard y LE BARON, Audran, “The French Tax Administration (DGFIP) at the heart of the Government’s digital agenda” en IOTA, *Impact of Digitalisation on the transformation of Tax Administrations*, Budapest, 2018, p. 26, que la Administración tributaria francesa (DGFIP) se ha convertido en la gran administración centralizadora de datos, por lo que es un actor clave en la agenda digital del Gobierno, proporcionando información a otros sectores de la Administración y haciendo más eficiente la acción del sector público en su conjunto.

<sup>209</sup> Destacan, en este sentido, MARCUS, Edouard y LE BARON, Audran, “The French Tax Administration (DGFIP) at the heart...”, cit., p. 26, que la Administración tributaria francesa hace unos años que ha iniciado un proceso de simplificación de los procedimientos administrativos encaminado a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los contribuyentes, y ponen el ejemplo de la información procedente de la realización de los controles tributarios, que es

De acuerdo con lo previsto en el artículo 3.I) de la Orden de creación de este mecanismo, los datos de carácter personal que van a ser objeto de tratamiento son de tres tipos:

- a) Identificación de las personas físicas y elementos de situación personal y económica<sup>210</sup>.
- b) Identificación de las empresas y elementos de situación profesional y económica<sup>211</sup>.
- c) Información de orden económico y financiero de las empresas<sup>212</sup>.

La CNIL en su dictamen sobre el proyecto de Orden ministerial que creó este mecanismo alude a un cuarto tipo o categoría de datos personales objeto de tratamiento mencionados expresamente en el artículo 3.I) del mismo, “los resultados obtenidos con este mecanismo”. En relación con este grupo de datos, advierte de que se trata de los datos más sensibles en cuanto a datos de identificación personal con los datos de riesgo fiscal derivados de la aplicación de la técnica de *data mining*, si bien considera, que todos los datos a tratar son adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con la finalidad perseguida con el tratamiento, por lo que respetarían la normativa francesa sobre la protección de datos personales. Aunque, finalmente, en el texto de la Orden Ministerial ha desaparecido la referencia expresa a los datos producto del tratamiento, está claro que de forma implícita los mismos son objeto de tratamiento, de ahí que el apartado segundo del artículo 3 de la Orden ponga especial énfasis en las medidas de seguridad que debe revestir el acceso a los datos proporcionados por este mecanismo, debiendo quedar identificado cada día y para cada conexión el autor de la misma, las referencias y la naturaleza de las consultas efectuadas, así como la fecha y la hora de la consulta, debiendo conservarse todos estos datos durante un año en línea y tres en archivo<sup>213</sup>.

La CNIL ha dado el visto bueno a este nuevo mecanismo de tratamiento automatizado de datos con fines fiscales basado en técnicas de *data mining*, entendiendo que la recogida y tratamiento de los datos es pertinente en el sentido de que es proporcionada al fin perseguido, pues los resultados derivados de la aplicación del mecanismo no se traducen de forma directa en la incoación de procedimientos de comprobación e investigación tributaria, sino que sirven de

---

utilizada por la Administración para la elaboración de pre-declaraciones impositivas (borradores de declaración) que ésta envía a los contribuyentes y que ayudan a minorar el coste de cumplimiento de las obligaciones fiscales a los mismos.

<sup>210</sup> Entre ellos, el precepto citado menciona datos como el nombre y apellidos, fecha y lugar de nacimiento, país de nacimiento, direcciones, números de identificación fiscal, cualidad de dirigente o de socio de una sociedad, número de participaciones en la sociedad, etc.

<sup>211</sup> Entre estos datos el precepto señala números de identificación fiscal, denominación social, forma jurídica, número a efectos del IVA, dirección, datos de creación y de cese, número de trabajadores, sector de actividad, capital, número de socios, etc.

<sup>212</sup> En esta categoría de datos el precepto incluye, entre otros, los datos fiscales en materia de IVA, las rentas profesionales, los honorarios, las comisiones, las solicitudes de deducción en el IVA, datos captados en el marco de los procedimientos de comprobación e investigación tributaria anteriores, presencia o no de una cuenta bancaria en el extranjero, etc.

<sup>213</sup> La CNIL, *Délibération n° 2014-045 du 30 janvier 2014*, cit., destaca que respecto a los datos que son producto del tratamiento con este mecanismo de *data mining* se observa la diferencia respecto al dispositivo EDEN, de reciente creación también por parte de la Administración tributaria francesa.

indicios a la Administración tributaria, entre muchos otros, para una mejor planificación y selección de los contribuyentes a inspeccionar. En este sentido, destaca en su dictamen sobre el proyecto de Orden, como ya lo hizo respecto a la creación del dispositivo EDEN, que de la aplicación de este dispositivo no se producen listas nominativas de contribuyentes a inspeccionar, sino que es necesaria la intervención humana, de los funcionarios correspondientes, para valorar los resultados y decidir a qué contribuyentes, de entre los que presenten un riesgo fiscal perfilado por el dispositivo, se va a someter a las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación tributaria<sup>214</sup>.

No obstante, la CNIL ha destacado que la puesta en marcha de este tratamiento automatizado de datos supone una fuerte injerencia en el derecho fundamental a la protección de los datos personales de los contribuyentes, por lo que es necesario observar una serie de garantías de seguridad, especialmente respecto a las personas habilitadas a acceder a los datos y resultados derivados de la aplicación del dispositivo, así como a la necesidad de enviar un informe a la propia CNIL sobre el resultado de la experimentación de este dispositivo, antes de que el mismo, en su caso, se convierta en un mecanismo establecido con carácter permanente al servicio de la Administración tributaria<sup>215</sup>.

La primera modificación de calado en este dispositivo se produce a través de una Orden del Ministerio de las Finanzas y de las Cuentas Públicas de 16 de julio de 2015<sup>216</sup>. A través de esta disposición se establece el carácter permanente del mecanismo automatizado de análisis de datos respecto al sector de las personas o entidades que desarrollan una actividad económica, dado que hasta entonces dicho dispositivo estaba en fase de experimentación, y, además, el mecanismo se extiende con carácter experimental durante un año en relación con los particulares que tengan una relación específica con una empresa<sup>217</sup>. En este sentido, se amplían las categorías de datos

---

<sup>214</sup> Vid. CNIL, *Délibération n° 2014-045 du 30 janvier 201*, cit..

<sup>215</sup> Señala, al respecto, la CNIL, *Délibération n° 2014-045 du 30 janvier 2014*, cit, que el informe que deberá remitirse por parte de la Administración tributaria cuando expire el período de experimentación de este dispositivo deberá comprender una descripción de las condiciones de puesta en práctica técnica y operativa de las fases del prototipo; los elementos numéricos sobre el contenido de la base de datos, sobre el número de consultas, sobre las condiciones de la puesta al día de los datos y sobre las peticiones de ejercicio del derecho de acceso indirecto que hayan formulado los interesados; una descripción precisa de las diferentes interconexiones de EDEN con otros tratamientos y de las modalidades de intercambio con otros tratamientos; los elementos de conclusión generales relativos al funcionamiento de este mecanismo, a las eventuales dificultades encontradas, bien sean de carácter jurídico o técnico.

<sup>216</sup> Arrêté du 16 juillet 2015 modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création para la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude fiscale dénommé <<ciblage de al fraude et valorisation des requêtes>> (J. O. de 29 de septiembre de 2015).

<sup>217</sup> Como explica la CNIL, *Délibération n° 2015-186 du 25 juin 2015 portant avis sur un projet d'arrêté modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création para la direction générale des finances publiques d'un outil de lutte contre la fraude dénommé <<ciblage de la fraude et valorisation des requêtes>>* (J. O. de 29 de septiembre de 2015), la intención del Ministerio en el proyecto que se sometió a su dictamen era la de extender el mecanismo de tratamiento automatizado de datos a todos los particulares. Sin embargo, en su dictamen, la CNIL demanda expresamente que la extensión del mecanismo, a título experimental, se realice solo hacia un tipo de particulares, aquellos que tengan una relación específica con una empresa, bien porque sean socios de la misma, bien porque desarrollen tareas de gestión en la misma, etc.

que van a ser objeto de tratamiento automatizado, añadiendo, a los que ya se preveían en la redacción originaria del artículo 3.I), en primer lugar, los datos de orden económico y financiero de las personas físicas que tengan una relación específica con una empresa<sup>218</sup>. En segundo lugar, se contemplan ahora también como objeto de tratamiento las informaciones externas, entre las que se destacan expresamente los datos de otras Administraciones, los datos de los organismos sociales o los datos procedentes de bases privadas, como, por ejemplo, la información sobre las sociedades implantadas en el extranjero. Asimismo, se establece que el período de conservación de los datos será de 10 años, lo cual es lógico, una vez superada la fase inicial de experimentación del mecanismo respecto a los datos de personas o entidades que ejercen una actividad económica.

Se aprovecha la reforma para indicar también que se hará una lista de las tipologías de fraude identificadas hasta ahora, a fin de examinar sus características y de aplicarles un tratamiento estadístico que permita su categorización y, en su caso, encuadrar a las entidades dentro o no de esas categorías de fraude.

A este respecto, tiene una especial importancia para la Administración tributaria francesa la detección del fraude en materia de IVA<sup>219</sup>. A estos efectos, el análisis de las solicitudes de devolución del IVA constituye un ámbito para el tratamiento con técnicas de inteligencia artificial que permite descubrir regularmente las tentativas de fraude y alertar a los órganos competentes sobre las mismas. Por ello la Administración tributaria francesa ha desarrollado nuevos útiles de análisis de las redes, en colaboración con el Instituto Nacional de Investigación en Ciencias y Tecnologías Digitales (INRIA). Estos nuevos programas de análisis permiten explotar informaciones masivas, esto es, grandes volúmenes de datos, con el objetivo de poner en relación a los operados económicos sujetos al IVA a través de un elemento común, como puede ser una cuenta bancaria, un número de teléfono, un proveedor o un cliente, para detectar a nuevos defraudadores<sup>220</sup>.

La CNIL, en el dictamen sobre este proyecto de reforma del mecanismo de tratamiento automatizado de datos introducido en 2014, ha puesto el acento especialmente en la necesidad de que la extensión o generalización del mismo y su establecimiento con carácter permanente se haga de forma progresiva, tras la remisión a la propia Comisión de un informe a la conclusión de cada una de las etapas de experimentación del mismo. Asimismo, la Comisión ha advertido de la necesidad de facilitar mayor información respecto a la captación y utilización de datos procedentes de fuentes externas a la propia Administración tributaria, especificando en la norma qué tipo de

---

<sup>218</sup> La nueva redacción del precepto menciona entre esta categoría de datos, los datos fiscales contenidos en las declaraciones y las obligaciones fiscales anuales, los datos bancarios, los datos patrimoniales y los datos e indicadores internos de la Administración tributaria.

<sup>219</sup> Como destacan MAHEO, Manuelle y DODELER, Julien, "L'action de la Direction générale des finances publiques contre la fraude à la TVA intracommunautaire", *Gestion & Finances Publiques*, núm. 3/2018, p. 58 y ss., el IVA representa la principal fuente de recursos financieros para el Estado, pero, al mismo tiempo, es el ámbito donde se produce un mayor fraude fiscal. De ahí que la Administración tributaria francesa haya puesto en marcha una estrategia para detectar y combatir dicho fraude de la forma más rápida y eficaz posible.

<sup>220</sup> Vid. MAHEO, Manuelle y DODELER, Julien, "L'action de la Direction générale...", cit., p. 61.

datos se van a incluir en esta categoría y de qué otras Administraciones u organismos se van a solicitar u obtener dichos datos. Finalmente, y en cuanto a los derechos que pueden ejercer los interesados ligados a la protección de sus datos personales, la Comisión entiende que si bien el derecho de información a los interesados no puede ser extendido de forma detallada, dada la finalidad de lucha contra el fraude fiscal perseguida con la captación, almacenamiento y tratamiento de los datos a través de este mecanismo, sí que resulta conveniente y adecuado con la protección de datos personales facilitar al interesado una información genérica en el marco de la captación inicial de datos que van a engrosar este dispositivo, relativa a que sus datos van a ser utilizados con fines de lucha contra el fraude fiscal. Ello permitiría una cierta transparencia, que la Comisión estima esencial en relación con estos tipos de tratamiento de datos para la lucha contra el fraude fiscal y, más generalmente, en relación con la utilización de técnicas de *data mining*<sup>221</sup>.

En el año 2017, transcurrido ya el plazo de experimentación del dispositivo respecto a los datos concernientes a los particulares que tengan una relación específica con una empresa, se modifica la Orden de creación del mismo para dotar de un carácter permanente a dicho dispositivo en relación con esa categoría de personas físicas<sup>222</sup>. Asimismo, se amplía a 2 años el plazo de conservación de los datos de trazabilidad del acceso o utilización del dispositivo por parte de los funcionarios de la Administración tributaria habilitados al efecto. Respecto a los datos derivados de los resultados obtenidos con la aplicación de este dispositivo y transmitidos a los funcionarios encargados de desarrollar el control fiscal, así como de aquellos datos que remitan los agentes encargados de dicho control, se establece un plazo de conservación de 3 años.

En una nueva reforma de la norma de creación del dispositivo, aprobada en 2017, se amplía la utilización del mismo, con carácter experimental durante un período de dos años, para la detección del riesgo de fraude del resto de los contribuyentes personas físicas que aún no estaban incluidos, esto es, los particulares que no tengan una relación específica con una empresa<sup>223</sup>. La ampliación del dispositivo, aún con carácter experimental, supone un aumento de las fuentes de información y de los datos a tomar en consideración, por lo que, con la nueva redacción, el artículo 4 de la Orden por la que se crea el mismo recoge una larga lista de dispositivos y bases de datos con los que ya opera la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones y de las que ahora también podrá hacer uso este dispositivo para la detección de los patrones de fraude fiscal. En este sentido y por poner el acento solo en aquellas bases de datos o aplicaciones de mayor relevancia, el artículo 4 señala que las informaciones que serán objeto de tratamiento corresponden a determinadas aplicaciones de consulta, de gestión o de control fiscal de la propia Administración tributaria, entre las que, como decimos, destaca el fichero de cuentas bancarias (FICOPA), la base nacional de datos patrimoniales (BNDP), el dispositivo de intercambio automático

---

<sup>221</sup> Vid. CNIL, Délibération n° 2015-186, du 25 juin, cit.

<sup>222</sup> Así se indica en el Arrêté du 24 mai 2017 modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création para la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé <<ciblage de la fraude et valorisation des requêtes>>, (J. O. de 17 de junio de 2017).

<sup>223</sup> Vid. Arrêté du 28 août 2017 modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création para la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé <<ciblage de la fraude et valorisation des requêtes>> (J. O. de 14 de noviembre de 2017).

de informaciones fiscales con otras Administraciones tributarias a nivel internacional (EAI), el programa de ayuda a la selección y al control tributario de los expedientes de los profesionales (SIRIUS PRO) o el programa de ayuda a la selección y al control tributario de los particulares (SIRIUS PAR)<sup>224</sup>.

La CNIL insiste en su dictamen previo sobre el proyecto de Orden ministerial de reforma de este dispositivo en la necesidad de establecer, como garantía de los derechos de los contribuyentes, un alto nivel de transparencia respecto a la utilización de los datos de los mismos a través de este dispositivo de *data mining* con fines de lucha contra el fraude fiscal<sup>225</sup>. En este sentido, la Comisión deja constancia de que a petición suya se va a insertar una declaración o mención informativa sobre la utilización de los datos que figuren en las declaraciones sobre la renta para fines de lucha contra el fraude fiscal. Esta mención o declaración informativa se insertará en el aviso de declaración sobre la renta, tanto en su versión en papel como electrónica<sup>226</sup>.

En el año 2019, una vez transcurridos los dos años de experimentación del dispositivo respecto a los contribuyentes personas físicas, se introduce una nueva modificación de la norma reguladora del mismo a través de una Orden del Ministerio de la Acción y de las Cuentas Públicas de 12 de noviembre de 2019<sup>227</sup>. En dicha modificación se establece ya el carácter permanente del dispositivo respecto a los fraudes de los contribuyentes personas físicas y se introduce en el artículo 2 de la Orden de creación del dispositivo un nuevo conjunto de datos a considerar, los datos transmitidos por los operadores de las plataformas colaborativas en aplicación del artículo

---

<sup>224</sup> El volumen de datos a los que va a tener acceso este dispositivo de tratamiento automatizado (CFVR) se incrementa considerablemente a raíz de la extensión del mismo a la elaboración de patrones de riesgo fiscal respecto a todos los contribuyentes personas físicas. La CNIL explica en su *Délibération n° 2017-226 du 20 juillet 2017 portant avis sur un projet d'arrêté modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création para la direction générale des finances publiques d'un outil de lutte contre la fraude dénommé <<ciblage de la fraude et valorisation des requêtes>>* (J. O. de 14 de noviembre de 2017), que el Ministerio de la Acción y de las Cuentas Públicas, ha explicado que la extensión de uno a dos años del período de duración de la experimentación del dispositivo respecto a los fraudes de los contribuyentes personas físicas se justifica por la importancia de las omisiones fiscales realizadas por los particulares, que, por ejemplo, en el año 2015 han sido más importantes que las relativas al IVA. Por lo tanto, para el Ministerio, el reforzamiento de la eficacia en la detección de los fraudes realizados por los contribuyentes personas físicas es un objetivo necesario, especialmente, teniendo en cuenta la importancia de la fiscalidad sobre los particulares en el sistema fiscal francés, las reformas en curso y la cada vez mayor complejidad de los procedimientos de fraude fiscal que afectan a la imposición personal y patrimonial que recae sobre los particulares.

<sup>225</sup> Señala, en este sentido, la CNIL, *Délibération n° 2017-226 du 20 juillet 2017*, cit., que a la vista de la amplitud del tratamiento CFVR y de sus características técnicas, destacadamente de la utilización de algoritmos para realizar una modelización predictiva, el Ministerio debe buscar efectivamente un alto nivel de transparencia a la vista de las personas concernidas.

<sup>226</sup> Vid. CNIL, *Délibération n° 2017-226 du 20 juillet 2017*, cit. Asimismo, la Comisión deja constancia de que en la página web oficial de la Administración tributaria se menciona, en la rúbrica dedicada al control fiscal de los particulares, que los expedientes a controlar serán seleccionados a través de útiles de análisis-riesgo contenidos en sistemas expertos y que la Administración procede a un examen crítico y a un control de coherencia de las declaraciones a partir de las informaciones contenidas en el expediente fiscal ampliamente digitalizado.

<sup>227</sup> Arrêté du 12 novembre 2019 modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création para la direction générale des finances publiques d'un outil de lutte contre la fraude dénommé <<ciblage de la fraude et valorisation des requêtes>> (J. O. de 30 de noviembre de 2019).

242 bis) del Código General de los Impuestos, lo que apunta claramente al control fiscal de la llamada economía colaborativa, en la que se inscriben plataformas de un gran volumen comercial como las dedicadas al alquiler de pisos turísticos. Además, se introducen nuevas aplicaciones y bases de datos de la Administración tributaria que deberán transmitir datos a este dispositivo de *data mining*, entre las que destaca la aplicación para el procesamiento de datos de gestión de la retención de impuestos o la aplicación para el cálculo del impuesto sobre la fortuna inmobiliaria.

La última de las modificaciones propiamente dichas en la norma que crea este mecanismo de tratamiento automatizado de datos del que venimos tratando es una Orden del Ministerio de la Economía, de las Finanzas y de la Recuperación de 8 de marzo de 2021<sup>228</sup>. El objeto de esta última reforma es adaptar el mecanismo a las prescripciones derivadas del artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 y del Decreto Ministerial que lo desarrolla<sup>229</sup>. El artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 ha autorizado a la Administración tributaria y a la Administración aduanera, como veremos seguidamente, a captar información procedente de fuentes abiertas en internet para la persecución de ciertos casos de fraude fiscal y aduanero. Estos preceptos habilitan, asimismo, la transmisión de esa información al mecanismo CFVR, del que venimos hablando, para el tratamiento automatizado de los datos con técnicas de *data mining* e inteligencia artificial. Pues bien, esta última Orden de modificación del mecanismo prevé el tratamiento a través del mismo de datos que sean recolectados de las plataformas de internet y las redes sociales que sean indicadores de la localización geográfica, a fin de luchar contra las deslocalizaciones ficticias de los contribuyentes personas físicas en el extranjero, de los datos que puedan indicar la realización de una actividad económica, lo que puede ser importante para descubrir actividades ejercidas *on line* y no declaradas a la Hacienda pública y, en fin, los datos que sean indicadores de la identificación de los titulares de páginas de internet.

Resulta clara, pues, la apuesta decidida de la Administración tributaria francesa por servirse de las nuevas tecnologías basadas en el *big data* y la inteligencia artificial para una mejor y más eficaz lucha contra el fraude fiscal<sup>230</sup>. La puesta en marcha de las distintas fases de este mecanismo automatizado de análisis de datos así lo corrobora, si bien, como hemos ido viendo, la puesta en práctica del mismo no solo ha velado por el logro de una mayor eficacia de la acción administrativa de control tributario y por una mayor eficiencia respecto a los medios utilizados para tal fin, sino

---

<sup>228</sup> Arrêté du 8 mars 2021 modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création para la direction générale des finances publiques d'un outil de lutte contre la fraude dénommé <<ciblage de la fraude et valorisation des requêtes>> (J. O. de 29 de abril de 2021).

<sup>229</sup> Loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de Finances pour 2020 et Décret n° 2021-148 du 11 février 2021 portant modalités de mise en oeuvre par la direction générale des finances publiques et la direction générale des douanes et droits indirects de traitements informatisés et automatisés permettant la collecte et l'exploitation de données rendues publiques sur les sites internet des opérateurs de plateforme en ligne.

<sup>230</sup> Como señalan NOUGEIN, Claude y CARCENAC, Thierry, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur les moyens du contrôle fiscal*, enregistré a la Présidence du Senat le 22 juillet 2020, p. 33, según el Gobierno, los buenos resultados constatados para el año 2019 se explican principalmente por la estrategia puesta en práctica desde 2018 y que descansa sobre tres pilares: los primeros efectos de la ley relativa a la lucha contra el fraude fiscal (Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018), la puesta en práctica de la ley por un Estado al servicio de una sociedad de confianza (Loi n° 2018-727 du 10 août 2018) y por los resultados aportados por el data mining.

que, asimismo, se han tenido muy presentes los derechos y garantías de los contribuyentes, especialmente, respecto a la protección de sus datos personales, de lo que se ha encargado, principalmente, la Comisión Nacional de la Informática y de las Libertades, que a través de sus dictámenes ha ido reforzando las necesarias garantías desde el punto de vista del respeto al derecho fundamental a la protección de datos personales y a la vida privada de los obligados tributarios<sup>231</sup>.

El Gobierno francés ha insistido mucho sobre los progresos realizados en términos de resultados del control fiscal gracias a las técnicas de análisis de datos. En el año 2019, 785 millones de euros han sido recaudados gracias a estas técnicas basadas en el *data mining*, lo que representa dos veces más que en 2018, con una eficacia, en términos de expedientes que han dado lugar a rectificación, similar a los controles no orientados por la inteligencia artificial (en torno al 30 por 100)<sup>232</sup>. Para el tratamiento de los datos y el desarrollo de técnicas de aprendizaje automático, la Administración tributaria francesa (DGFIP) ha realizado una fuerte inversión desde el año 2017 en el proyecto “*ciblage de la fraude et valorisation des requêtes*”. El objetivo perseguido es el de crear un servicio nacional de análisis de datos en el que los trabajos estarán en el origen del 60 por 100 de las operaciones de control fiscal de aquí al año 2022<sup>233</sup>.

#### **4.3. La captación y explotación de datos de internet en la Administración tributaria francesa**

En Francia, el artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 (una ley equivalente a nuestra Ley de Presupuestos Generales del Estado) ha introducido la posibilidad para las Administraciones fiscal y aduanera de recolectar y explotar de ciertos sitios de internet, tales como las redes sociales y las plataformas de internet en las que ciudadanos y empresas pueden intercambiar bienes y servicios, los datos que sean de libre acceso al público<sup>234</sup>. Este precepto legal establece con carácter experimental y por un período inicial de tres años un mecanismo que establece esta potestad o facultad de la Administración fiscal y de la Administración aduanera de recabar de forma informatizada y automatizada los contenidos accesibles públicamente a través de ciertos operadores de plataformas de internet, así como para llevar a cabo una explotación de tales datos con la finalidad de investigar determinadas infracciones fiscales y aduaneras, al cabo del cual, y

---

<sup>231</sup> Apunta PELLAS, Jean-Raphaël, “Les nouveaux acteurs du contrôle...”, cit., p. 129, que, además del derecho a la protección de datos personales, el tratamiento automatizado de la información y sus derivados digitales debe permitir en toda circunstancia garantizar un debate oral y contradictorio, principio cardinal de los derechos de la defensa.

<sup>232</sup> Vid. NOUGEIN, Claude y CARCENAC, Thierry, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur les moyens du contrôle fiscal*, cit., p. 33.

<sup>233</sup> Vid. NOUGEIN, Claude y CARCENAC, Thierry, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur les moyens du contrôle fiscal*, cit., p. 34.

<sup>234</sup> Así lo establece el artículo 154 de la *Loi 2019-1479, du 28 décembre 2019, de Finances pour 2020* (Publicada en el Journal Officiel de la République Française núm. 302, de 29 de diciembre de 2019). En el Proyecto de Ley de Finanzas para 2020, cuya tramitación se desarrolló en la Asamblea Nacional francesa y en el Senado, el precepto en cuestión tenía otra numeración, pues inicialmente era el artículo 9 del Proyecto de Ley y pasó a ser apenas comenzada la tramitación parlamentaria el artículo 57 de dicho Proyecto de ley, por lo que el debate que generó durante su tramitación parlamentaria, tanto en los órganos legislativos como también en los medios de comunicación, iba referido mayormente al artículo 57 del Proyecto de Ley, que finalmente fue aprobado como artículo 154 de la Ley.

tras la evaluación correspondiente, el mecanismo en cuestión podrá adquirir un carácter permanente o, en su caso, ser retirado o modificado.

Como ha puesto de manifiesto la doctrina, el mecanismo previsto en el artículo 154 supone una captación automatizada de datos de internet respecto a un número indeterminado de contribuyentes que tiene un carácter masivo y previo, en el sentido de que no presupone la existencia de indicios de fraude fiscal o sospechas del mismo y, en consecuencia, es susceptible de afectar a millones de ciudadanos y empresas que son usuarios de las redes sociales y de otras plataformas de internet y de recolectar millones de datos, de los cuales, algunos tendrán relevancia fiscal y otros no<sup>235</sup>. Ello supone un paso más respecto a las actividades de minado de datos (*data mining*) que hasta ahora venía realizando la Administración tributaria francesa en la lucha contra el fraude fiscal, en las que solo utilizaba información disponible en la propia Administración o datos hechos públicos por otras Administraciones<sup>236</sup>. Asimismo, supone un pequeño paso más respecto al modelo norteamericano, si nos ceñimos estrictamente a lo que ha declarado la Administración tributaria norteamericana en el sentido de que iba a utilizar los programas de captación masiva de datos de las redes sociales y otras plataformas de internet en relación con casos o expedientes de posible fraude fiscal previamente identificados, aunque, ciertamente, esta declaración de la Administración americana había que tomarla con muchas reservas<sup>237</sup>.

---

<sup>235</sup> Como señala GILLES, William y BOUHADANA-GILLES, Irène, “L’effectivité du droit des données et des Gouvernements ouverts”, *International Journal of Digital and Data Law*, vol. 6, 2020, p. 14, la Administración podrá con este nuevo útil recolectar y tratar en masa los datos libremente accesibles y hechos manifiestamente públicos por los usuarios de las redes sociales y de las plataformas de internet con el objetivo de detectar los fraudes fiscales. En el mismo sentido, destacan CROUZET, Juliette; HORION, Martin y SOUMAGNE, Adrien, “Legalité des traitements de données et incidences sur la régularité des procédures fiscale et pénale subséquentes”, *La Semaine Juridique*, núm. 4, 27 janvier 2020, p. 146 y 147, que el nuevo dispositivo instaura una colecta sistemática, sin sospecha previa, de datos en masa sobre la mayoría de las plataformas en línea. A una colecta específica e individualizada para confirmar las sospechas preexistentes se sustituye ahora una colecta *a priori* de los datos del conjunto de usuarios de las plataformas en línea contempladas.

<sup>236</sup> En efecto, como explican GILLES, William y BOUHADANA-GILLES, Irène, “L’effectivité du droit des données...”, cit., p. 12, en el año 2013 la Administración tributaria francesa puso en marcha un útil de *data mining* para la detección del fraude fiscal y una mejor selección de los contribuyentes sobre los que desarrollar actuaciones de control. El mecanismo se denomina en francés “*ciblage de la fraude et valorisation des requêtes*” y permite optimizar el trabajo de detección de fraude analizando de forma automatizada las informaciones internas y externas de la Administración fiscal a partir de “métodos estadísticos innovadores”. En el año 2016 fue la Dirección General de Aduanas y Derechos Indirectos la que puso en marcha su dispositivo de *data mining* para la lucha contra el fraude fiscal, el llamado en francés “*service d’analyse de risque et de ciblage*” (servicio de análisis de riesgos y de selección). La nota común de estos dos dispositivos es que la Administración se apoya únicamente sobre la información que ella misma posee o sobre datos publicados por otros actores institucionales.

<sup>237</sup> Ello es enfatizado por CROUZET, Juliette; HORION, Martin y SOUMAGNE, Adrien, “Legalité des traitements de données...”, cit., p.147, que consideran que la Administración tributaria francesa ha ido más allá que la Administración tributaria norteamericana al no restringir la captación automatizada de datos de las redes sociales y otras plataformas de internet a casos previamente identificados sobre los que hubiese alguna sospecha de fraude fiscal a fin de corroborar o buscar más información sobre dichos casos, sino que en Francia se ha dotado a la Administración fiscal y a la aduanera de unas potestades de captación y explotación de datos públicos de las redes sociales y demás plataformas con carácter previo a cualquier sospecha o indicio de fraude fiscal.

El mecanismo para la recolección de datos y su explotación con técnicas de *big data* e inteligencia artificial que ahora se pone en marcha es susceptible de provocar una fuerte injerencia en los derechos fundamentales y en las libertades públicas de los ciudadanos, especialmente en el derecho a la protección de datos personales, en el derecho al respeto de la vida privada y en las libertades de expresión y comunicación<sup>238</sup>. Como indica Caron, la mayor parte de los datos fiscales son datos de carácter personal en el sentido del RGPD europeo. Por ello, ante ese auténtico magma de datos que va a fluir hacia la Administración tributaria, muchos pueden ver en ello una reminiscencia orweliana y una nueva oportunidad de control por parte del Estado<sup>239</sup>. No es raro, en este sentido, que en referencia a esta posibilidad de colecta de datos de fuentes abiertas se hable del establecimiento en la Administración tributaria de un auténtico “Gran Hermano” fiscal<sup>240</sup>. Por ello, el mecanismo contemplado en el artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 se ha configurado con un conjunto de garantías tendentes a preservar los derechos y libertades de los ciudadanos y a asegurar que la injerencia en los mismos por parte de la Administración fiscal será la mínima necesaria para el logro del objetivo de la lucha contra el fraude fiscal, que también constituye un bien constitucionalmente relevante.

Así, como hemos indicado, el dispositivo se aprueba con carácter experimental por un período de tres años y será objeto de una primera evaluación cuyos resultados deberán de remitirse tanto al Parlamento como a la Comisión Nacional de la Informática y de las Libertades, al menos 18 meses antes de la expiración de ese plazo de tres años, esto es, esa primera evaluación deberá producirse hacia la mitad del período de experimentación<sup>241</sup>. A ello seguirá una evaluación definitiva del mecanismo, que deberá remitirse tanto al Parlamento como a la Comisión Nacional de la Informática y de las Libertades al menos seis meses antes de que concluya el período de experimentación. Estos informes, tanto el inicial como el definitivo, suponen un importante mecanismo de control respecto a la utilización de esta potestad que se concede a la Administración tributaria y a la aduanera en la lucha contra el fraude fiscal y, habida cuenta de las funciones de los órganos a los que ha de rendirse cuenta sobre el funcionamiento y resultados de la experimentación, está claro que este control puede implicar tanto que el mecanismo se haga definitivo como que se elimine, pasando lógicamente porque sufra las modificaciones necesarias, especialmente de cara a una mejor salvaguarda de los derechos y libertades de los ciudadanos<sup>242</sup>.

---

<sup>238</sup> En este sentido, como se explica en la Decisión del Tribunal Constitucional de Francia (*Conseil Constitutionnel*) núm. 2019-796 DC, de 27 de diciembre de 2019 (publicada en el *Journal Officiel de la République Française* de 29 de diciembre de 2019), que se pronuncia sobre la constitucionalidad de algunos preceptos de la Ley de Finanzas para 2020, entre ellos sobre el artículo 154 de la misma, una parte de los diputados y senadores recurrentes alegan que la instauración de un dispositivo de vigilancia sobre internet como el que establece el artículo 154 de la Ley podría suponer un atentado inconstitucional al derecho al respeto de la vida privada, al derecho a la protección de datos personales y, puesto que el mismo conducirá a los usuarios de internet a autocensurarse, a la libertad de expresión y de comunicación (párrafo 76 de la Decisión).

<sup>239</sup> Cfr. CARON, Émilie, “Le Big Data fiscal, ...”, cit., p. 78.

<sup>240</sup> Vid., en este sentido, RESS, Marc, “Big Brother Bercy: le Gouvernement justifie la future collecte de masse”, *Nextinact*, 16 de octubre de 2019 (accessible en: <https://www.nextinact.com/article/29728/108307-big-brother-bercy-gouvernement-justifie-future-collecte-masse>)

<sup>241</sup> Tal y como establece el artículo 154. III de la Ley de Finanzas para 2020.

<sup>242</sup> En este sentido, señala la Decisión del Conseil Constitutionnel núm. 2019-796 DC, de 27 de diciembre de 2019, que corresponde al legislador extraer las consecuencias de la evaluación de este dispositivo y, en particular, a la vista de la

Una garantía importante respecto a la configuración de este mecanismo del artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 consiste en la limitación objetiva del tipo de fraude tributario que puede perseguirse a través del mismo. En efecto, la recolección masiva de datos de las redes sociales y otras plataformas de internet no se va a utilizar para perseguir cualquier tipo de fraude fiscal, sino exclusivamente el derivado de determinadas infracciones al Ordenamiento tributario y aduanero. En concreto, se va a utilizar para perseguir las infracciones a las reglas de domiciliación o residencia fiscal en Francia, esto es, para combatir aquellos casos de insuficiencia de declaración impositiva en Francia por infracción a estas reglas de domiciliación fiscal, lo que apunta claramente a la persecución de las deslocalizaciones de los contribuyentes fuera de Francia por motivos fiscales que tengan un carácter ficticio<sup>243</sup>. Asimismo, se van a perseguir la fabricación, detentación, venta o transporte ilícitos de tabaco. Igualmente, se va a utilizar para perseguir delitos que reprimen ciertas prácticas fraudulentas en materia de alcohol, de tabaco y de metales preciosos, así como delitos aduaneros que sancionan el contrabando, la importación y la exportación de mercancías no declaradas. También para perseguir el blanqueo de productos financieros procedentes de un delito aduanero o de una infracción a la legislación sobre los estupefacientes.

El Tribunal Constitucional francés en su Decisión 2019-796 DC, de 27 de diciembre de 2019, va a considerar adecuado a la Constitución la utilización del mecanismo previsto en el artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 en relación con estos casos que acabamos de mencionar de fraude o evasión fiscal. El Tribunal, siguiendo una doctrina ya consolidada, reafirma el valor constitucional que tiene la lucha contra el fraude fiscal y, a partir de ahí, examina si las limitaciones que el mecanismo enjuiciado suponen tanto para el respeto al derecho a la vida privada como para las libertades de expresión y comunicación son proporcionadas al fin perseguido<sup>244</sup>. Para el Tribunal los tratamientos de datos autorizados por el artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 solo pueden utilizarse para la investigación de ciertos incumplimientos e infracciones fiscales limitativamente enumeradas. La mayor parte de esos incumplimientos e infracciones se caracterizan por el hecho de que su comisión se hace posible o se favorece por la utilización de

---

injerencia en los derechos y libertades de los ciudadanos y del respeto a las garantías establecidas en el dispositivo, tener en cuenta su eficacia en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. De ahí que advierta el Tribunal que “a la luz de esta evaluación, la conformidad a la Constitución de este dispositivo podrá entonces de nuevo ser examinada” (párrafo 96).

<sup>243</sup> Como señala CHARPENET, Julie, “Plateformes digitales et États: La corégulations par les données. Le cas des requêtes”, *Revue Internationale de Droit Économique*, tome XXXIII, núm. 3/2019, p. 378, destacadamente las redes sociales podrían permitir atestiguar la residencia de un contribuyente.

<sup>244</sup> Para el Tribunal, por lo que al respeto del derecho a la vida privada respecta, “la colecta, el registro, la conservación, la consulta y la comunicación de datos de carácter personal deben estar justificados por un motivo de interés general y puestos en práctica de manera adecuada y proporcional a este objetivo”. De ahí que señale el Tribunal que “corresponde al legislador asegurar la conciliación entre el objetivo de valor constitucional de lucha contra el fraude y la evasión fiscales y el derecho al respeto de la vida privada” (párrafos 79 y 80). Respecto a las libertades de expresión y comunicación, indica el Tribunal que pueden verse afectadas por un dispositivo como el enjuiciado, pero que le es dado al legislador dictar las reglas apropiadas para conciliar el logro del objetivo de valor constitucional lucha contra el fraude y la evasión fiscales con el ejercicio del derecho de libre comunicación y de la libertad de hablar, escribir e imprimir. Recuerda, a estos efectos el Tribunal que la libertad de expresión y de comunicación es tan valiosa que su ejercicio es una condición de la democracia y una de las garantías para el respeto de otros derechos y libertades. De ahí que las limitaciones al ejercicio de esta libertad deben ser necesarias, adecuadas y proporcionadas al objetivo perseguido. (Párrafos 81 y 82).

internet, lo que justifica un dispositivo particular de recolecta de datos de internet. Ese no es el caso de la insuficiencia de declaración impositiva derivada de una violación de las reglas de domiciliación fiscal en Francia, esto es, de las deslocalizaciones ficticias de contribuyentes por motivos fiscales, que pueden producirse sin conexión alguna con el uso de internet. Para este caso considera el Tribunal que es la gravedad del incumplimiento o infracción y la dificultad de identificarlo lo que justifica el recurso a métodos particulares de investigación<sup>245</sup>.

El Tribunal ha declarado inconstitucional uno de los supuestos previstos en el artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020, en concreto, el recogido en la letra b) del artículo 1728 del Código General de los Impuestos, que sanciona con un recargo del 40 por 100 la falta o el retraso en la presentación de una declaración fiscal en los treinta días siguientes a la recepción de una puesta en mora. Como señala el Tribunal, en una situación como esta, la Administración, que ha puesto en mora al contribuyente por no presentar su declaración, tiene ya conocimiento de una infracción a la ley fiscal, sin tener necesidad de recurrir al dispositivo automatizado de colecta de datos personales. Por tanto, permitiendo la puesta en práctica de este dispositivo para la simple investigación de este incumplimiento o infracción, que, a diferencia de los otros mencionados más arriba, no se hace posible o se favorece por el uso de internet ni se caracteriza por una gravedad o una dificultad de detección particular, el dispositivo cuestionado para este caso comporta una injerencia en el derecho al respeto de la vida privada y a las libertades de expresión y comunicación que no puede reputarse como proporcionada al objetivo perseguido<sup>246</sup>.

En cuanto al tipo de páginas de internet que pueden ser objeto de escrutinio por parte de la Administración fiscal, de acuerdo con lo señalado en el artículo 154, se trata de los sitios de internet de los operadores de plataforma de puesta en relación de una pluralidad de partes para la venta de un bien, la prestación de un servicio o el intercambio o compartición de un contenido, de un bien o de un servicio<sup>247</sup>. Esto incluye a las redes sociales del tipo *Facebook*, *Twitter*, *Instagram* y similares, a las plazas de mercados en línea como Amazon, eBay, PriceMinister y otras, y a las plataformas de compartición en línea de contenidos como son Youtube, Dailymotion y otras parecidas<sup>248</sup>.

---

<sup>245</sup> Como señala el Tribunal, resulta de los trabajos parlamentarios que el legislador, que ha querido limitar el número de incumplimientos susceptibles de ser investigados, ha querido contemplar uno de los casos más graves de sustracción al impuesto, que puede ser particularmente difícil de descubrir.

<sup>246</sup> La Decisión del Conseil Constitutionnel 2019-796 DC contiene, por tanto, una declaración de inconstitucionalidad parcial respecto al artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020, limitada a este único supuesto de los varios contemplados en el precepto. El limitado alcance de la inconstitucionalidad declarada por el Conseil no es compartido por CROUZET, Juliette; HORION, Martin y SOUMAGNE, Adrien, "Legalité des traitements de données...", cit., p.147 y 148, que consideran que el dispositivo previsto en el artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 es contrario a los principios esenciales aplicables en materia de protección de datos de carácter personal.

<sup>247</sup> El artículo 154 de la Ley de Finanzas se refiere a las plataformas en línea contempladas en el artículo L.111-7, 2º del Código de Consumo, que se refiere a redes sociales, plazas de mercados en línea y plataformas en línea de compartición de contenidos.

<sup>248</sup> Cfr., en este sentido, CROUZET, Juliette; HORION, Martin y SOUMAGNE, Adrien, "Legalité des traitements de données...", cit., p.146.

Otra de las garantías previstas en el artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 es que los datos que pueden ser captados, almacenados y explotados de forma automatizada por la Administración tributaria a través de las tecnologías informáticas son aquellos que los usuarios de los sitios de internet hayan hecho manifiestamente públicos y que sean libremente accesibles, sin que se pueda utilizar a estos efectos algún sistema de reconocimiento facial por parte de la Administración tributaria. Esto excluye los contenidos accesibles solamente tras la introducción de una contraseña o tras el registro o inscripción en el sitio web en cuestión<sup>249</sup>. Además, solo pueden ser recolectados y explotados por la Administración tributaria a través de estas técnicas los contenidos que se refieran a la persona que, deliberadamente, los ha divulgado en internet<sup>250</sup>. Ello excluiría la recolección de contenidos o de datos extraídos de los comentarios de otras personas sobre la información o los *post* publicados libremente por la persona a la que tales datos van referidos.

También constituye una garantía para los derechos y libertades de los ciudadanos la previsión del artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 de que la captación automatizada de los datos de los sitios de internet y su explotación posterior tenga que ser realizada por agentes de la Administración fiscal o aduanera que tengan al menos el grado de inspector (*contrôleur*) y, además, estos agentes deben estar especialmente habilitados por el Director general para llevar a cabo esta función, lo cual garantiza que queden sujetos al secreto profesional o deber de sigilo de los funcionarios y demás personal de la Administración tributaria. No se puede externalizar en empresas privadas la captación, conservación y explotación de estos datos, si bien, las empresas contratistas pueden intervenir en lo que constituye el diseño o concepción misma de los útiles informáticos para el tratamiento de los datos.

Una de las garantías más importantes previstas en el artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 es la relativa al plazo para proceder a la destrucción de los datos recolectados. Está claro que la captación masiva de datos de las redes sociales y de otras plataformas de internet es susceptible de aportar a la Administración tributaria millones de datos relativos a multitud de personas y empresas. Evidentemente, no todos esos datos son útiles o tienen relevancia tributaria para la persecución del fraude fiscal en relación con los tipos de incumplimiento o infracción tributaria o aduanera a los que está dirigido este dispositivo. De ahí que el precepto establezca una serie de plazos muy breves para que la Administración tributaria destruya los datos recolectados.

Los llamados “datos sensibles”, esto es, datos que revelen el origen racial o étnico de la persona, sus opiniones políticas, sus convicciones religiosas o filosóficas, su afiliación sindical, los datos genéticos o biométricos y aquellos concernientes a la salud y a la vida o la orientación sexual de una persona, no pueden ser objeto de explotación alguna en el marco de este dispositivo, por lo que tendrán que ser destruidos en el plazo máximo de cinco días desde su captación automatizada. También serán destruidos en este plazo de cinco días aquellos datos recolectados

---

<sup>249</sup> Tal y como señala la Decisión del Conseil Constitutionnel francés núm. 2019-796 DC, párrafo 87.

<sup>250</sup> La expresión utilizada por el precepto, que los datos deben ser hechos “manifiestamente públicos” por los usuarios de esos sitios de internet recoge los términos empleados por el artículo 9.2.e) del Reglamento General de Protección de Datos (aprobado por el Reglamento 2016/679, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016).

que manifiestamente no tengan relación con los tipos de infracciones tributarias y aduaneras que se tratan de perseguir con este dispositivo<sup>251</sup>.

Aquellos datos recolectados que sí tengan relación con los tipos de infracciones tributarias contempladas en el artículo 154, serán destruidos en un plazo máximo de 30 días si no son susceptibles de ser utilizados para la constatación de los incumplimientos e infracciones a la normativa tributaria y aduanera que son objeto de este mecanismo de captación automatizada de datos de internet. Solamente aquellos datos que estrictamente sean necesarios para la constatación o comprobación de estos incumplimientos tributarios y aduaneros pueden ser conservados durante el período de un año o, si son utilizados en un proceso penal o en un procedimiento fiscal o aduanero, hasta la finalización del mismo.

Otra garantía importante en la configuración del mecanismo establecido en el artículo 154, tantas veces citado, es que la captación automatizada mediante técnicas informáticas de los datos de las redes sociales y otras plataformas de internet no va a dar lugar al inicio automatizado de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria. Antes bien, cuando el tratamiento de dichos datos genere un perfil de riesgo fiscal respecto a los incumplimientos e infracciones tributarias y aduaneras objeto del mecanismo respecto a determinadas personas o entidades, los datos en cuestión deberán transmitirse a los órganos competentes de la Administración fiscal y aduanera que son los que tendrán que examinar los mismos y valorar el posible inicio del correspondiente procedimiento de comprobación e investigación tributaria<sup>252</sup>. Con ello se respeta lo dispuesto en el artículo 22.1 del RGPD, que establece el derecho de los interesados a no ser objeto de una decisión basada únicamente en el tratamiento automatizado de datos, incluida la elaboración de perfiles, cuando la misma produzca efectos jurídicos en él o le afecte significativamente de modo similar. Esto es importante, puesto que implica que la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de comprobación e investigación tributaria no puede establecerse de forma automatizada tras la aplicación de las técnicas de *big data* e inteligencia artificial, sino que es necesaria la intervención humana de los correspondientes funcionarios encargados de tales tareas de control tributario para valorar y decidir finalmente la concreta orientación de las actividades a desarrollar en relación con los obligados tributarios finalmente seleccionados<sup>253</sup>. Incluso, en el marco ya de un procedimiento de comprobación e investigación

---

<sup>251</sup> Consideran CROUZET, Juliette; HORION, Martin y SOUMAGNE, Adrien, “Legalité des traitements de données...”, cit., p. 147, que la captación masiva de datos personales que no tienen conexión con el fin perseguido por el artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 contraviene el principio fundamental de minimización de datos contemplado a nivel europeo en el artículo 5 del Reglamento General de Protección de Datos, según el cual solo los datos de carácter personal necesarios para el tratamiento de que se trate pueden ser recolectados. En efecto, como indica el artículo 5.1.b) del RGPD “los datos personales deben ser adecuados, pertinentes y limitados a lo necesario en relación con los fines para los que son tratados («minimización de datos»)”.

<sup>252</sup> Como señala el artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 en su apartado I, “cuando los tratamientos realizados permitan establecer que existen indicios de que una persona ha podido cometer uno de los incumplimientos enumerados en el primer párrafo del presente artículo, los datos colectados serán transmitidos al servicio competente de la administración fiscal o de la administración de aduanas y derechos indirectos para su corroboración y enriquecimiento”.

<sup>253</sup> En este sentido, como señala nuestra AEPD, Adecuación al RGPD de tratamientos que incorporan Inteligencia Artificial. Una introducción, Madrid, febrero de 2020, p. 28, “para que pueda considerarse que existe participación

incoado, los datos captados de las redes sociales pueden tener un valor relativo a fin de establecer una presunción de fraude fiscal, por lo que habrá que valorarlos junto con otros indicios<sup>254</sup>.

En coherencia con ello, el artículo 154, que comentamos, dispone que los datos recolectados de internet de forma automatizada no podrán oponerse frente a la persona a la que tales datos van referidos sino en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación incoado por la Administración tributaria o, en su caso, por la Administración aduanera<sup>255</sup>. Asimismo, respecto a los derechos que la normativa francesa sobre protección de datos personales concede a los interesados, el precepto garantiza el acceso a la información recolectada y que sea objeto de tratamiento por parte de los órganos de la Administración fiscal o aduanera habilitados para ello, salvo el derecho de oposición a que sus datos sean tratados de forma automatizada, lo que permitirá a los interesados ejercer el derecho de acceso a los datos o de rectificación y cancelación de los mismos cuando existan errores<sup>256</sup>.

Finalmente, el último párrafo del punto I del artículo 154 establece que la puesta en práctica de este tratamiento de datos, tanto durante su creación como durante su utilización debe ser proporcionada al fin perseguido. Al respecto, destaca el Tribunal Constitucional francés en su Decisión 2019-796 DC que corresponderá al poder reglamentario, bajo el control del juez, velar porque los algoritmos utilizados para estos tratamientos no permitan coleccionar, explotar y conservar más que los datos estrictamente necesarios para esas finalidades.

A la vista de todas estas garantías para los derechos y libertades de los ciudadanos con que se configura el mecanismo de captación automatizada de datos de internet previsto en el artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020, el Tribunal Constitucional (*Conseil Constitutionnel*) francés, concluye en su Decisión 2019-796 DC que el legislador ha provisto al dispositivo criticado de garantías apropiadas para asegurar, entre el derecho al respeto de la vida privada y el objetivo de valor constitucional de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, una conciliación que no está desequilibrada<sup>257</sup>. Por los mismos motivos el Consejo Constitucional francés ha juzgado que la

---

humana, la supervisión de la decisión ha de ser realizada por una persona competente y autorizada para modificar la decisión, y para ello ha de realizar una acción significativa y no simbólica”.

<sup>254</sup> En este sentido, resulta de interés la Sentencia del Tribunal de Apelación de París, Pôle 5, Chambre 15, de 5 de diciembre de 2018, núm. 18/04953, en la que el Tribunal da validez a las pruebas o indicios obtenidos por los agentes de la Administración tributaria en los perfiles de la red social *LinkedIn* de varios trabajadores de la empresa investigada por la comisión de fraude fiscal en Francia, pero matiza que tal información obtenida de estos perfiles de la red social y de otras fuentes de internet, por sí misma, no puede fundamentar una presunción de fraude fiscal que pueda dar lugar por sí misma a una visita de inspección y posterior registro. Como señala el Tribunal de Apelación, tratándose de los perfiles de *LinkedIn*, no se discute que los mismos se refieren a su autor, pero ello no quita para que las personas describan su actividad y su posición tal como ellas la perciben. Por tanto, si los indicios han sido obtenidos de internet o de una red social, estos elementos han sido puestos en relación con otras informaciones para identificar presunciones de actos fraudulentos.

<sup>255</sup> Como destaca la Decisión del *Conseil Constitutionnel* núm. 2019-796 DC, se trata de procedimientos que aseguran el respeto del principio contradictorio y los derechos de defensa.

<sup>256</sup> La Decisión del *Conseil Constitutionnel* núm. 2019-796 DC indica que las personas interesadas se benefician, destacadamente, de las garantías relativas al acceso a los datos, a la rectificación y cancelación de los datos, así como a la limitación de su tratamiento (párrafo 91).

<sup>257</sup> *Vid.*, párrafo 93 de la Decisión del *Conseil Constitutionnel* 2019-796 DC.

injerencia en el ejercicio de la libertad de expresión y de comunicación es necesaria, adecuada y proporcionada a los objetivos perseguidos. De ahí que la Decisión 2019-796 DC del Consejo o Tribunal Constitucional francés haya avalado ampliamente la constitucionalidad del mecanismo previsto en el artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020, aunque, como hemos señalado anteriormente, haya pronunciado una censura parcial de inconstitucionalidad solo respecto a uno de los supuestos previstos en el precepto que habilitaba el recurso a esta aspiración masiva de datos de internet.

En definitiva, el Legislador ha dotado a la Administración tributaria francesa de una regulación que le permite una más eficaz persecución del fraude fiscal a través de la obtención automatizada de datos de acceso libre publicados en internet, incluidas las redes sociales de millones de ciudadanos y empresas, estableciendo una serie de garantías para asegurar el respeto a la protección de datos personales, a la vida privada y a las libertades de expresión y comunicación de los ciudadanos<sup>258</sup>. Ello se une a la utilización de las técnicas de *big data* e inteligencia artificial que ya viene aplicando desde hace unos años la Administración tributaria francesa en el seno de la Dirección General de Finanzas Públicas y que trata de extraer todo su valor a la información ya disponible en la propia Administración tributaria o la que le es proporcionada por otros actores institucionales o por otras administraciones tributarias en el marco de la cooperación internacional, a través del mecanismo conocido como “*ciblage de la fraude et valorisation des requêtes*”, encaminado a una más eficiente detección del fraude y orientación de la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria<sup>259</sup>. Los datos revelan un aumento de los controles fiscales iniciados con base en los perfiles de riesgo elaborados tras la aplicación de las técnicas de *data mining* y de *machine learning* a la información disponible de la Administración tributaria, con el consecuente aumento de la recaudación derivada de las actuaciones de control<sup>260</sup>.

---

<sup>258</sup> Pese a ello, la doctrina se muestra crítica con este mecanismo ya que, como señala RICOU, Benjamin, *Droit des Procédures Fiscales*, ed. Ellipses, Paris, 2022, p. 47 y ss., aún con estas garantías, el dispositivo del artículo 154 de la Ley de Finanzas para 2020 presenta todavía serios riesgos de atentar contra el derecho a la protección de datos personales. Así, considera este autor, que será muy difícil desde un punto de vista técnico respetar el principio europeo de minimización de datos, que implica coleccionar únicamente los datos necesarios para el tratamiento pretendido.

<sup>259</sup> Un análisis sobre estos mecanismos de *data mining* aplicados por la Dirección General de Finanzas Públicas en Francia realiza LEQUESNE ROTH, Caroline, “La science des données numériques au service du contrôle fiscal français. Réflexions sur l’algorithme”, en Pariente, A., (Dir.), *Les chiffres en finances publiques*, éd. Mare & Martin, Paris, 2019, pp. 177 y ss.

<sup>260</sup> En este sentido, PERROTIN, Frédérique, “Ciblage des contrôles fiscaux et datamining”, *Le Quotidien Juridique*, 20 de mayo de 2020, realiza un balance sobre la eficacia de estas técnicas de *data mining*, destacando, por ejemplo, respecto al control tributario de los particulares, que la recaudación recuperada de las inspecciones iniciadas a partir de los expedientes remitidos o elaborados mediante estas técnicas de *data mining* se elevó en 2019 a más de 785 millones de euros.

#### 4.4. La creación del dispositivo denominado GALAXIE para la lucha contra el fraude fiscal

El último hito en la utilización de tecnologías de *big data* e inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria francesa en la lucha contra el fraude fiscal lo constituye la reciente creación de un nuevo dispositivo denominado GALAXIE<sup>261</sup>. Este nuevo tratamiento de datos informatizado y automatizado es un dispositivo de visualización, a nivel nacional, por una parte, de las relaciones o conexiones existentes entre las entidades mercantiles (relaciones de participación), y entre las entidades mercantiles y las personas físicas (relaciones de cargos directivos en la entidad, de asociado o de accionista) y, por otra parte, de los elementos de contexto de la situación patrimonial y fiscal de estas personas<sup>262</sup>. Este dispositivo podrá ser consultado por los agentes habilitados para ello a fin de mejorar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, para llevar a cabo operaciones de búsqueda de información, de investigación, de programación, de control y de recaudación de las contravenciones al Ordenamiento tributario. En este sentido, la CNIL ha destacado que este dispositivo persigue dos finalidades, ambas, de mejora de los medios del control fiscal. La primera finalidad, que tiene un carácter secundario o marginal, es la mejora de los medios de control fiscal, esto es, de los medios de la comprobación e investigación tributaria, en el marco de la regularización del error cometido por el contribuyente de buena fe. La segunda finalidad, que tiene un carácter principal, es la relativa a la mejora de los medios de control fiscal en el marco de la lucha contra la evasión y el fraude fiscales<sup>263</sup>.

Este dispositivo se establece en el seno, por una parte, de los servicios de la Administración tributaria francesa (DGFIP) encargados de una misión de control de los impuestos, derechos y tasas previstos en el Código General de los Impuestos y, por otra parte, en los servicios de control y de investigación, así como de recaudación de la Dirección General de Aduanas y de los Derechos Indirectos. Los datos que van a ser objeto de tratamiento a través de este dispositivo son los contenidos en el mecanismo denominado “*ciblage de la fraude et valorisation des requêtes*” (CFVR). Por tanto, será este mecanismo el que alimente mensualmente a GALAXIE, especificando el artículo 6 de la Orden del Ministerio de Economía, Finanzas y de la Reactivación de las Cuentas Públicas que autoriza su creación que los datos consultables tendrán una profundidad histórica máxima de diez años a contar desde la colecta de los mismos por la DGFIP en el mecanismo CFVR.

---

<sup>261</sup> Este dispositivo ha sido creado por el Arrêté du Ministère de l'économie, des finances et de la relance comptes publics du 11 de mars 2022 portant autorisation par la direction générale des finances publiques du traitement de données à caractère personnel dénommé GALAXIE (publicado en el Journal Officiel de la République Française de 31 de marzo de 2022).

<sup>262</sup> Con cierta ironía precisa DELMAS, Stéphanie, “Contrôle fiscal; la, nouvelle application Galaxie peut vous identifier comme <<dossier a fort enjeu>>”, *Le Particulier*, de 1 de abril de 2022 (acesible en: [https://leparticulier.lefigaro.fr/jcms/c\\_119428/impot-sur-le-revenu/control-fiscal-la-nouvelle-application-galaxie-qui-vous-identifie-comme-dossier-a-fort-enjeu-20220401](https://leparticulier.lefigaro.fr/jcms/c_119428/impot-sur-le-revenu/control-fiscal-la-nouvelle-application-galaxie-qui-vous-identifie-comme-dossier-a-fort-enjeu-20220401)), que como su nombre onírico deja adivinar, el dispositivo Galaxie permite visualizar las relaciones entre empresas y entre éstas y las personas físicas que tienen cargos en las mismas o son accionistas o partícipes.

<sup>263</sup> Cfr. CNIL, Délibération n° 2022-025 du 17 février 2022 portant avis sur un projet d'arrêté portant création para la direction générale des finances publiques du traitement de données à caractère personnel dénommé GALAXIE (publicado en Légifrance el 1 de abril de 2022).

Los datos de trazabilidad de las consultas realizadas por el personal de la Administración tributaria autorizado se conservarán durante un período de 4 años. La CNIL en su informe sobre el proyecto de Orden por la que se autoriza la creación de este mecanismo ha advertido que en la medida en que la única fuente de datos para el nuevo mecanismo GALAXIE procede del útil CFVR, los datos que no estén previstos en este último no podrán estar presentes en GALAXIE en ausencia de una modificación de la Orden de creación del mecanismo CFVR. Por tanto, si la Administración tributaria francesa considera que el correcto funcionamiento de GALAXIE requiere de datos que no están disponibles en el mecanismo CFVR, deberá proceder a una reforma de la normativa de creación de este último para que se puedan incorporar al mismo ese nuevo tipo de datos necesarios para GALAXIE, lo que requerirá, a su vez, un informe preceptivo de la CNIL.

Respecto al tipo de datos necesarios para que GALAXIE cumpla su función, la CNIL pone de manifiesto que, según ha precisado el Ministerio, en un contexto de modernización de los métodos de visualización de las informaciones relativas a un contribuyente, necesarias para la instrucción de un dossier, los datos consultables en GALAXIE son mayoritariamente públicos o ya accesibles por el conjunto de los agentes de la DGFIP en sus aplicaciones. La CNIL subraya que los datos relativos a las relaciones o conexiones de los asociados y de los dirigentes de una entidad son datos ya publicados en bases públicas o privadas (tales como *qu'infogreffe.fr*<sup>264</sup> o *société.com*<sup>265</sup>). Respecto a los datos profesionales o datos relativos a la actividad económica, se indica que se refieren a informaciones relativas a los precedentes controles fiscales respecto a los cuales todo jefe de servicio dispone ya de una habilitación nacional<sup>266</sup>.

El artículo 3 de la Orden Ministerial que crea este nuevo dispositivo prevé el tipo de datos personales que serán objeto de tratamiento y, a tal efecto, dispone que, por una parte, serán datos de identificación tanto de las personas físicas concernidas como de las entidades jurídicas. Respecto a estas últimas se trata de datos tales como su denominación, fecha de creación, fecha de cese de la actividad, estatuto jurídico, actividad económica desarrollada, etc. Respecto a las personas físicas, serán datos tales como el número de identificación fiscal, nombre y apellidos, fecha de nacimiento, fecha de fallecimiento, estado civil, identidad del cónyuge o pareja, etc. Por otra parte, se tratarán datos fiscales de estas personas, tales como el importe de la cifra de negocios, obligaciones fiscales a las que queda sujeta la empresa, régimen fiscal al que queda sujeta la entidad, dirección fiscal, etc. En cuanto a las personas físicas, obligaciones fiscales a las que queda sujeta, renta fiscal de referencia, año de la declaración de la renta, indicador de “dossier

---

<sup>264</sup> La página *qu'infogreffe.fr*: <https://www.infogreffe.fr/>, ofrece información sobre empresas. Es una agrupación de interés económico de los registros de los tribunales de comercio franceses. Es la plataforma de servicios en línea destinada a acompañar a las empresas y de facilitar los momentos clave de su desarrollo.

<sup>265</sup> La página *société.com*: <https://www.societe.com/>, es una página web especializada en ofrecer información legal, jurídica y financiera de forma gratuita sobre las empresas francesas. Así, ofrece información sobre cifra de negocios, resultados, balance, etc. Entre los datos que ofrece, resaltamos el de la identidad de los dirigentes de la empresa (mandatarios sociales) y su fecha de nacimiento, así como el número de accionistas y de filiales que posee la empresa. También ofrece un servicio, de pago, por el que puede proporcionar en forma digital documentos de la empresa que son objeto de depósito legal.

<sup>266</sup> *Cfr.* CNIL, CNIL, Délibération n° 2022-025 du 17 février 2022 portant avis sur un projet d'arrêté portant création para la direction générale des finances publiques du traitement de données à caractère personnel dénommé GALAXIE.

à fort enjeu”, esto es, un indicador de si se trata de un expediente de alto riesgo fiscal. En definitiva, respecto a las personas físicas relacionadas con empresas, se aportará al dispositivo GALAXIE un indicador de alto riesgo fiscal, esto es, un patrón o perfil de posible caso de defraudación o de evasión fiscal<sup>267</sup>.

Además de los datos de identificación y de los datos fiscales, se incluirán datos del “contexto patrimonial” entre los que se tratarán, en relación con las empresas, datos tales como los relativos a las devoluciones del IVA percibidas, a los honorarios satisfechos por la empresa, número de teléfono, dirección electrónica, indicador de personas sensibles (*indicateur personnes sensibles*). Este indicador entendemos que hace alusión a la calificación del riesgo fiscal de la entidad, esto es, nuevamente se trata de indicadores o patrones que establecen un perfil desde el punto de vista del riesgo de evasión o fraude fiscales de la empresa en cuestión. De ahí la importancia de la conexión entre el mecanismo CFVR y GALAXIE. Asimismo, se tratarán datos como los relativos a las relaciones existentes con los dirigentes y con los asociados. En cuanto a las personas físicas, igualmente se hace referencia al indicador de personas sensibles, el servicio que gestiona el dossier fiscal y datos relativos a las relaciones de dirigentes y de asociados. Como ha destacado POLAK, el amplio panel de datos que podrán ser consultados a través del dispositivo GALAXIE va a permitir a los agentes tener una visión global de la situación y de esta manera proceder a un análisis fiscal y patrimonial eficiente de los contribuyentes seleccionados<sup>268</sup>.

Una de las garantías para los contribuyentes de este dispositivo y para el propio control interno de la Administración tributaria estriba en la trazabilidad diaria de los accesos al mismo y de la obligación de conservar estos datos durante cuatro años. De esta forma se identificará al autor de la consulta, los elementos consultados, la naturaleza de las acciones efectuadas, los motivos de la consulta, la exportación o copia de datos, así como la fecha y hora de la consulta. Asimismo, el contribuyente al que se refieren los datos va a disponer del ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y, en su caso, cancelación de los datos, previstos en el RGPD, no así del derecho de oposición a que sus datos sean tratados, habida cuenta de la misión de orden público desarrollada por la Administración tributaria a estos efectos.

En definitiva, la Administración tributaria francesa, con la puesta en marcha de este nuevo dispositivo llamado GALAXIE y, con la conexión del mismo con el gran dispositivo que hemos estudiado de CFVR, da un paso más en el desarrollo de tecnologías de big data e inteligencia artificial para dotar de mayor eficacia a la misión de control fiscal que tiene encomendada. Entendemos que este dispositivo, basado en técnicas de redes neuronales artificiales, va a permitir un mejor control de las personas físicas y de las empresas que tienen relación con las entidades mercantiles, ofreciendo una visualización de las relaciones existentes entre ellas.

---

<sup>267</sup> Como destaca POLAK, Alexandre, “GALAXIE, le nouvel outil de data mining au service de l’Administration fiscale”, (disponible en: [https://www.finyear.com/GALAXIE-le-nouvel-outil-de-data-mining-au-service-de-l-Administration-Fiscale\\_a47644.html](https://www.finyear.com/GALAXIE-le-nouvel-outil-de-data-mining-au-service-de-l-Administration-Fiscale_a47644.html)), esta noción muestra la singularidad del dispositivo, que identifica ciertos expedientes que representan un riesgo fiscal específico. Por ello, los contribuyentes identificados presentan un riesgo mayor de verse sometidos a un control fiscal.

<sup>268</sup> Cfr. POLAK, Alexandre, “GALAXIE, le nouvel outil...”, cit., p. 1

## Bibliografía

- AEAT (2015): “La Agencia Tributaria intensificará sus actuaciones para aflorar actividad sumergida”, Nota de Prensa de 11 de marzo de 2015.
- AEAT (2019): *Principales resultados 2018*, agosto de 2019. (accesible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2019/AEAT/07-08-19%20Presentaci%C3%B3n%20resultados%20lucha%20contra%20fraude%202018.pdf>).
- AEAT (2020a): *Principales resultados 2019*, junio de 2020.
- AEAT (2020b): La Agencia Tributaria lanza una gran operación en ocho CCAA contra el fraude fiscal en el sector del calzado, Nota de Prensa de 3 de marzo de 2020. (<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2020/AEAT/03-03-20%20NP%20Operaci%C3%B3n%20Scarpe%20II.pdf>).
- AEAT (2020c): *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*, Madrid, 28 de enero de 2020.
- AEAT (2021): *Principales resultados 2020*, junio de 2021.
- AEAT (2022): *Principales resultados 2021*, julio de 2022, (accesible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2022/AEAT/21-07-22-Presentacion-Resultados-control-AEAT-2021.pdf>
- AEPD (2020): *Adecuación al RGPD de tratamientos que incorporan Inteligencia Artificial. Una introducción*, Madrid, febrero de 2020.
- BANCO CENTRAL EUROPEO (2022): “Dictamen del Banco Central Europeo de 15 de marzo de 2022 sobre las limitaciones a los pagos en efectivo”, ECB – PUBLIC, EUR-Lex, CON/2022/9, 2022.
- BEKKERS, Victor; EDWARDS, Arthur y DE KOOL, Dennis (2013): “Social media monitoring: Responsive governance in the shadow of surveillance?”, *Government Information Quarterly*, núm. 30.
- BUTLER, Jeff (2020): “Analytical Challenges In Modern Tax Administration. A Brief History of Analytics at the IRS”, *The Ohio State Technology Law Journal*, vol. 16.1.
- CABRERA PARDO, Manuel Javier (2021): “Tecnologías de información y comunicación en la Agencia Estatal de Administración Tributaria”, *Revista de Treball, Economia i Societat*, núm. 103.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel (2020): “El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 444.
- CARON, Émilie (2021): “Le Big Data fiscal: quelles conséquences pour le contrôle fiscal et les contribuables”, *Gestion & Finances Publiques*, núm. 6/2021.
- CHARPENET, Julie (2019): “Plateformes digitales et États: La corégulations par les données. Le cas des requêtes”, *Revue Internationale de Droit Économique*, tome XXXIII, núm. 3/2019.
- CIAT (2020): *Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la eficiencia de las Administraciones tributarias*, Fundación Bill & Melinda Gates y CIAT, Panamá.
- CLEARY, Duncan (2011): “Predictive Analytics in the Public Sector: Using Data Mining to Assist Better Target Selection for Audit”, *Electronic Journal of e-Government*, Volume 9, Issue 2.
- COMISIÓN EUROPEA, DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA (2021): *VAT gap in the EU: report 2021*, Publications Office, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/30877>.

*La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*

- COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid, 2022. ([https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf))
- CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE (2020): *Trends in the Internal Revenue Service's Fundig and Enforcement*, julio de 2020 (accesible en: <https://www.cbo.gov/publication/56422>)
- CROUZET, Juliette; HORION, Martin y SOUMAGNE, Adrien (2020): "Legalité des traitements de données et incidences sur la régularité des procédures fiscale et pénale subséquentes", *La Semaine Juridique*, núm. 4, 27 janvier 2020.
- DE LA PEÑA AMORÓS, María del Mar (2020): *El deber de información*, Dykinson, Madrid.
- DÉLÉGATION NATIONALE Á LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE (2014): *Le <<data mining>>, une démarche pour améliorer le ciblage des contrôles*, Paris, 14 Janvier 2014, (accesible en: [https://www.economie.gouv.fr/files/files/DNLF/fichier\\_data\\_mining\\_joint.pdf](https://www.economie.gouv.fr/files/files/DNLF/fichier_data_mining_joint.pdf)).
- DELMÁS, Stéphanie, "Contrôle fiscal; la, nouvelle aplicación Galaxie peut vous identifier comme <<dossier a fort enjeu>>, *Le Particulier*, de 1 de abril de 2022 (acesible en: [https://leparticulier.lefigaro.fr/jcms/c\\_119428/impot-sur-le-revenu/controle-fiscal-la-nouvelle-application-galaxie-qui-vous-identifie-comme-dossier-a-fort-enjeu-20220401](https://leparticulier.lefigaro.fr/jcms/c_119428/impot-sur-le-revenu/controle-fiscal-la-nouvelle-application-galaxie-qui-vous-identifie-comme-dossier-a-fort-enjeu-20220401)).
- DELOITTE CENTER FROM GOVERNMENT INSIGHT (2020): *Building the digital revenue agency of the future*, Deloitte Insights,(accesible en: [https://www2.deloitte.com/content/dam/insights/us/articles/6368\\_building-the-digital-revenue-agency/DI\\_building-the%20digital-revenue-agency.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/insights/us/articles/6368_building-the-digital-revenue-agency/DI_building-the%20digital-revenue-agency.pdf)).
- DRUMBL, Michelle Lyon (2021): "Audited: Social Media and Tax Enforcement", *Oregon Law Review*, vol. 99. Forthcoming (draft version of 16 de octubre de 2020).
- DURÁN CABRÉ, José María y ESTELLER MORÉ, Alejandro (2015): "Presentación", en Durán Cabré, José María y Esteller Moré, Alejandro (eds.), *De nuestros impuestos y su administración. Claves para una mejor administración fiscal*, Ediciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 2015.
- ELGIN, Ceyhun; KOSE, M. Ayhan; OHNSORGE, Franziska y YU, Shu (2021): "Understanding Informality", *Centre for Economic Policy Research Discussion Paper 16497*, London (accesible en: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3914265>).
- FEDERICO, Carina y THOMSON, Travis (2019): "Do IRS computers dreams about tax cheats? Artificial intelligence and big data in tax enforcement and compliance", *Journal of Tax Practice & Procedure*, february-march, 2019.
- FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio (2021): "¿Dónde está la moneda virtual? Comentarios a la modificación de la disposición adicional 18º de la LGT", en Merino Jara, Isaac y Suberbiola Garbizu, Irune (Coords.), *Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias*, Wolters Kluwer, Madrid.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio (2021): "La autorización judicial para la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario", en Merino jara, Isaac y Suberbiola Garbizu, Irune (Coords.), *Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias*, Wolters Kluwer, Madrid.
- FREEMAN, Jason B. (2019): "The IRS and big data: The future of fighting tax fraud", *Today's CPA*, January/February 2019.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina (2020a): "El uso de la Inteligencia Artificial por las Administraciones fiscales, una cuestión de principios", (recuperado de <https://www.ciat.org/el-uso-de-la-inteligencia-artificial-por-las-administraciones-fiscales-una-cuestion-de-principios/>).
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina (2020b): "El uso del big data y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que

han de regirla y a los derechos de los contribuyentes”, en Serrano Antón, Fernando (dir.), *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la Era Digital*, Thomson Reuters, Aranzadi, Madrid.

GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés (2020): “La utilización de big data para la lucha contra el fraude fiscal y la protección de datos del contribuyente”, en Bermúdez Sánchez, Javier y De Marcos Fernández, Ana (Coord.), *Transparencia, Lobbies y Protección de Datos*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.

GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2022): “La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 470.

GASCÓN CATALÁN, J. (2018): “Uso de herramientas big data y fuentes de información no estructurada para identificar la riqueza y actividad económica”, presentación realizada el 25 de octubre de 2018 en Lisboa, en el marco de la Conferencia Técnica CIAT-IOTA –AT Portugal. (accesible en: [https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/EventosInstitucionales/Conferencias/2018\\_PO/es/Documentos%20t%c3%a9cnicos/Presentaciones/es/pdf/Sesion\\_12\\_Espana.pdf?&originalPath=aHR0cHM6Ly9jaWF0b3JnLnNoYXJlcG9pbmQuY29tLzpiOi9zL2Nkcy9FZTc5cXN5UDFITIBwTmx1amkwRD R3TUJXYkVjcWpvQjRfSGhKNWxaTzZuTmhBP3JOaW1IPTIacHFmSINBMTBn](https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/EventosInstitucionales/Conferencias/2018_PO/es/Documentos%20t%c3%a9cnicos/Presentaciones/es/pdf/Sesion_12_Espana.pdf?&originalPath=aHR0cHM6Ly9jaWF0b3JnLnNoYXJlcG9pbmQuY29tLzpiOi9zL2Nkcy9FZTc5cXN5UDFITIBwTmx1amkwRD R3TUJXYkVjcWpvQjRfSGhKNWxaTzZuTmhBP3JOaW1IPTIacHFmSINBMTBn)).

GARRIGUES (2021): *Se publica la nueva Ley Antifraude*, Comentario Tributario de 10 de julio de 2021. ([https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/se\\_publica\\_la\\_nueva\\_ley\\_antifraude\\_-\\_julio\\_2021.pdf](https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/se_publica_la_nueva_ley_antifraude_-_julio_2021.pdf)).

GHEORGHIU, Anda (2021): “Fighting with Tax Fraud-Best Practices and Steps for the Future”, en Bratianu, C.; Zbucnea, A; Anghel, F., y Hrib, B. (Edits.), *Strategica. Shaping the Future of Business and Economy*, Tritonic Publishing House, Bucarest.

GONZÁLEZ GARCÍA, I. (2018): “Analytics y Big Data: La nueva frontera. Casos de uso en la AEAT”, *Revista de Administración Tributaria*, núm. 44.

GONZÁLEZ MORENO, J. S. (2015): “Hacienda analizará redes sociales para las investigaciones contra el fraude”, *Diario El País* de 20 de febrero de 2015. (accesible en: [https://elpais.com/economia/2015/02/19/actualidad/1424366635\\_632028.html](https://elpais.com/economia/2015/02/19/actualidad/1424366635_632028.html)).

GRAU RUIZ, María Amparo (2022): “Fiscal Transformations Due to AI and Robotization: Where Do Recent Changes in Tax Administrations, Procedures and Legal Systems Lead Us?”, *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, Volume 19, Issue 4.

GILLES, William y BOUHADANA-GILLES, Irène (2020): “L’effectivité du droit des données et des Gouvernements ouverts”, *International Journal of Digital and Data Law*, vol. 6.

HATFIELD, Michael (2015): “Taxation and Surveillance: An Agenda”, *The Yale Journal of Law & Technology*, vol. 17, n. 319.

HORWITZ, Robert S., y BROWN, Sandra R, (2021): “Where’s Waldo? The IRS’s Search for High-Income Non-Filers”, *Journal of Tax Practice & Procedure*, Otoño 2021.

HOUSER, Kimberly A., y SANDERS, Debra (2017): “The use of big data analytics by the IRS: Efficient solutions or the end of privacy as we know it?”, *Vanderbilt Journal of Entertainment & Technology Law*, vol. 19, núm. 4.

INSPECCIÓN GENERAL DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA (2017): *Memoria de la Administración Tributaria 2017*, tomo I, Ministerio de Hacienda, Madrid.

*La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*

- INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO (2019): *Control de grandes patrimonios*, XXIX Congreso Anual de Inspectores de Hacienda del Estado, Zaragoza. (accesible en: [www.inspectoresdehacienda.org](http://www.inspectoresdehacienda.org)).
- INTERNAL REVENUE SERVICE: *Strategic Plan FY 2018-2022*, p. 19 (accessible en: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3744.pdf>).
- INTRA-EUROPEAN ORGANISATION OF TAX ADMINISTRATION (IOTA) (2017): *Good Practice Guide. Applying Data and Analytics in Tax Administrations*, (accessible en: [https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/gpg\\_project/iota-practice-guide.pdf](https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/gpg_project/iota-practice-guide.pdf))
- JOHNSON, Steve R. (2016): “The Future of American Tax Administration: Conceptual Alternatives and Political Realities”, *Columbia Journal of Tax Law*, vol. 7, núm. 5.
- LAN, Shimeng (2021): “The change of paradigm of tax transparency and it challenges to taxpayer’s rights to privacy and personal data protection”, en Owens, Jeffrey y Rise, Robert, (editors), *Tax Law and Digitalization: The New Frontier for Government and Bussiness*, Kluwer Law International, The Netherland.
- LEQUESNE ROTH, Caroline (2019): “La sciencie des données numériques au service du contrôle fiscal français. Réflexions sur l’algorithme”, en Pariente, A., (Dir.), *Les chiffres en finances publiques*, éd. Mare & Martin, Paris.
- MAHEO, Manuelle y DODELER, Julien (2018): “L’action de la Direction générale des finances publiques contre la fraude à la TVA intracommunautaire”, *Gestion & Finances Publiques*, núm. 3/2018.
- MARCUS, Edouard y LE BARON, Audran (2018): “The French Tax Administration (DGFiP) at the heart of the Government’s digital agenda” en IOTA, *Impact of Digitalisation on the transformation of Tax Administrations*, Budapest.
- NAVARRO SANCHÍS, Francisco J. (2021): “Prólogo” al libro de Sánchez Pedroche, José A. *Comentarios a la nueva Ley de represión del fraude fiscal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- NOUGEIN, Claude y CARCENAC, Thierry (2020): Rapport d’information fait au nom de la commission des finances sur les moyens du contrôle fiscal, enregistré a la Présidence du Senat le 22 juillet 2020.
- NÚÑEZ, F. (2015): “Hacienda rastreará la información de 200.000 webs”, *Diario El Mundo*, de 12 de marzo de 2015, (accesible en <https://www.elmundo.es/economia/2015/03/12/5500ae2022601d20498b4574.html>).
- OCDE (2016): *Technologies for Better Tax Administration. A Practical Guide for Revenue Bodies*, OECD Publishing, Paris. (accessible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264256439-en>).
- OLIVER CUELLO, Rafael (2021): “Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 33.
- PAPIS-ALMANSÁ, Marta (2022): “The Use of New Technologies in VAT and Taxpayers’ Rights” (February 7, 2022). *CJEU: Recent Developments in Value Added Tax 2021* (Linde 2022), (Disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4034858>).
- PEDREIRA MENÉNDEZ, José (2021): “La tributación del arrendamiento de viviendas en el IRPF y su reciente reforma por la Ley 11/2021”, *Garrido Abogados*, 1 de septiembre de 2021. (<https://garrido.es/la-tributacion-del-arrendamiento-de-viviendas-en-el-irpf-y-su-reciente-reforma-por-la-ley-11-2021-articulo-jose-pedreira-menendez/>).
- PELLAS, Jean-Raphäel (2021): “Les nouveaux acteurs du contrôle fiscal”, *RFFP*, núm. 153.

*La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*

- PERROTIN, Frédérique (2020): “Ciblage des contrôles fiscaux et datamining”, *Le Quotidien Juridique*, 20 de mayo de 2020.
- PIANKO, Deborah (2020): *Analytics to Fight Tax Fraud*, International Institute for Analytics, June 2020.
- POLAK, Alexandre: “GALAXIE, le nouvel outil de data mining au service de l'Administration fiscale”, (disponible en: [https://www.finyear.com/GALAXIE-le-nouvel-outil-de-data-mining-au-service-de-l-Administration-Fiscale\\_a47644.html](https://www.finyear.com/GALAXIE-le-nouvel-outil-de-data-mining-au-service-de-l-Administration-Fiscale_a47644.html))
- RESS, Marc (2019): “Big Brother Bercy: le Gouvernement justifie la future collecte de masse”, *Next-inpact*, 16 de octubre de 2019 (accessible en: <https://www.nextinpact.com/article/29728/108307-big-brother-bercy-gouvernement-justifie-future-collecte-masse>).
- RIBES RIBES, Aurora (2021): “La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración”, *Quincena Fiscal*, núm. 18/2021 (citamos por la versión electrónica, BIB 2021/4910).
- RICOU, Benjamin (2022): *Droit des Procédures Fiscales*, ed. Ellipses, Paris.
- ROMERO FLOR, Luis María (2018): “The New Spanish Immediate Information Supply System”, *International VAT Monitor*, volume 29, n° 6.
- ROMERO FLOR, Luis M. (2022): “Tributación del bitcoin”, *Revista Quincena Fiscal*, num 1/2022, (citamos por la versión electrónica: BIB 2022/37).
- SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés (2021): *Comentarios a la nueva ley de represión del fraude fiscal*, CEF, Madrid.
- SCARCELLA, Luisa (2019): “Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making”, *Internet Policy Review*, volume 8, issue 4.
- SERRALLER, Mercedes (2019): “Hacienda lanza la oficina para controlar los grandes patrimonios”, *Expansión*, 6 de abril de 2019.
- SLEMRD, Joel (2015): “Administración tributaria y sistemas fiscales”, en Durán Cabré, José María y Esteller Moré, Alejandro (eds.), *De nuestros impuestos y su administración. Claves para una mejor administración fiscal*, Ediciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona.
- TEGMARK, Max (2017): *Life 3.0. Being Human in the Age of Artificial Intelligence*, Vintage Books, New York.
- TIGTA (2017): “The Internal Revenue Service Is Underutilizing Form 1099-K Data to Identify Tax Returns for Audit”, *Audit Reports*, Report No. 2017-30-083.
- TOSCHER, Steven y KELLERMAN, Daniel (2019): “The impact of big data on IRS civil and criminal tax enforcement”, *Los Angeles Lawyer*, July-August, 2019.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe de fiscalización de las medidas adoptadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de comercio electrónico, ejercicios 2016, 2017 y 2018*.
- U. S. DEPARTMENT OF THE TREASURY (2021): *The American Families Plan Tax Compliance Agenda*, mayo 2021, (disponible en: <https://home.treasury.gov/system/files/136/The-American-Families-Plan-Tax-Compliance-Agenda.pdf>).

## CAPÍTULO 3

### LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS AUTOMATIZADAS TRIBUTARIAS

MARTA MARCOS CARDONA

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Murcia

#### 1. INTRODUCCIÓN

La utilización de las tecnologías de la información en las administraciones públicas está permitiendo la realización de actuaciones automatizadas, sin la intervención directa de ningún empleado público, a través de medios electrónicos.

Más allá de la competencia y responsabilidad del órgano al que se le imputa, los actos generados se caracterizan por la ausencia de factor humano surgiendo el término *bot administrativo* en referencia a esos programas y aplicaciones que permiten la realización de estas actuaciones administrativas<sup>1</sup>.

No es meramente un aprovechamiento de la tecnología digital, sino que estamos hablando de articular sistemas automatizados que, al culminar con la adopción de decisiones individualizadas, obliga a rediseñar el sistema de derechos y garantías de los obligados tributarios. Como destaca Delgado García y Oliver Cuello<sup>2</sup>, aquí no se trata simplemente de tramitar un procedimiento administrativo por medios telemáticos, sino que se da un paso más allá, ya que las posibilidades de las tecnologías de la información y la comunicación son amplias, permitiendo que la resolución de dicho procedimiento sea adoptada por una aplicación informática.

El fundamento de la aplicación de las tecnologías de la información y de la comunicación en el seno de la Administración tributaria en sus relaciones con los obligados tributarios se encuentra en el principio de eficacia en el servicio a los intereses generales, consagrado en el art. 103 CE, según el cual, los principios básicos que deben presidir la actividad de la Administración son los de servicio, objetividad, generalidad, eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación<sup>3</sup>. Los medios tecnológicos, sin duda alguna, permiten acelerar la tramitación de los procedimientos, lo que conlleva la prestación de un servicio de mejor calidad y una simplificación para el obligado tributario del acceso y conocimiento de su estado de tramitación. Todo ello se traduce, además, en una reducción de los tiempos de espera.

---

<sup>1</sup> BAZ LOMBA, C., “Los algoritmos y la toma de decisiones administrativas. Especial referencia a la transparencia”, *Revista CEF Legal* 243, 2021, pág. 150.

<sup>2</sup> DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R., “La actuación administrativa automatizada. algunas experiencias en el ámbito tributario”, *Revista catalana de dret públic*, núm. 35, 2007, pág. 7.

<sup>3</sup> La Exposición de Motivos de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos que estableció el marco jurídico de las relaciones telemáticas entre ciudadano y Administración señalaba en esta línea que “al servicio, pues, del ciudadano, la Administración queda obligada a transformarse en una Administración regida por el principio de eficacia que proclama el artículo 103 de nuestra Constitución”.

Son pues, ventajas en términos de eficiencia, economicidad y eficacia de la acción, las que resaltan del automatismo en las actuaciones, a las que se suman una igualdad y uniformidad de trato a los obligados tributarios, razones estas que aconsejan su utilización en una variedad de procesos tributarios, siempre que no conlleven la renuncia o limitación de derechos fundamentales ni se vean quebrantadas sus garantías como administrado. En este sentido, un aspecto fundamental que va a ser profundizado es tratar de determinar qué tipo de actuaciones tributarias admitirían su total automatización, diseñando un test de compatibilidad, frente a las que, por el contrario, convendría que el procedimiento continuará siendo realizado de forma personal y, en último término, a las que les deberá estar vedadas las decisiones automatizadas.

Como hemos de ver tanto la normativa administrativa como la tributaria han configurado algunas especialidades que deberían proteger que el obligado tributario no sienta mermados sus derechos por la circunstancia de que algunas actuaciones administrativas se realicen sin intervención directa de un empleado público, y que, en algún punto, no se alcanza por claroscuros que denotan cierta opacidad de los procesos. De ahí que resulte fundamental el análisis de las garantías del administrado y los que podemos denominar “derechos digitales”, frente al uso de la actuación administrativa automatizada. Eficacia administrativa sí, pero con salvaguarda de los derechos mediante la búsqueda de un equilibrio entre las indiscutibles utilidades que la intervención de la inteligencia artificial proporciona y la garantía de los derechos de los obligados tributarios en este nuevo escenario digital. Intensificar la eficiencia sin sacrificio ni deterioro desproporcionado de derechos.

No obstante, como se ha reseñado, ciertas trazas de opacidad en la regulación provocan que aflore una cierta desconfianza ante la actuación de forma automatizada por parte de la administración. Así, para Uríos y Alamillo, “la resolución automatizada de procedimientos administrativos habría de ser excepcional y debidamente justificada”<sup>4</sup>. Circunscritas a decisiones regladas constituirían los límites infranqueables para Cervantes, De diego, Mejías, Mestre, Plaza y Ruiz, para quienes las actuaciones automatizadas deberían ceñirse a procedimientos sencillos, en los que la resolución viene determinada por la aplicación automática de unos parámetros ya delimitados y por ello no hay margen de desvío alguno respecto de la resolución que hubiera adoptado el órgano administrativo por medios convencionales<sup>5</sup>. Tales reticencias contrastaban con el impulso normativo que se dio a través de la hoy derogada Ley 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos al alentar la aplicación de medios electrónicos a los procesos de trabajo y a la gestión de los procedimientos y de la actuación administrativa<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> URIOS APARISI, X., y ALAMILLO DOMINGO, I., “Los límites a la utilización del sello de órgano por parte de las administraciones públicas en la ley 11/2007”, Comunicación presentada a las Jornadas Tecnimap, celebradas en Gijón del 27 al 30 de noviembre de 2007. Disponible en [https://administracionelectronica.gob.es/pae\\_Home/dam/jcr:f86eee04-80f6-48d4-b5eb-9371f8d6d067/Comunicacion\\_TCO-196-2007DP.pdf](https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/dam/jcr:f86eee04-80f6-48d4-b5eb-9371f8d6d067/Comunicacion_TCO-196-2007DP.pdf).

<sup>5</sup> CERVANTES, C. J.; DE DIEGO, R.; MEJÍAS, M.; MESTRE, E.; PLAZA, A., y RUIZ, E., *Guía de la Ley General Tributaria*, Ciss, Valencia, 2004.

<sup>6</sup> Cfr. Art. 33.1 de la Ley 11/2007.

Precisamente, uno de los apartados más controvertidos que va a ser objeto de nuestro análisis, se adentra sobre si las decisiones administrativas automatizadas pueden ser producto del ejercicio de potestades discrecionales. Su admisión supondría reconocer que mediante una programación el sistema informático pueda realizar una elección entre diversas opciones, todas ellas válidas, en un intento de representar la racionalidad humana.

Fuera del ámbito tributario, en concreto en el derecho laboral, las decisiones automatizadas han sido también objeto de polémica en los últimos tiempos a raíz de habilitarse, mediante el Real Decreto-ley 2/2021, de 26 de enero, de refuerzo y consolidación de medidas sociales en defensa del empleo, la extensión de actas de infracción automatizadas, es decir, sin intervención directa de un funcionario actuante en su emisión. Esta pretensión de aprovechar las ventajas del Big Data para detectar patrones de fraude ha tenido una primera respuesta del Sindicato de Inspectores de Trabajo y Seguridad Social lo cuales han contestado ante esa reforma de forma contundente que la automatización de las sanciones rompe con los principios de legalidad, seguridad jurídica, eficiencia, neutralidad e imparcialidad de la inspección de trabajo y seguridad social<sup>7</sup>.

## 2. CONCEPTO, PRECISIONES TERMINOLÓGICAS Y CARACTERÍSTICAS

La primera definición de una actuación administrativa automatizada se insertó en el anexo de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos<sup>8</sup>, como “la producida por un sistema de información adecuadamente programado sin necesidad de intervención de una persona física en cada caso singular. Incluye la producción de actos de trámite o resolutorios de procedimientos, así como de meros actos de comunicación”<sup>9</sup>. Es decir, aquella actividad realizada por una Administración pública al ejercitar, en el marco de sus competencias encomendadas, la potestad administrativa<sup>10</sup>. La Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen

---

<sup>7</sup> <https://www.asnala.com/media/docs/corona/573-SITSS-AUTOMATIZACION-SANCIONES.pdf>. Alegan, entre otras cuestiones, que con esta medida se rompe la eficacia del servicio público prestado y la necesaria seguridad jurídica, reiterando la importancia de que las actuaciones de inspección sean específicas, profesionales y mediante procedimientos claramente establecidos y conocidos e independientes. Además, las actuaciones de forma automatizadas no tendrían la presunción de certeza de las actas extendidas por personal con competencia en la materia, por cuanto que el artículo 23 de la Ley 23/2015, Ordenadora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, delimita esta presunción de certeza a los hechos que hayan sido comprobados por Subinspectores e Inspectores. Posteriormente se volverá sobre esta cuestión.

<sup>8</sup> Dicha normativa fue derogada por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y siendo su regulación asumida por esta última norma y por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

<sup>9</sup> CASTELLANOS GARIJO, M., “Actuaciones administrativas automatizadas y RPA en la gestión pública”, *Actuación y funcionamiento por medios electrónicos: el largo camino hacia la transformación digital*, nº III, 1, jul. de 2021, Editorial Wolters Kluwer, págs. 1 y 2. De esta definición se deducen tres elementos característicos de la misma: a) No solo se refiere a actos administrativos (como declaración de voluntad, juicio o conocimiento realizada por una administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa reglada) sino también a otras actuaciones; b) realizarse en el marco de un procedimiento administrativo y c) por último, no debe intervenir de forma directa un empleado público.

<sup>10</sup> MARTÍN DELGADO, I. (“Naturaleza, concepto y régimen jurídico de la actuación administrativa automatizada”, *Revista de Administración Pública* núm. 180, Madrid, septiembre-diciembre, 2009, pág. 367) la define “como toda declaración

Jurídico del Sector Público, contiene la definición actualmente vigente según la cual “Se entiende por actuación administrativa automatizada, cualquier acto o actuación realizada íntegramente a través de medios electrónicos por una Administración Pública en el marco de un procedimiento administrativo y en la que no haya intervenido de forma directa un empleado público”<sup>11</sup>. En el ámbito de la normativa autonómica, una concepción de lo que se consideran actuaciones automatizadas se recoge en el Decreto 622/2019, de 27 de diciembre, de administración electrónica, simplificación de procedimientos y racionalización organizativa de la Junta de Andalucía<sup>12</sup>. Se apuesta por promover activamente la actuación administrativa automatizada en actividades que puedan producirse mediante un sistema de información adecuadamente programado sin necesidad de intervención directa de un empleado público en cada caso singular y especialmente las que consistan, entre otros supuestos, en la “adopción de un acuerdo o decisión administrativa mediante la aplicación de fórmulas matemáticas y otros procesos puramente mecánicos en los que se utilicen valores cuantificables y susceptibles de ser expresados en cifras y porcentajes” y en “la constatación puramente mecánica de requisitos previstos en la normativa aplicable y la posterior declaración, en su caso, de la consecuencia jurídica prevista en la misma”<sup>13</sup>.

En conclusión, la actuación administrativa automatizada se puede definir como la producida por un sistema de información programado adecuadamente sin necesidad de intervención de una persona física en cada supuesto individual. Tal automatización conlleva el uso tecnológico no como mero apoyo, sino que actúa activamente en el *iter* procedimental.

Se trataría de lo que podemos denominar “actos administrativos de elaboración electrónica” caracterizados por su automatización frente a los “actos administrativos de forma electrónica” que son meramente actos digitalizados mediante soporte informático, de modo que es electrónico al estar expresado sobre material electrónico. Es la forma, señala Lacava, la que lo denomina y no el contenido, que continúa siendo determinado por el funcionario<sup>14</sup>. Los primeros, por el contrario, requieren concretar los requerimientos técnicos y jurídicos de la actuación automatizada para poder realizar la programación informática que deberá respetar los citados requerimientos. Aquí es el contenido del acto el que resulta electrónico y no necesariamente la forma, “dado que es la misma computadora, mediante un programa informático, la que determina y emite el acto administrativo. En este último caso, la actividad humana se limita sólo a la realización del software que permitirá al ordenador, una vez provisto de todas las informaciones necesarias, emitir el acto

---

de voluntad, juicio, conocimiento o deseo realizada por una Administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa mediante el empleo de un sistema de información adecuadamente programado, y adoptada en el caso concreto sin necesidad de intervención de una persona física”.

<sup>11</sup> Art. 41.1 de la Ley 40/2015.

<sup>12</sup> BOJA nº 250 de 31/12/2019.

<sup>13</sup> Cfr., art. 40 del Decreto 622/2019, de 27 de diciembre.

<sup>14</sup> LACAVA, F, “Decisiones administrativas automáticas y derechos”, *Revista de Derecho Público*, 2018-1, Derechos humanos y nuevas tecnologías-I”, 2018, pág. 235. Como destaca, tal terminología fue introducida por DUNI, G., “L'utilizzabilità delle tecniche elettroniche nell'emanazione degli atti e nei procedimenti amministrativi. Spunto per una teoria dell'atto amministrativo emanato nella forma elettronica, en *Teleamministrazione*”, voz de la *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XXX, Roma, 1993; Vid. ASIMISMO, MASUCCI, A., *L'atto amministrativo elettronico*, Napoli, 1993.

respectivo. A partir de esa programación previa, es la computadora quien evaluará las condiciones de admisibilidad, los requisitos de legitimación y los presupuestos que son relevantes para la emanación de la decisión”. En puridad, por tanto, no desaparece la actividad de la persona física la cual está implicada en la programación que habilitará a la máquina para adoptar la decisión administrativa<sup>15</sup>.

Pues bien, la posibilidad de que las tecnologías de la información y de la comunicación se empleen para codificar un proceso decisor del que emane una decisión administrativa automatizada implica, entre otras consecuencias, pasar de una “computadora archivo” a una “computadora funcionario”<sup>16</sup>.

No hay que confundir los actos resolutorios automatizados con la gestión masiva de actos tributarios tan característicos de nuestra gestión y que suponen una actuación automatizada, pero no un acto administrativo resolutorio. Con precisión Oliver Cuello<sup>17</sup> señala que las previsiones contenidas en el art. 96.3 LGT y en el art. 100.2 LGT irían referidas a aquellos supuestos en que el acto resolutorio del procedimiento tiene carácter automatizado, y no simplemente a los casos en los que “la Administración Tributaria actúe de forma automatizada”. Esta última expresión es mucho más amplia siendo muy frecuente que la Administración Tributaria utilice herramientas informáticas de apoyo a la decisión, que no implican la emisión automatizada de un acto administrativo. Se acota, en suma, a los procedimientos automatizados como aquellos que culminen con la toma de decisiones automáticas. En todo caso critica Suberbiola Garbizu lo difusa que resulta la frontera entre los actos resolutorios automatizados y la gestión masiva de los actos tributarios. Por ello, señala, el refuerzo de las garantías del contribuyente exige que se facilite al obligado tributario información, además de los recursos pertinentes, sobre su condición de acto automatizado<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> LACAVA, F. J. (“Decisiones administrativas automáticas...”, *op. cit.*, pág. 235) resume el esquema esencial de la automatización que constaría de las siguientes fases: 1) Predisposición de los supuestos abstractos a través de la elección e introducción en el programa informático (software); 2) inserción en el programa de los datos específicos relativos al procedimiento concreto a instruir y concluir, es decir, la subsunción de los elementos concretos en los supuestos abstractos, y 3) decisión automatizada derivada del producto (algoritmo) de la actividad descrita en los puntos precedentes.

<sup>16</sup> Como destaca Russo, V. (“Introduzione agli atti amministrativi elettronici: tradiscrezionalità e vincolatività”, en AA. VV., *Diritto e nuove tecnologie. Saggi di informatica giuridica avanzata*, DLex, Roma, 2008), “No cabe ninguna duda de que, entre las varias funciones atribuidas al ordenador en el ámbito de la Administración pública, aquellas relativas a la producción automática de actos administrativos son decididamente las más complejas y fascinantes. En esos casos, el ordenador no desarrolla solamente un rol auxiliar en la actividad decisoria de los funcionarios, sino que sustituye al hombre mismo al momento de la determinación del contenido de la decisión, deviniendo a todos los efectos un verdadero funcionario público”.

<sup>17</sup> OLIVER CUELLO, R., “La emisión de certificados electrónicos” en AA.VV. (coord. A. Menéndez), *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova, Valladolid, 2010, pág. 526. DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R., “Regulación de la informática decisonal en la administración electrónica tributaria”, Comunicación presentada en las Jornadas Tecnimap, celebradas en Sevilla del 30 de mayo al 2 de junio de 2006, pág. 7, disponible en [https://administracionelectronica.gob.es/pae\\_Home/dam/jcr:10939fad-cdd1-439e-9dbe-4f635a805f92/regulacion\\_de\\_la\\_informatica.pdf](https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/dam/jcr:10939fad-cdd1-439e-9dbe-4f635a805f92/regulacion_de_la_informatica.pdf).

<sup>18</sup> SUBERBIOLA GARBIZU, I., “Inteligencia artificial, opacidad y motivación de las decisiones administrativas automatizadas”, en *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, dir. Isaac Merino Jara, coord. Antonio Vazquez del Rey y Villanueva e Irune Suberbiola Garbizu, Wolters Kluwer, 2021, págs. 303 y 304.

Esta digitalización de la actuación administrativa, como afirma Méndez Juez<sup>19</sup> se manifiesta a nivel externo mejorando su relación con los ciudadanos, y a nivel interno al agilizarse los procedimientos mediante una gestión eficaz. Estos dos niveles se conforman dentro de sendas estructuras de operatividad, denominadas *front office* y *back office*. El primero es la cara visible de la organización, el diseño que permite a la organización relacionarse con la sociedad como ocurre con las sedes electrónicas de las organizaciones públicas. El *back office* sería el rostro no visible de la organización, la “trastienda”, el lugar donde se desarrollan los procesos internos y la planificación de la Administración Pública. Este *back office* permite a la administración tributaria obtener documentación y recibir información de una forma más rápida, con mayor eficacia y eficiencia del sistema.

La ausencia de persona física en la adopción de una resolución administrativa ha provocado, por parte de la doctrina administrativista, la necesidad de plantear una reconfiguración de las categorías jurídicas, en concreto una redefinición del concepto de acto administrativo. En una apretada síntesis<sup>20</sup> el órgano administrativo sería el resultado de una agrupación de funciones en torno a la persona de su titular mientras que el acto administrativo es una declaración de voluntad, cualidad exclusiva del ser humano. En la medida en que en la actuación administrativa automatizada la función la ejerce una máquina, el acto resultante, como producto de una máquina, no puede ser entendido como expresión de voluntad, al carecer de ella. En palabras de Valero Torrijos, esa circunstancia “produce una quiebra del elemento subjetivo del acto administrativo en la medida en que no existe una intervención inmediata del titular del órgano en la determinación de su contenido, por lo que difícilmente cabe imputarle de forma directa la producción del acto incluso en el caso de que estampara personalmente su firma en el mismo dado que se limita a validar formalmente la respuesta elaborada por un sistema automatizado”<sup>21</sup>. Para Martín Delgado, sin embargo, el que “la resolución administrativa sea materialmente adoptada por un ordenador en ejecución de una aplicación informática especialmente diseñada a tal fin y plasmada en un soporte diferente influye sobre la forma, pero no sobre la sustancia. Órgano administrativo y acto administrativo continúan siendo concebidos de la misma manera”<sup>22</sup>. La conexión entre el producto decisional automatizado y el titular del órgano se produciría mediante la firma electrónica, en la medida en que cualquier actuación administrativa, y la automatizada no constituye una excepción, debe ser debidamente firmada como garantía de la identidad de su autor y de que aquélla es expresión de la voluntad de éste, que asume su contenido. En suma, puesto que lo que se

---

<sup>19</sup> MÉNDEZ JUEZ, M., “Oportunidades y retos de la e-Administración local en España: la importancia de la Sede Electrónica”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 4, 2013, pág. 383.

<sup>20</sup> Seguimos en este punto a MARTÍN DELGADO, I., “Naturaleza, concepto y régimen jurídico ...”, *op. cit.*, págs.356-366.

<sup>21</sup> VALERO TORRIJOS, J., *El régimen jurídico de la e-Administración. El uso de los medios informáticos y telemáticos en el procedimiento administrativo común*, 2.ª ed., Ed. Comares, Granada, 2007, pág. 73.

<sup>22</sup> MARTÍN DELGADO, I., “Naturaleza, concepto y régimen jurídico...”, *op. cit.*, pág. 360. PONCE SOLÉ, J., (“Inteligencia artificial, Derecho Administrativo y reserva de humanidad: algoritmos y procedimiento administrativo debido tecnológico”, *Revista General de Derecho Administrativo* núm. 50, 2019, pág. 5) en esta línea entiende que la regulación de las actuaciones administrativas automatizadas encuentra acomodo en las categorías clásicas de órgano administrativo y acto administrativo.

automatiza es el proceso de toma de decisiones, esto es, el ejercicio de la función o funciones asignadas al órgano y no el órgano mismo, la actuación automatizada no sería “sino una forma de adoptar resoluciones administrativas que ni afectan al órgano (que sigue estando integrado por personas físicas ayudadas de medios materiales y regido por su titular, también persona física) ni altera la competencia. Es el resultado de la aplicación de las TIC al proceso decisorio de la Administración pública en el marco del procedimiento en su fase de terminación”<sup>23</sup>. De ahí que considere vigente la teoría del órgano sin quiebra alguna del elemento subjetivo del acto administrativo. La actuación automatizada se imputa al órgano con competencias, que a su vez es el que firma el acto.

Habría que constatar, seguidamente, el encaje de los actos resolutorios en el ámbito de los procesos automatizados dentro del concepto tradicional de acto administrativo. En este punto se observa que el contenido del acto administrativo adoptado por medios electrónicos tiene que ser equivalente a la decisión hecha por una persona física, de modo que la diferencia se halla en el soporte (electrónico) utilizado. Es lo que se ha venido en llamar el “principio de neutralidad jurídica del canal tecnológico empleado”<sup>24</sup>. En suma, estaríamos ante actos administrativos adoptados por medios digitales cuya eficacia estaría supeditada al cumplimiento de los requisitos legales que emanan de su régimen jurídico, tales como la necesidad de habilitación normativa previa, la identificación de los órganos actuantes, la autenticación de la actuación, así como la aprobación y publicidad de los programas y especificaciones empleados.

### 3. MARCO LEGAL DE LA INFORMÁTICA DECISIONAL

La base jurídica que otorga cobertura y legitima a las actuaciones automatizadas se encuentra en la normativa administrativa común y, de forma más específica en el ámbito tributario, en la LGT.

En la LGT la informática decisional<sup>25</sup> -esto es, la actuación de la inteligencia artificial en la adopción de acuerdos o resoluciones, una respuesta, en definitiva “automatizada de la administración, en nuestro caso, tributaria-, frente a la informática meramente instrumental, aparece reconocida en el art. 100.2 LGT al declarar que “tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación”. Para Cervantes, De Diego, Mejías, Mestre, Plaza y Ruiz<sup>26</sup>, el

---

<sup>23</sup> *Op. cit.*, págs. 362 y 363.

<sup>24</sup> BOIX PALOP, A., “La neutralidad tecnológica como exigencia regulatoria en el acceso electrónico a los servicios administrativos”, *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 16, 2007.

<sup>25</sup> Como señala ROVIRA FERRER, I. (*Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: Análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación*, Tesis Doctoral, Universitat Oberta de Catalunya, 2010, págs. 143 y 144), la posibilidad de incorporación de la informática decisional, fue una de las grandes novedades que aportó la LGT de 2003. “Sin lugar a duda, su reconocimiento supuso uno de los pasos más importantes en todo este proceso de tecnificación administrativa, y es que, además de ofrecer una celeridad sin precedentes en los procedimientos de la Administración, llegó a permitir que la actuación administrativa (especialmente la adopción de actos y resoluciones) pudiera realizarse con independencia de la intervención humana”.

<sup>26</sup> CERVANTES, C. J.; DE DIEGO, R.; MEJÍAS, M.; MESTRE, E.; PLAZA, A., y RUIZ, E., *Guía de la Ley ....*, *op. cit.*, pág. 243.

art. 100.2 LGT incluye una novedad de importante calado, no ya para el Derecho tributario sino para el conjunto del Derecho administrativo; a saber, la posibilidad de terminación automatizada de los procedimientos, que supone una quiebra en el concepto tradicional de acto administrativo como instrumento que encierra una manifestación de voluntad, conocimiento o juicio del órgano administrativo, ya sea expresa, tácita o presunta. El citado art. 100.2 LGT inaugura una nueva dimensión en el Derecho, que solo parece admisible si ello no supone deterioro alguno de las garantías de los contribuyentes y de los fines que la Administración está llamada a cumplir.

Si bien seguidamente se analizará el régimen establecido por nuestra normativa tributaria, que fue, hay que destacarlo, la pionera en vislumbrar la realización de actos y actuaciones realizadas íntegramente por medios electrónicos, sin intervención de persona física, luego ampliada al conjunto de la actuación de las Administraciones Públicas, comenzamos el recorrido legislativo con la normativa administrativa. En particular, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, la cual prevé en su artículo 41.2 que, en caso de actuación automatizada deberá establecerse previamente el órgano u órganos competentes, según los casos, para la definición de las especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad y, en su caso, auditoría del sistema de información y de su código fuente. Asimismo, se indicará el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación. Esta norma recoge casi de forma literal el contenido del artículo 39 de la Ley antes citada 11/2007 de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos que fue derogada por la Ley 39/2015.

También, el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE, regula las decisiones individuales automatizadas y las habilita siempre que estén autorizadas por el derecho de un estado miembro, y se establezcan las medidas adecuadas para salvaguardar los derechos y las libertades y los intereses legítimos de la persona interesada.

Sin valor normativo puede mencionarse la “Carta de Derechos Digitales” adoptada el pasado 14 de julio de 2021<sup>27</sup> que ofrece un marco de referencia para garantizar los derechos de la ciudadanía en la nueva realidad digital. El apartado tercero titulado “derechos de participación y de conformación del espacio público”, incluye en los denominados “Derechos digitales de la ciudadanía en sus relaciones con las Administraciones públicas”, la necesidad de promover los derechos de la ciudadanía en relación con la inteligencia artificial reconocidos en el documento en el marco de la actuación administrativa y en todo caso los siguientes:

---

<sup>27</sup> El documento se estructura en seis apartados: "derechos de libertad", "derechos de igualdad", "derechos de participación y de conformación del espacio público", "derechos del entorno laboral y empresarial", "derechos digitales en entornos específicos" y "garantías y eficacia". A su vez en cada uno de ellos se incluyen una relación de derechos que alcanzan un total de veintiocho.

- a) Que las decisiones y actividades en el entorno digital respeten los principios de buen gobierno y el derecho a una buena Administración digital, así como también los principios éticos que guían el diseño y los usos de la inteligencia artificial.
- b) La transparencia sobre el uso de instrumentos de inteligencia artificial y sobre su funcionamiento y alcance en cada procedimiento concreto y, en particular, acerca de los datos utilizados, su margen de error, su ámbito de aplicación y su carácter decisorio o no decisorio. La ley podrá regular, señala, las condiciones de transparencia y el acceso al código fuente, especialmente con objeto de verificar que no produce resultados discriminatorios.
- c) Obtener una motivación comprensible en lenguaje natural de las decisiones que se adopten en el entorno digital, con justificación de las normas jurídicas relevantes, tecnología empleada, así como de los criterios de aplicación de estas al caso. El interesado tendrá derecho a que se motive o se explique la decisión administrativa cuando esta se separe del criterio propuesto por un sistema automatizado o inteligente.
- d) Que la adopción de decisiones discrecionales quede reservada a personas, salvo que normativamente se prevea la adopción de decisiones automatizadas con garantías adecuadas.

Finalmente añade que “será necesaria una evaluación de impacto en los derechos digitales en el diseño de los algoritmos en el caso de adopción de decisiones automatizadas o semiautomatizadas”.

Como se ha dicho línea atrás, el ámbito tributario ha sido pionero en el reconocimiento legal de la informática decisional<sup>28</sup>, que lleva a sustituir la inteligencia humana por la artificial; esto es el destacado papel de la informática en el proceso de toma de decisiones. En efecto, los orígenes de la actuación administrativa automatizada en el panorama normativo español los encontramos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que constituyó el primer texto normativo en otorgar cobertura jurídica a la producción de actos administrativos sin intervención de empleado público. En concreto, el artículo 96 -bajo el título de “Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas”- permite el empleo por parte de la Administración tributaria de las nuevas tecnologías en el desarrollo de su actividad y para el ejercicio de sus competencias, estableciendo en su artículo 96.3 que “Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la

<sup>28</sup> DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R., “La actuación administrativa automatizada. algunas experiencias en el ámbito tributario”, *Revista catalana de dret públic*, núm. 35, 2007, pág. 8.

GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F. (*Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Civitas, Madrid, 1997, págs. 812-814) distinguen los siguientes ámbitos de actuación de las tecnologías de la información y la comunicación en el seno de las Administraciones Públicas: documental, registral, operacional, decisional y de investigación.

programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse”. Este apartado de la LGT<sup>29</sup> al aludir explícitamente a la actuación automatizada, aplicaciones informáticas frente a la inteligencia humana, está haciendo un reconocimiento expreso de la informática decisional.

El desarrollo de esta previsión legal se produjo a través del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. En concreto, los artículos 82 a 86 regulan la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las actuaciones y procedimientos tributarios. El artículo 85 establece que, en los supuestos de actuación administrativa automatizada, las aplicaciones informáticas que efectúen tratamientos de información cuyo resultado sea utilizado por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades para las que se determine directamente el contenido de las actuaciones administrativas, deben ser previamente aprobadas mediante resolución del órgano que debe ser considerado responsable a efectos de la impugnación de los actos administrativos correspondientes. Asimismo, añade que, cuando se trate de diferentes órganos de la Administración tributaria no relacionados jerárquicamente, la aprobación corresponde al órgano superior jerárquico común de la Administración de que se trate, sin perjuicio de las facultades de delegación que establezca el ordenamiento jurídico.

La Exposición de Motivos de la LGT ya significaba que entre los objetivos que se pretenden conseguir con la norma se hallaba el posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios. En este contexto, destaca “la importancia otorgada al empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos por la Administración tributaria para el desarrollo de su actividad y sus relaciones con los contribuyentes, con fijación de los principales supuestos en que cabe su utilización, con una amplia habilitación reglamentaria”.

#### **4. RÉGIMEN JURÍDICO**

Resulta necesario delimitar un régimen jurídico que desarrolle las actuaciones automatizadas, tratando de equilibrar las indudables ventajas que aporta con los quebrantos que pudieran desprenderse en el caso de que se erosionen los derechos y garantías que asisten a los obligados tributarios<sup>30</sup>.

##### **4.1. Previa habilitación normativa y publicidad de las actuaciones automatizadas tributarias**

Toda actuación administrativa automatizada debe estar previamente avalada a través de una habilitación normativa. Dado que no todos los actos resolutorios emanados pueden adoptarse mediante mecanismos automatizados, la seguridad jurídica exige publicitar cuáles son las actuaciones seleccionadas.

---

<sup>29</sup> A diferencia de lo que establecía el art. 45.3 de la Ley 30/1992.

<sup>30</sup> Como señala MARTÍN DELGADO, I., (“La gestión electrónica del procedimiento administrativo”, *Cuadernos de derecho local*, núm. 21, 2009, pág. 14) de los diferentes retos que trae consigo la Administración electrónica, uno de los más importantes es el relativo a la construcción del concepto y del régimen jurídico de la actuación administrativa realizada íntegramente por medios electrónicos.

Tal y como se ha significado líneas atrás, el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE, habilita las decisiones individuales automatizadas si están autorizadas por el derecho de un estado miembro. Esta habilitación en el ámbito tributario se halla en la LGT y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RD 1065/2007).

El artículo 13.2 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos establece, con referencia al ámbito estatal, que la determinación de una actuación administrativa como automatizada se autorizará por resolución del titular del órgano administrativo competente por razón de la materia o del órgano ejecutivo competente del organismo o entidad de derecho público, según corresponda, y se publicará en la sede electrónica o sede electrónica asociada<sup>31</sup>.

Una cuestión que se ha venido planteando al desentrañar el régimen jurídico de las actuaciones automatizadas gira en torno a la exigencia o no de publicitar las especificaciones y programas empleados. La normativa administrativa en su inicio, materializada en el art. 45.4 de la derogada Ley 30/1992, dispuso la necesidad de que los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que fueran utilizados por las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus potestades, fueran previamente aprobados por el órgano competente, “quien deberá difundir públicamente sus características”. La derogación de este apartado por la también actualmente derogada Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos que, al diseñar los aspectos del régimen de las actuaciones administrativas automatizadas, omitió toda referencia a la difusión de los programas, evidenció su voluntad de prescindir de tal requisito.

No obstante, la publicidad en la sede electrónica se ha vuelto a recoger en el Real Decreto 203/2021. En concreto dentro del contenido mínimo a incluir en cualquier sede electrónica o sede electrónica asociada se alude a la inserción de la relación actualizada de las actuaciones administrativas automatizadas vinculadas a los servicios, procedimientos y trámites disponibles. Además, cada una se acompañará de la descripción de su diseño y funcionamiento, los mecanismos de rendición de cuentas y transparencia, así como los datos utilizados en su configuración y aprendizaje<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> Asimismo, la resolución expresará los recursos que procedan contra la actuación, el órgano administrativo o judicial, en su caso, ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que las personas interesadas puedan ejercitar cualquier otro que estimen oportuno y establecerá medidas adecuadas para salvaguardar los derechos y libertades y los intereses legítimos de las personas interesadas. En el ámbito de las Entidades Locales, el art. 13.3. de la citada norma remite, en caso de actuación administrativa automatizada, a lo dispuesto en la disposición adicional octava del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional.

<sup>32</sup> Cfr. artículo 11 del Real Decreto 203/2021.

En la normativa tributaria sí se previó y se mantuvo la necesidad de aprobar y dotar de publicidad a los programas y las especificaciones necesarias para la actuación administrativa automatizada. El art. 96.4 de la LGT establece que “Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente”. De la literalidad del precepto se advierte la necesidad de un acto administrativo del órgano competente con publicidad suficiente para que valide y legitime el uso automatizado de la información a través de las aplicaciones informáticas, telemáticas y electrónicas de la Administración tributaria<sup>33</sup>. Esta llamada al reglamento se concreta en el art. 85 del Reglamento de gestión e inspección al señalar que, en los supuestos de actuación automatizada, las aplicaciones informáticas que efectúen tratamientos de información cuyo resultado sea utilizado por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades y por las que se determine directamente el contenido de las actuaciones administrativas, habrán de ser previamente aprobadas mediante resolución del órgano que debe ser considerado responsable a efectos de la impugnación de los correspondientes actos administrativos. Además, señala que los interesados podrán conocer la relación de las aplicaciones informáticas mediante consulta en la página web de la Administración tributaria correspondiente. Convenimos con Delgado García y Oliver Cuello<sup>34</sup> que carecería de sentido una aprobación de los programas y aplicaciones informáticas que se mantuviera en secreto, pues, precisamente, la finalidad de este precepto es la de informar a los obligados tributarios sobre los medios tecnológicos que emplea la Administración Tributaria.

De hecho, la AEAT viene publicando con cierta periodicidad el catálogo de las aplicaciones informáticas para el desarrollo de actuaciones administrativas automatizadas. La última normativa aprobada a estos efectos es la Resolución de 4 de julio de 2019. De la misma manera las CCAA han hecho lo propio a través de textos normativos y en los que se aprecia, como más adelante se examinará, la paulatina ampliación de su elenco con el fin de optimizar los recursos humanos, materiales y técnicos disponibles.

¿Resulta suficiente para dar cumplida la exigencia legal que deriva del art. 96.4 LGT con la publicación del elenco de actuaciones automatizadas, de modo que la configuración de las obligaciones de publicidad se limiten a la aprobación de las resoluciones que incluyen tales aplicaciones, sin un mayor detalle sobre su funcionamiento? ¿Cabe alegar un derecho a conocer los algoritmos que integran las aplicaciones informáticas que permitan la trazabilidad y el control de las decisiones adoptadas por la Administración tributaria?

En este punto si acudimos a la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, el art. 12 reconoce un derecho de todas las personas a acceder a la información pública que abarca los contenidos o documentos, cualquiera que sea su

---

<sup>33</sup> OLIVARES OLIVARES, B., “Transparencia y aplicaciones informáticas en la administración tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 174/2020, pág. 94.

<sup>34</sup> DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R., “Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva Ley General Tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm.125/2005 BIB 2005\705, pág. 11.

formato o soporte, que obren (entre otros sujetos) en poder de las administraciones públicas y que hayan sido elaborados o adquiridos en el ejercicio de sus funciones. Si bien, el art. 14 limita el derecho de acceso cuando obtener la información suponga un perjuicio para, entre otros asuntos, la prevención, investigación y sanción de los ilícitos penales, administrativos o las funciones administrativas de vigilancia, inspección y control.

En los supuestos relacionados con las actuaciones inspectoras hay una restricción consistente en mantener reservado y, por tanto, no dar publicidad a los “medios informáticos de tratamiento de la información y a los demás sistemas de selección de los obligados tributarios”<sup>35</sup>. En cualquier caso, las actuaciones automatizadas en el ámbito tributario se ciñen a los procedimientos de gestión y recaudación y en una medida, de momento muy limitada, al procedimiento sancionador.

Lo cierto es que ni la normativa administrativa ni en particular la tributaria reconoce la necesidad de publicitar el código fuente<sup>36</sup>. Es más, al cuestionarse a la AEAT mediante una reclamación interpuesta al Consejo de Transparencia y Buen Gobierno<sup>37</sup> por su negativa a proporcionar información detallada sobre el funcionamiento de unas aplicaciones creadas para el desarrollo de sus funciones (ZÚJAR, TESEO, INEX, INTER, DEDALO, PROMETEO y GENIO), la respuesta de la AEAT es la de que el art. 96.4 de la LGT, que establece una obligación expresa de publicidad para “programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos utilizados para el ejercicio de sus potestades, no se refiere a cualquier aplicación informática sino sólo a aquellas utilizadas directamente “para el ejercicio de sus potestades” por la Administración, que son las que conllevan una actuación automatizada susceptible de producir efectos jurídicos actuales o potenciales frente a los ciudadanos. No obstante, pese a este reconocimiento expreso de la Agencia tributaria, aún en estos casos de actos resolutorios automatizados la publicidad no abarca el código fuente.

Cada vez son más frecuentes las peticiones de acceso al código fuente de las aplicaciones informáticas utilizadas por la Administración y de sus algoritmos implementados en otros escenarios no tributarios aflorando en las respuestas las reservas a facilitarlos. Se aduce con frecuencia que el código no se considera información pública de acuerdo con el artículo 13 de la Ley de transparencia al no ser ni “contenidos” ni “documentos”, sino programas informáticos<sup>38</sup>.

Desde hace unos años la doctrina ha puesto el foco en la naturaleza jurídica de los programas informáticos utilizados por la Administración, distinguiéndose entre quienes los consideran como

---

<sup>35</sup> Cfr. Art. 170.7 del Reglamento de gestión e inspección.

<sup>36</sup> El Consejo de Transparencia y Buen Gobierno entiende por código fuente el archivo o conjunto de archivos que tienen un conjunto de instrucciones muy precisas, basadas en un lenguaje de programación, que se utiliza para poder compilar los diferentes programas informáticos que lo utilizan y se puedan ejecutar sin mayores problemas (Resolución del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno 0701/2018, de 18 de febrero de 2019, FD 5.) La sentencia del Tribunal General (Sala Tercera) de 19 de marzo de 2010, T-50/05, *Evropaiki Dynamiki/Comisión*, apartado 81 define el código fuente como un conjunto de instrucciones escritas, más o menos en lenguaje natural, siguiendo una gramática, una sintaxis y unas reglas determinadas por un lenguaje de programación.

<sup>37</sup> Vid. La Resolución 825/2019, de 13 de febrero de 2020, del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, en aplicación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno.

<sup>38</sup> Cfr. Resolución 0701/2018, de 18 de febrero, del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno.

simples herramientas técnicas, y los que los califican como actos administrativos<sup>39</sup>. Como señala acertadamente Gutiérrez David “La distinción entre informática instrumental e informática decisional es relevante porque en el primer caso, no sería procedente el acceso al código fuente al no satisfacer los fines de la legislación de transparencia el escrutinio del proceso de toma de decisiones de instituciones y responsables públicos, sin perjuicio del derecho a saber si la Administración utiliza una determinada aplicación con fines instrumentales *ad intra* para la realización de su actividad de gestión...”<sup>40</sup>. Muy receptiva se muestra la Comisión Catalana de Garantías de Acceso a la Información Pública para quien el concepto de información trasciende el tradicional de documentos y es sustancialmente equivalente al de conocimiento, por lo que el derecho de acceso se proyecta, ciertamente, sobre los documentos en poder de la Administración, pero también sobre el otro conocimiento que esté en poder de la Administración municipal, como bases de datos informáticas, algoritmos o conocimiento material no formalizado en ningún documento o registro determinado. Por ello, es necesario asumir que el derecho de acceso a la información pública abarca no únicamente la información expresada o elaborada formalmente (documentos, registros informáticos), sino también información que, para poder ser facilitada en los términos solicitados, puede requerir incluso una cierta tarea de elaboración por parte de la Administración<sup>41</sup>. En el ámbito de derecho comparado destaca Francia, cuya Ley Lemaire de 2016<sup>42</sup> califica el código fuente utilizado por una Administración como documento administrativo.

Volviendo a la esfera tributaria, como se ha reseñado la normativa exige la previa aprobación de los programas si bien el desarrollo de tal mandato se ha reconducido a una descripción de las decisiones automatizadas, sin entrar en el funcionamiento de las aplicaciones. Tal y como sintetiza Olivares Olivares<sup>43</sup>, las actuaciones automatizadas tributarias generalmente constan de cuatro partes. En la primera se alude a la finalidad de la decisión automatizada, incluyendo el precepto legal que lo justifica. En la segunda, se realiza una explicación sobre cómo actúa la aplicación informática para alcanzar la finalidad esperada (lógica aplicada). En la tercera parte, si la decisión automatizada ha generado un documento, explica el contenido, y en la cuarta se indica el régimen de recursos contra la decisión automatizada.

A la hora de valorar si basta con la publicación de las resoluciones por las que se aprueban las distintas aplicaciones en las sedes electrónicas para tener por cumplidos los requerimientos de publicidad y su adecuación con el principio de transparencia, el interés público en facilitar el acceso a los algoritmos utilizados por la Administración en los actos resolutorios automatizados tributarios y los contornos de tal exhibición deben ponderarse con otros bienes jurídicos dignos también de protección, amparados por la legislación de transparencia como hemos visto. Por ello, no dar

---

<sup>39</sup> Vid. GUTIÉRREZ DAVID, M. E. (“Administraciones inteligentes y acceso al código fuente y los algoritmos públicos. Conjurando riesgos de cajas negras decisionales”, *Derecom*, 30, 2021, disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7980499>, págs. 159-160) que sintetiza estas dos tendencias doctrinales enfrentadas en el ámbito italiano.

<sup>40</sup> *Ibidem*, pág. 159.

<sup>41</sup> Vid. la Resolución 93/2019, de 22 de febrero.

<sup>42</sup> LOI n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 pour une République Numérique. JORF n° 0235 du 8 octobre 2016.

<sup>43</sup> OLIVARES OLIVARES, B., “Transparencia y aplicaciones informáticas ...”, *op. cit.*, pág. 100.

publicidad al contenido material de las aplicaciones informáticas no transgrede en mi opinión las garantías de los administrados<sup>44</sup>. Por lo demás, el art. 41.2 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, que actúa como normativa supletoria, impone la auditoría del sistema de información y del código fuente utilizado en la actuación administrativa automatizada lo que permite reforzar el control del funcionamiento correcto de la programación utilizada.

#### 4.2. Identificación de los órganos competentes

Como hemos visto, deben quedar bien identificados, por exigencia legal, los órganos que son competentes para la programación y supervisión del sistema de información y también los que lo son para resolver los recursos que puedan interponerse. Esta dualidad o mejor dicho esta doble vertiente determina que estos dos órganos puedan ser coincidentes o no. Puede ser que la competencia de los órganos de programación fuese de carácter general, mientras que la de los encargados de la resolución de los posibles recursos que se interpusiesen fuese periférica<sup>45</sup>. Esta especificación solo debe realizarse cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada y, además, culmine con un acto resolutorio automatizado, no en los casos en los que estemos meramente ante procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos. En estos supuestos, como reza el artículo 96.3 LGT, deberá simplemente garantizarse la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia<sup>46</sup>.

Como se patentiza, lo esencial cuando se emplea un programa informático para la toma de decisiones se centra en concretar los órganos que asumen la responsabilidad de la actuación automatizada, al no haber un órgano concreto que sea su autor al ser esta el resultado de una programación. De ahí también la necesidad de especificar quién es el órgano competente para resolver los recursos que puedan interponerse, ya que, por ejemplo, en las reclamaciones económico-administrativas la concreción del tribunal competente para resolver la reclamación depende del órgano del que procede el acto impugnado. En concreto, si se trata de órganos periféricos de la Administración del Estado, Entidades Públicas dependientes de la misma, o de órganos no superiores de la Administración de las CCAA, o bien de órganos centrales o superiores

---

<sup>44</sup> A mayor abundamiento el código fuente y los algoritmos que lo implementan utilizan lenguajes que resultan incomprensible para los no expertos. Con lo que su publicación tampoco resolvería, desde esta óptica, la pretensión de una transparencia algorítmica.

<sup>45</sup> CERVANTES, C. J.; DE DIEGO, R.; MEJÍAS, M.; MESTRE, E.; PLAZA, A., y RUIZ, E., *Guía de la Ley General Tributaria*, op. cit., por ejemplo, señalan, en el supuesto de aplicación de estos procedimientos a la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de deudas de pequeña cuantía, un recurso de reposición contra la denegación de un aplazamiento de menor cuantía podría ser resuelto por el Administrador o por el Jefe de la Dependencia de Recaudación competente según el domicilio fiscal del solicitante.

<sup>46</sup> DORREGO y GUTIÉRREZ (“Disposiciones y actos administrativos”, en *Administraciones Públicas y ciudadanos*, Praxis, Barcelona, 1993, pág. 480), señala a propósito de la garantía de la identificación y el ejercicio de la competencia del órgano que la ejerce contenida en el derogado art. 45.3 de la Ley 30/1992, que “constituye una cautela para que el uso de las nuevas tecnologías no permita eludir el mandato del artículo 12 de la Ley 30/1992 de que, como regla, la competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia”.

de las Administraciones antes señaladas. En el fondo estamos ante una “ficción jurídica” con el objeto de permitir el ejercicio del derecho de reacción contra un acto producido mediante una actuación administrativa automatizada, a través de la interposición del pertinente recurso<sup>47</sup>.

Si bien la LGT con una redacción inequívoca, exige, como se ha visto, que se especifiquen los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse, no acontece lo mismo con la Ley 40/2015 que alude en el art. 41.2 al “órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación”. En este punto puede surgir la duda de si la norma se refiere el órgano al que se le atribuye la autoría del acto administrativo o al órgano al que le compete su revisión. Para Martín Delgado<sup>48</sup> debe entenderse que el precepto se está refiriendo a la identificación del órgano al que se le imputa la actuación administrativa automatizada. El empleo de una expresión diferente de la LGT clarifica que la determinación afecta a la autoría del acto automatizado, y no a la competencia para resolver el recurso. Con esta interpretación, añade, se gana en seguridad jurídica, puesto que el administrado va a conocer anticipadamente a quién atribuir la actuación automatizada<sup>49</sup>.

En el ámbito estatal, la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, asigna a los Departamentos de la AEAT (Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación, Aduanas e Impuestos Especiales y Recursos Humanos) la tarea de “definir las especificaciones correspondientes a la actuación automatizada de la Agencia”. Mientras que, al Departamento de Informática Tributaria, además de la tarea anterior, le atribuye “la programación, el mantenimiento, la supervisión y el control de calidad correspondiente a las actuaciones automatizadas de la Agencia, salvo que se atribuyan de forma expresa a otros órganos de la Agencia”.

Por su parte responsables a efectos de impugnación son los directores de los Departamentos cuando cualquiera de los actos de su competencia se produzca mediante actuación automatizada de la AEAT.

Existen ya pronunciamientos de Tribunales económico-administrativos resolviendo alusiones sobre la correcta identificación del órgano que dicta el acto automatizado. Así en la Resolución TEAR de Murcia de 26 de febrero de 2021<sup>50</sup> se alegó, entre otros extremos, una falta de competencia en la emisión de la providencia de apremio, ya que, si bien esta corresponde al jefe de la Dependencia Regional de Recaudación, en el documento se indicaba de forma genérica “dependencia

---

<sup>47</sup> URIOS APARISI, X., y ALAMILLO DOMINGO, I., “Los límites a la utilización del sello de órgano por parte de las administraciones públicas en la ley 11/2007”, *Comunicación presentada a las Jornadas Tecnimap*, celebradas en Gijón del 27 al 30 de noviembre de 2007. Disponible en [https://administracionelectronica.gob.es/pae\\_Home/dam/jcr:f86eee04-80f6-48d4-b5eb-9371f8d6d067/Comunicacion\\_TCO-196-2007DP.pdf](https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/dam/jcr:f86eee04-80f6-48d4-b5eb-9371f8d6d067/Comunicacion_TCO-196-2007DP.pdf), pág. 7.

<sup>48</sup> Si bien en referencia al art. 39 de la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, que fue derogada por la Ley 39/2015. No obstante, el contenido de ese precepto fue incluido en el art. 41.2 de la Ley 40/2015, por los que las consideraciones vertidas por el autor pueden extrapolarse.

<sup>49</sup> MARTÍN DELGADO, I., “Naturaleza, concepto y régimen jurídico...”, *op. cit.*, págs. 385-386.

<sup>50</sup> 30/02156/2018/00/00.

administrativa”. Ello, a juicio del recurrente equivalía a la ausencia de notificación y, en todo caso, de competencia viciando de nulidad radical a todos los actos concatenados (liquidación o providencia de apremio). Pues bien, el TEAR considera que no se trata de ausencia de identificación de quien dicta el acto, sino que es un acto producido mediante una actuación automatizada. Por ello en la providencia de apremio figura un Código Seguro de Verificación, tal y como exige el artículo 84.2 del Reglamento como sistema de firma electrónica apto para que la Administración se identifique y garantice la autenticidad del ejercicio de su competencia<sup>51</sup>.

También la Resolución del TEAR de Cataluña de 16 de enero de 2020<sup>52</sup> dictaminó que la generación del certificado constituye una actuación administrativa automatizada, por lo que no requiere firma de funcionario y sin que esta circunstancia reste validez conforme a los arts. 39.1 Ley 39/2015 y 96.5 LGT.

#### 4.3. La autenticación del ejercicio de la competencia

Como se acaba de constatar, resulta fundamental garantizar la autenticidad de las resoluciones y en general los documentos emitidos mediante actuaciones automatizadas. Esto implica certificar la identidad del órgano administrativo que lo ha formulado. De la seguridad de toda relación electrónica administración-administrado depende, como hace hincapié Martín Delgado<sup>53</sup>, tanto la confianza de los ciudadanos y de las propias Administraciones en el uso de las nuevas tecnologías, como la validez de las actuaciones efectuadas y de los trámites realizados por medios electrónicos. Se trata, en efecto, de garantizar la fiabilidad de la firma para permitir identificar a los participantes en la relación jurídica y autenticar la voluntad de la Administración actuante.

El art. 84.2 del reglamento de gestión e inspección establece que, en caso de actuación automatizada, la Administración tributaria debe identificarse y garantizar la autenticidad del ejercicio de su competencia. Para ello admite dos opciones de firma electrónica:

La primera, mediante el sello electrónico de Administración pública, órgano o entidad de derecho público basado en certificado electrónico que reúna los requisitos exigidos por la legislación de firma electrónica.

La segunda mediante el código seguro de verificación vinculado a la Administración pública, órgano o entidad permitiéndose en todo caso la comprobación de la autenticidad e integridad del

---

<sup>51</sup> Añade que se hace asimismo la referencia en el encabezamiento al órgano de recaudación (Dependencia Regional de Recaudación en Murcia) al que se pueden dirigir los recursos y reclamaciones económico-administrativas tal y como señala la Resolución de 24 de noviembre de 2011 y se informa de que el recurso de reposición, que en su caso se interponga, será resuelto por el órgano de recaudación que con arreglo a lo previsto en la norma aplicable de organización y atribución de competencias en el área de recaudación hubiera sido competente para dictar la providencia de apremio de forma individual. Por tanto, el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación es competente tanto para dictar de modo individual las providencias de apremio, como para resolver los recursos de reposición interpuestos contra providencias dictadas de modo automatizado tal y como prevé la normativa competencial de la AEAT.

<sup>52</sup> 25/00223/2017/00/00.

<sup>53</sup> MARTÍN DELGADO, I., “Naturaleza, concepto y régimen jurídico...”, *op. cit.*, pág. 379.

documento accediendo por medios electrónicos a los archivos del órgano u organismo emisor<sup>54</sup>. Si bien “el código seguro de verificación, como medio alternativo de autenticación de la actuación automatizada, se antoja también como un genuino sello electrónico. La principal diferencia funcional estriba en que la verificación del sello electrónico se hace con las claves públicas incorporadas al certificado de sello electrónico -lo que requiere la comprobación de la vigencia del certificado y admite la verificación electrónica automatizada- mientras que la verificación del código seguro de verificación requiere el acceso a la sede electrónica de la Administración Pública autora”<sup>55</sup>.

La normativa permite a cada Administración optar por el sistema que considere más adecuado determinando los supuestos de utilización de uno y otro.

Asimismo, el artículo 73.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, a propósito de la expedición de los certificados tributarios, se refiere a la verificación del contenido, autenticidad y validez por medio del código seguro de verificación que puede comprobarse mediante conexión con la página web de la Administración tributaria, utilizando para ello el código que figure en el certificado. Añade, además, que cuando el destinatario del certificado sea una Administración pública, dicha comprobación es obligatoria.

## 5. ¿LA AUTOMATIZACIÓN COMO OPCIÓN?

Del artículo del 13.1 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos parece desprenderse el carácter potestativo de la automatización al establecer que: “1. La tramitación electrónica de una actuación administrativa podrá llevarse a cabo, entre otras formas, de manera automatizada de acuerdo con lo previsto en el artículo 41 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre». Esto es, el órgano administrativo podría decidir tramitar una actuación en la que intervenga un empleado público o bien implantar una actuación administrativa automatizada, obviamente en los casos en los que se haya previsto automatizar una actuación.

---

<sup>54</sup> El que seguramente sea el primer antecedente normativo de este método se halla en la Resolución de 3 de mayo de 2000 del director general de la AEAT sobre expedición por medios telemáticos de certificaciones de estar al corriente en el cumplimiento de obligaciones tributarias u otras circunstancias de carácter tributario. La resolución señala que el código está formado por 16 caracteres alfanuméricos, generado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante un sistema criptográfico (algoritmo de generación de MAC –Message Authentication Code– del algoritmo DES (Data Encryption Standard) basado en la norma del Instituto Estadounidense de Estándares Nacionales ANSI X9.9-1) en función de los datos incluidos en la certificación.

<sup>55</sup> LINARES GIL, M. I., “Novedades y retos jurídicos de la Ley 11/2007, desde la experiencia del Ministerio de Economía y Hacienda”, *Administración electrónica y el servicio a los ciudadanos. El Ministerio de Economía y Hacienda ante los retos de la Ley 11/2007, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos*, Ministerio de Economía, Madrid, 2009, pág. 34.

Sin embargo, como señala Castellanos Garijo<sup>56</sup>, no parecía ser este el camino a adoptar por el reglamento estatal puesto que el proyecto de Real Decreto<sup>57</sup> sometido a información pública en el año 2018 no se manifestó equidistante respecto al uso de la actividad automatizada, sino que expresamente alentó a las respectivas Administraciones para que promovieran el fomento de actuaciones administrativas automatizadas. De forma clarificadora, el artículo 9 del Proyecto señalaba que la forma de tramitación para llevar a cabo una actuación administrativa debería seguir el siguiente *orden de prelación*:

“Automatizada: cuando los criterios en los que se fundamente la decisión puedan ser objeto de tratamiento informatizado en relación con la información de soporte de esta, no siendo necesaria la intervención directa de un empleado público.

Colectiva: cuando el análisis de la información que de soporte a la decisión permita calificar a los expedientes mediante atributos que sirvan de base para que el empleado público pueda realizar la actuación sobre un colectivo de expedientes con atributos comunes.

Individual: cuando no sea posible analizar informáticamente el contenido de la información que de soporte a la decisión porque no se pueda traducir a una regla de tramitación automatizada o a un atributo que clasifique el expediente para su tramitación colectiva o bien porque las condiciones del expediente así lo aconsejen, será necesario aplicar los criterios de decisión de forma individualizada”.

Es decir, el proyecto de reglamento daba preeminencia a las actuaciones automatizadas. Sin embargo, la normativa finalmente aprobada no ha mantenido la citada prioridad, sino su carácter potestativo pudiendo optar el órgano administrativo por el uso de una actuación administrativa automatizada frente a una actuación individual, en teoría menos eficiente.

Por el contrario, algunas normativas autonómicas como las aprobadas en Galicia y Andalucía sí se decantan por favorecer la automatización de las actuaciones. Por ejemplo, la Ley 4/2019, de 17 de julio, de administración digital de Galicia<sup>58</sup> prevé que “La Administración general y las entidades públicas instrumentales del sector público autonómico promoverán el fomento de actuaciones administrativas automatizadas cuando se trate de actos o actuaciones respecto a los cuales los criterios de análisis o decisión puedan integrarse en un programa que realice la actuación automatizada”. También el Decreto 622/2019, de 27 de diciembre, de administración electrónica, simplificación de procedimientos y racionalización organizativa de la Junta de Andalucía<sup>59</sup> de modo rotundo señala que “se promoverá activamente la actuación administrativa automatizada en actividades que puedan producirse mediante un sistema de información adecuadamente

---

<sup>56</sup> CASTELLANOS GARIJO, M., “Actuaciones administrativas automatizadas y RPA en la gestión pública, Actuación y funcionamiento por medios electrónicos ...”, *op. cit.*, pág. 4.

<sup>57</sup> Proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en materia de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, disponible en: [https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/RD\\_Adm\\_Electr%C3%B3nica\\_20180516.pdf](https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/RD_Adm_Electr%C3%B3nica_20180516.pdf) (consultado el 11 de febrero de 2022).

<sup>58</sup> BOE núm. 229, de 24 de septiembre de 2019.

<sup>59</sup> BOJA nº 250 de 31/12/2019.

programado sin necesidad de intervención directa de una persona empleada pública en cada caso singular”<sup>60</sup>.

## 6. LIMITES A SU EJERCICIO. ACTOS SUSCEPTIBLES DE AUTOMATIZACIÓN

Los contornos en los que se encuadra el ejercicio de las actuaciones automatizadas pasan en primer término por el propio carácter de la actividad. Como señala Martín Delgado, aquella sólo puede emplearse en el marco de la actividad administrativa formalizada, esto es, en el ámbito de un procedimiento administrativo, en la medida en que la máquina sólo podrá llevar a cabo actuaciones jurídico-formales, y nunca aquellas otras que sean puramente materiales<sup>61</sup>.

Una segunda restricción nos adentra en el análisis del ejercicio de las potestades regladas *versus* discrecionales. ¿Las decisiones administrativas automatizadas pueden ser producto del ejercicio de potestades discrecionales? Se trata de una cuestión sumamente controvertida si bien buena parte de la doctrina administrativista advierte la necesidad de que la automatización se circunscriba a las actuaciones administrativas que derivan de una potestad reglada, evidenciado en unos casos esa desconfianza a la que antes aludimos hacia estos procesos y en todos ellos un riguroso celo en la salvaguarda de los derechos de los administrados.

En cierta forma, como destaca USAI<sup>62</sup>, en una actividad reglada el sistema automatizado haría idéntica tarea que la que hubiera hecho el funcionario público, si bien con la diferencia de que mediante el procedimiento electrónico existe uniformidad, eficiencia y versatilidad.

En una primera aproximación convenimos que la eventualidad de que un proceso informático posea algún grado de subjetividad en la toma de decisión se torna poco viable. Una opción podría ser, como advierte Segarra Tormo<sup>63</sup> trasladar al órgano la discrecionalidad el cual, mediante un proceso de formación de la voluntad, defina las especificaciones funcionales a manejar por el programa informático, de modo que este se limite a aplicar los criterios de actuación. Y todo esto en el supuesto de que las resoluciones fuesen favorables ya que, si la respuesta automatizada fuera negativa, sí sería necesaria una segunda valoración por persona física competente. Se trataría de alguna manera de “reglar la discrecionalidad” de modo que el programa pudiera cobijar, ampliando su abanico, las distintas variables introducidas que desemboquen en una resolución positiva.

---

<sup>60</sup> Art. 40. *Vid.* CASTELLANOS GARIJO, M., *Actuaciones administrativas automatizadas y RPA en la gestión pública, Actuación y funcionamiento por medios electrónicos ...*, *op. cit.*, pág. 5.

<sup>61</sup> O, en todo caso, mixtos, como, por ejemplo, la remisión de un documento solicitado por otra Administración o en la notificación telemática. En estos supuestos, señala el autor, “son actuaciones que implican -cuando se hacen por medios ordinarios- una actividad material (desplazamiento), actividad que, en su versión electrónica, supone desplazamiento, pero susceptible de ser asumido por la red. Aun así, desde el punto de vista jurídico, son actividades formales”, MARTÍN DELGADO, I., “Naturaleza, concepto y régimen jurídico ...”, *op. cit.*, pág. 368.

<sup>62</sup> USAI, A., “Le elaborazioni possibili delle informazioni. I limiti alle decisioni amministrative automatiche”, en DUNI, G. (a cura di), *Dall'informatica amministrativa alla teleamministrazione*, Roma, 1992, pag. 77.

<sup>63</sup> SEGARRA TORMO, S., “El papel de las tecnologías de la información y de las comunicaciones en la reforma de la Administración”, en *Estudios de la reforma de la Administración Pública*, dirigido por Fernando Sainz Moreno, Madrid, INAP, 2004, pág. 561.

Aun sin valor normativo la “Carta de derechos digitales”<sup>64</sup> en el apartado “Derechos digitales de la ciudadanía en sus relaciones con las Administraciones públicas”, reconoce como uno de ellos el que la adopción de decisiones discrecionales quede reservada a personas, salvo que normativamente se prevea la adopción de decisiones automatizadas con garantías adecuadas<sup>65</sup>. Como se observa, se da entrada a la discrecionalidad en un entorno garantista. Esa es precisamente donde radica la dificultad, poder conciliar esos dos extremos apuntados. De hecho, pese a esta previsión, el reciente Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos no alude a esta cuestión, limitándose a concretar algunos extremos de su régimen jurídico.

Por el contrario, a nivel de normativa autonómica sí hay disposiciones que se pronuncian sobre la discrecionalidad en la toma de decisiones si bien en sentido negativo. El Decreto 622/2019, de 27 de diciembre, de administración electrónica, simplificación de procedimientos y racionalización organizativa de la Junta de Andalucía<sup>66</sup>, de forma taxativa señala que no cabe realizar mediante actuación administrativa automatizada actividades que supongan juicios de valor<sup>67</sup>. Igualmente, la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña<sup>68</sup>, aplicable a sus entidades locales, ciñe el ámbito de aplicación de la actuación administrativa automatizada a aquellos actos que puedan adoptarse con una programación basada en criterios y parámetros objetivos<sup>69</sup>. Con una dicción un poco más ambigua la Ley 4/2019, de 17 de julio, de administración digital de Galicia<sup>70</sup> establece que “La Administración general y las entidades públicas instrumentales del sector público autonómico promoverán el fomento de actuaciones administrativas automatizadas cuando se trate de actos o actuaciones respecto a los cuales los criterios de análisis o decisión puedan integrarse en un programa que realice la actuación automatizada”<sup>71</sup>. También la normativa aprobada en Aragón, mediante la Ley 5/2021, de 29 de junio, de Organización y Régimen Jurídico del Sector Público Autonómico de Aragón<sup>72</sup>, excluye la naturaleza de actuación administrativa automatizada -no se considerará, dice- “cuando sea necesario aplicar criterios subjetivos de decisión, bien de forma individualizada o colectiva, ni la ejecución de procesos fragmentados dentro de un mismo acto o actuación administrativa”<sup>73</sup>.

---

<sup>64</sup> Se trata de un documento elaborado a partir del trabajo realizado por el Grupo asesor de Expertas y Expertos constituido por la Secretaría de Estado de Digitalización e Inteligencia Artificial del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, con el objetivo de proponer un marco de referencia para la acción de los poderes públicos.

<sup>65</sup> Una versión de este documento presentado para consulta pública preveía que la posibilidad de que una decisión automatizada fuera adoptada de modo discrecional tuviera que ser autorizada por una norma con rango de ley, sin embargo, la versión definitiva alude a “norma” simplemente.

<sup>66</sup> BOJA nº 250 de 31/12/2019.

<sup>67</sup> Art. 40.2.

<sup>68</sup> BOE núm. 203, de 21 de agosto de 2010.

<sup>69</sup> Cfr. art. 44.2.

<sup>70</sup> BOE núm. 229, de 24 de septiembre de 2019.

<sup>71</sup> Art. 76.

<sup>72</sup> BOE núm. 180, de 29 de julio de 2021.

<sup>73</sup> Art.43.3.

Volviendo nuevamente la mirada a diversos administrativistas que se han pronunciado sobre esta cuestión, para Martín Delgado<sup>74</sup> la automatización no puede desarrollarse respecto de todo tipo de actividad administrativa, sino sólo de aquella que implica ejercicio de potestades regladas o, al menos, de baja discrecionalidad, en los que cabe la parametrización de las posibilidades de actuación del órgano administrativo competente. Para el citado autor, la clave para situar en sus contornos el ámbito de aplicación de la actuación administrativa automatizada respecto de la discrecionalidad, radica en el cumplimiento de dos presupuestos: “de un lado, la inalterabilidad en la adopción de la decisión o, dicho en otras palabras, el manejo por parte del sistema de información de los mismos criterios utilizados por las personas físicas integrantes del órgano que tiene encomendada la competencia decisora; de otro, el respeto de todas y cada una de las garantías derivadas de los principios de legalidad, seguridad jurídica y defensa de los administrados. Siendo esto así, sólo cuando exista discrecionalidad política o discrecionalidad técnica no parametrizable le estará vedado a la Administración el uso de medios electrónicos en la adopción de su actuación administrativa sin intervención de persona humana. En definitiva, deberá ser la concreta norma reguladora del procedimiento, que es la encargada de habilitar la automatización de la actuación administrativa, la que delimite su ámbito de actuación en atención a los criterios que acaban de ser expuestos”.

Para Ponce Solé<sup>75</sup> parece indiscutida la posibilidad de que la inteligencia artificial produzca decisiones automatizadas en relación con potestades regladas. En el ámbito de decisiones discrecionales, por el contrario, la actividad administrativa sólo puede ser semi-automatizada, es decir, no totalmente automatizada. La inteligencia artificial podrá hacerse servir como apoyo, señala, pero la ponderación final que conduzca a la decisión debería ser humana. A mayor abundamiento, hace hincapié en la necesidad de empatía que requiere el ejercicio de la discrecionalidad que sólo podría ejercerla una persona física cuando, por ejemplo, deban apreciarse conceptos jurídicos valorativos como la buena conducta, la buena fe, el ejercicio de la equidad en la revisión de oficio, la revocación, etc.

En opinión de Cerrillo i Martínez<sup>76</sup>, “cuanto mayor sea el grado de discrecionalidad, más difícil será el uso de la inteligencia artificial por la dificultad de reproducir a través de la inteligencia artificial los procesos cognitivos y volitivos que desarrolla el empleado público en el ejercicio de estas potestades”.

Valero Torrijos<sup>77</sup>, pone el acento en la naturaleza de la potestad ejercida, de tal modo que cuando el acto tenga carácter estrictamente declarativo o certificador cabe admitir su completa automatización. Los problemas pueden surgir cuando aquél posea efectos constitutivos de una

---

<sup>74</sup> MARTÍN DELGADO, I., “Naturaleza, concepto y régimen jurídico ...”, *op. cit.*, pág.66.

<sup>75</sup> PONCE SOLÉ, J., “Inteligencia artificial, Derecho Administrativo y reserva de humanidad: algoritmos y procedimiento administrativo debido tecnológico”, *Revista General de Derecho Administrativo* núm. 50, 2019, págs. 13 y 14.

<sup>76</sup> CERRILLO I MARTÍNEZ, A., “El impacto de la inteligencia artificial en el derecho administrativo ¿nuevos conceptos para nuevas realidades técnicas?”, *Revista general de Derecho administrativo*, núm. 50, 2019, pág. 9.

<sup>77</sup> VALERO TORRIJOS, J., *El régimen jurídico de la e-Administración. El uso de los medios informáticos y telemáticos en el procedimiento administrativo común*, 2.ª ed., Ed. Comares, Granada, 2007, pags. 74 y 75.

relación jurídica, supuesto en el que es necesario atender al grado de discrecionalidad de que dispone el órgano competente. Solo en el caso de las actuaciones regladas cabe la automatización. “En cambio, la naturaleza discrecional del acto administrativo obliga a una respuesta negativa por cuanto, en estos casos, el amplio margen de que dispone el titular del órgano para la adopción de decisiones diversas igualmente válidas desde una perspectiva jurídica determina que los medios informáticos solo puedan emplearse como mero instrumento de apoyo, correspondiendo en última instancia al titular del órgano valorar directa y personalmente las ventajas e inconvenientes de cada una de las opciones a fin de decantarse por la que resulte más apropiada”.

Por todas estas dificultades para Delgado García y Oliver Cuello<sup>78</sup>, la informática decisional no es óptima o pertinente a cualquier procedimiento sino a aquellos sencillos, que se repiten a menudo, sin variaciones y con la posibilidad de revisión o validación por parte del órgano tributario competente. En este mismo tenor, Urios Aparisi y Alamillo Domingo excluyen la automatización donde exista discrecionalidad que abarcaría “todos aquellos supuestos en los que exista un elemento subjetivo, valoración o motivación en la actuación administrativa, pues en caso contrario, se estarían vulnerando los principios generales del procedimiento administrativo y, por otro lado, se produciría una rebaja en los derechos de los ciudadanos que no estaría amparada por la Ley 11/2007”<sup>79</sup>.

La normativización de esta cuestión en alguno de los países de nuestro entorno evidencia las reticencias, cuando no directamente prohibición, a la hora de implementar la automatización respecto de actuaciones discrecionales. Este es el caso de la Ley de procedimiento administrativo de la República Federal Alemana -*Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)*- que permite los actos administrativos por medios automatizados si así se estipula en una disposición legal y, además, no existe margen de apreciación o discrecionalidad<sup>80</sup>.

No podemos orillar, tal y como han indicado estos destacados administrativistas, las dificultades que surgen al tratar de automatizar el ejercicio de la discrecionalidad. El uso de esa potestad implicaría admitir el hecho de que el sistema informático ejecutara una elección entre diversas alternativas, ponderando todas las opciones, y todas ellas válidas, en un intento de reproducir la

<sup>78</sup> DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R., “Administración de justicia y tecnologías de la información y la comunicación: aspectos jurídicos”, *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* 13, 2007.

<sup>79</sup> URIOS APARISI, X., y ALAMILLO DOMINGO, I., “Los límites a la utilización del sello de órgano por parte de las administraciones públicas en la ley 11/2007”, Comunicación presentada a las Jornadas Tecnimap, celebradas en Gijón del 27 al 30 de noviembre de 2007. Disponible en [https://administracionelectronica.gob.es/pae\\_Home/dam/jcr:f86eee04-80f6-48d4-b5eb-9371f8d6d067/Comunicacion\\_TCO-196-2007DP.pdf](https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/dam/jcr:f86eee04-80f6-48d4-b5eb-9371f8d6d067/Comunicacion_TCO-196-2007DP.pdf), págs. 8. y 9. *Vid.* igualmente, ALAMILLO DOMINGO, I., y URIOS APARISI, F. X., *La actuación administrativa automatizada en el ámbito de las administraciones públicas. Análisis jurídico y metodológico para la construcción y la explotación de trámites automáticos*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, 2011, págs. 95 y 96.

<sup>80</sup> Para un estudio profundo de la normativa germana *vid.* Buoso, E., *La pubblica amministrazione in germania nell'era dell'intelligenza artificiale: procedimenti completamente automatizzati e decisioni amministrative robotiche*, *PA Persona e Amministrazione* - Vol. VIII, Número 1, 2021, págs. 495-524.

racionalidad humana<sup>81</sup>. Pero paralelamente, convenimos con Boix Palop<sup>82</sup> que “el Derecho, y muy particularmente el Derecho público, se enfrenta a una situación donde es previsible que en breve sean precisamente las decisiones discrecionales, aquellas en las que ha de integrarse alguna evaluación sobre la concurrencia o no de ciertas circunstancias o elementos o donde haya que realizar una valoración respecto de la decisión a adoptar introduciendo consideraciones finalísticas y ponderativas, donde la ganancia cualitativa será mayor. Es decir, aquellas que aún a día de hoy nuestros ordenamientos asumen que son decisiones, en última instancia, típicamente humanas. Y este es precisamente el contexto en el que, en breve, cuando no ya en la actualidad, habremos de afrontar cómo regulamos la integración de la inteligencia artificial respecto de la actuación administrativa del futuro”.

Ahondando en esta previsión, se podrían poner en discusión las interrelaciones entre lo que se ha venido en denominar “razonamiento cibernético” y el razonamiento jurídico, si bien precisando que, dado que la facultad de razonar es exclusiva del ser humano, solo en sentido figurado cabe aludir a ese término respecto de las máquinas. Uno de los campos de análisis que ha permitido observar esta confrontación y en la que se han dirigido diversos estudios es el de la interpretación y aplicación de la norma jurídica, por parte del juez por diversas razones, como son<sup>83</sup>: “a) el hecho de que la norma suponga una forma lógica reducible a la conexión de una hipótesis fáctica y una consecuencia preceptiva, determinando ésta, la forma silogística de razonamiento del juez; b) por la propia mecánica de la función judicial, consistente en averiguar si la hipótesis tipificada en la norma se ajusta o no al caso que se le plantea, aplicando, según sea afirmativa esta apreciación, la consecuencia jurídica que el precepto establece; e) y por último, porque el razonamiento jurisprudencial puede ser estudiado por el método del razonamiento analógico como lo que podríamos denominar un sistema de retroacción; esto es la facultad que tienen los ordenadores de operar conforme a su propia experiencia, determinando un comportamiento futuro en base a los resultados obtenidos en un proceso presente”<sup>84</sup>.

---

<sup>81</sup> Alega MERUSI, F. (*Ragionevolezza e discrezionalità amministrativa*, Napoli, 2011, p. 51) la imposibilidad de reproducir artificialmente la racionalidad humana ya que, por su naturaleza, responder a una lógica “opaca” y multifacética y, por tanto, no reconducible a procesos predeterminados o predeterminables. *Vid.*, asimismo, FERRARI, M., “L’uso degli algoritmi nella attività amministrativa discrezionale”, *Rivista Diritto degli affari*, marzo 2020, pág. 62 y MUSSELLI, L., *La decisione amministrativa nell’età degli algoritmi: primi spunti*, 2020, disponible en <https://www.medialaws.eu/wp-content/uploads/2020/03/1-2020-Musselli.pdf>, pág. 25 (consultado el 22 de mayo de 2022).

<sup>82</sup> BOIX PALOP, A., “Los algoritmos son reglamentos: la necesidad de extender las garantías propias de las normas reglamentarias a los programas empleados por la administración para la adopción de decisiones”, *Revista de Derecho Público: Teoría y Método*, Vol. 1, 2020, pág. 229.

<sup>83</sup> Seguimos en este punto a SÁNCHEZ JIMÉNEZ, E., “El razonamiento cibernético como sistema de ayuda a la decisión jurídica, Informática y derecho”, *Revista iberoamericana de derecho informático*, núm. 12-15, 1996 (Ejemplar dedicado al II Congreso Internacional de Informática y Derecho. Actas (volumen II), pág. 1682.

<sup>84</sup> MUÑOZ, R., (*Las TICS en la Administración pública. La inteligencia artificial ante una perspectiva de derechos*, Astrea, disponible en [http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a\\_20200708\\_05.pdf](http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20200708_05.pdf), págs. 16 y 17, consultado el 18 de abril de 2022) cita como ejemplo de la automatización de actos que son producto de actividad discrecional mediante la implementación de sistemas expertos capaces de emular la conducta de un experto humano, los proyectos que existen en el ámbito judicial para aplicar inteligencia artificial a los efectos de automatizar algunas tareas jurídicas, que consiste en cargar resoluciones simples, para después ser buscadas y luego vinculadas en

Pues bien, la doctrina mayoritariamente si bien admite el uso de las nuevas tecnologías respecto a la búsqueda y recopilación de normas e informaciones sobre las que se sustente la decisión, rechaza cualquier mecanismo que implique sustituir, incluso parcialmente, la persona por la máquina en la fase decisoria del razonamiento jurídico. El paralelismo entre razonamiento jurídico y cibernético no puede incidir en el momento decisorio, que se reservaría al órgano judicial.

El razonamiento jurídico muestra un entramado complejo, frente al carácter unívoco del juicio cibernético que se presenta siempre respondiendo en su funcionamiento a las reglas del sistema binario y del método analógico. Por ello como se ha significado, las relaciones entre uno y otro tienen que establecerse a partir de aquellos aspectos y procesos del razonamiento jurídico susceptibles de ser formalizados<sup>85</sup>.

El rol que asume la tecnificación en la formación de una decisión administrativa es doble: de entrada, tiene relevancia, por ser la vía para nutrirse de toda aquella información y documentación precisa para adoptar la decisión cumpliendo con los objetivos de eficiencia, economicidad, igualdad y no discriminación. Por la otra, utilizar la técnica como código para convertir el modo de formación de la voluntad de la Administración pública<sup>86</sup>. La evolución de ese rol, que iría más allá de proporcionar al aplicador del derecho los instrumentos tecnológicos, dando forma a la eventualidad de un “razonamiento cibernético” en esa fase aplicativa del derecho, precisa apuntalar el sistema de derechos y garantías de los obligados tributarios (en nuestro caso). De ser un mero instrumento para resolver con eficacia un acto/actuación/procedimiento pasaría a formar precisamente la voluntad decisoria en la que están insertos aspectos ponderativos, evaluativos, por tanto, discrecionales.

La posible automatización del acto discrecional requiere que todas las opciones sean no solo predeterminables sino que se predeterminen de forma efectiva en la aplicación, mediante la tipificación de todos los supuestos posibles. Esto supondría anticipar el ejercicio de la discrecionalidad al prever todos los criterios y todas las situaciones que permitan, una vez procesada la información, generar la actuación automatizada. Como inconveniente la rigidez del programa impediría dar respuesta a situaciones o circunstancias que surgieran a posteriori<sup>87</sup>.

---

documentos legales pre-configurados, las que se firmaran digitalmente (por ejemplo, el modelo utilizado por el Ministerio Público Fiscal de Buenos Aires).

<sup>85</sup> SÁNCHEZ JIMÉNEZ, E., “El razonamiento cibernético como sistema de ayuda a la decisión jurídica, Informática y derecho”, *op. cit.*, pág. 1686.

<sup>86</sup> D'ANGELOSANTE, M., “La consistenza del modello dell'amministrazione "in-visibile" nell'età della tecnificazione: dalla formazione delle decisioni alla responsabilità per le decisioni”, en *La tecnificazione*, Civitarese Matteucci, S., y Torchia, L. (a cura di), Firenze, 2016, ps. 155 y ss.

<sup>87</sup> Para PALOMAR OLMEDA, A. (*La actividad administrativa efectuada por medios electrónicos. A propósito de la Ley de Acceso Electrónico a las Administraciones Públicas*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 61), la actuación administrativa automatizada, para ser válidamente emitida, debe “conseguir la representación gráfica y con una mínima seguridad de que el proceso de decisiones que se plasma en el programa contiene el conjunto de alternativas que se derivan de la aplicación de la norma en cuestión y que, por tanto, el proceso tecnológico no ha limitado el conjunto de interpretaciones, sino que únicamente ha modificado al titular de dichas decisiones”. En suma, sólo ha de haberse producido un cambio en el aspecto operativo, pero no en el aplicativo.

Se ha significado asimismo que ese proceso de acotar las opciones en la formulación del algoritmo conduce a impedir el ejercicio de la propia discrecionalidad, eliminando de ese modo cualquier margen de apreciación de los presupuestos de hecho y de las razones jurídicas que emergen en cada caso<sup>88</sup>. La conclusión que subyace es que solamente una norma podría prever la posibilidad de que la Administración adopte actos administrativos automatizados cuando estemos ante actividades discrecionales<sup>89</sup>.

En mi opinión el rango de aplicación de la actuación administrativa automatizada respecto de la discrecionalidad tendría los siguientes contornos:

- En todo caso la automatización sería inconciliable con la presencia de conceptos jurídicos indeterminados o la existencia de lagunas legales que, al ser producto de una operación intelectual humana que requiere una ponderación de intereses en conflicto, precisan un cuidadoso análisis del supuesto de hecho concreto.
- Parte de los inconvenientes evidenciados podrían soslayarse si se automatiza solamente la parte instructora dejando la resolución en manos de la persona, o también si se combinan actuaciones automatizadas junto con otras que requieren un análisis personal en un mismo proceso. Se trataría de procesos parcialmente automatizados, donde coexiste una intervención que resulta de la programación con la de los seres humanos. Un ejemplo de esta coordinación se menciona en la Resolución de 9 de febrero de 2021, de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se aprueba la actuación administrativa automatizada para la tramitación de los embargos por medios telemáticos<sup>90</sup> al significar la norma que, en el procedimiento de embargos en cuentas corrientes, conviven las actuaciones que se llevarán a cabo de manera automatizada con el estudio individual de las cantidades trabadas, el posible levantamiento y la aplicación de los importes ingresados, que no entran dentro de dichas actuaciones. Hay que apostillar que si bien la normativa tributaria no especifica si las actuaciones automatizadas pueden afectar a actos de trámite, la actuación supletoria de la normativa administrativa permite amparar supuestos como el mencionado<sup>91</sup>.

<sup>88</sup> LACAVA, F. J., “Decisiones administrativas automáticas y derechos” ..., *op. cit.*, pág. 8.

<sup>89</sup> Cfr. USAI, “Le elaborazioni possibili delle informazioni. I limiti alle decisioni amministrative automatiche...” citado por LACAVA, F. J. “Decisiones administrativas automáticas y derechos” ..., *op. cit.*, pág. 8.

<sup>90</sup> BOJA nº 30 de 15/02/2021.

<sup>91</sup> En la doctrina hay un criterio mayoritario que considera que las actuaciones automatizadas abarcan no solo los actos resolutorios, sino también los de trámite, incluso los que consisten en requerimientos de información, así como actos de comunicación, con fundamento en el art. 41.1 de la Ley 40/2015 que alude a “cualquier acto o actuación”. *Vid.*, entre otros, VALERO TORRIJOS, J., “Las garantías jurídicas de la inteligencia artificial en la actividad administrativa desde la perspectiva de la buena administración”, *Revista Catalana de Dret Públic*, (58), 82-96. <https://doi.org/10.2436/rcdp.i58.2019.3307> y MARTÍN DELGADO, I., “Naturaleza, concepto y régimen jurídico ...”, *op. cit.* *Vid.*, asimismo SUBERBIOLA GARBIZU, I., (“Inteligencia artificial, opacidad y motivación de las decisiones administrativas automatizadas”, *op. cit.*, pág. 302) entiende que de la lectura del art. 84.3 del RGAT invita a pensar que la Administración tributaria interpreta de modo muy restringido el concepto de actuación automatizada, extendiendo sus efectos solo a los supuestos en los que no hay intervención humana directa ni indirecta. Ello restringiría la publicidad que debe hacerse

- También resultaría sumamente valiosa su función llamémosla “de apoyo” en los procedimientos administrativos en los que se insertan actos de naturaleza discrecional, a los que la complementa o auxilia. Desde esta óptica y dado que a la hora de dictar un acto discrecional, como señala Lacava<sup>92</sup>, el funcionario no puede tomar en consideración toda la casuística preexistente sobre situaciones análogas, la totalidad de las diversas normativas, etc., de ahí la utilidad de un sistema que fuera no solo capaz de aglutinar todas estas informaciones sino de sugerir al funcionario actuante todos los elementos que pueden concurrir para la adopción de la decisión que garantice la mejor ponderación de los intereses involucrados en el caso concreto.

## **7. CATÁLOGO DE ACTUACIONES ADMINISTRACIONES AUTOMATIZADAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO**

Tanto la Administración tributaria estatal como las distintas administraciones autonómicas y también locales han ido desde su inicio progresivamente incrementando su catálogo de actuaciones automatizadas.

Respecto de la AEAT, aunque la actual LGT que las dotó de cobertura data de 2003, hubo que esperar al año 2009 para que se reconocieran las primeras aplicaciones informáticas para la actuación administrativa automatizada, una vez que fue aprobada la 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

Esta primera resolución de 30 de diciembre de 2009 fue continuada por la Resolución de la Dirección General de la AEAT de 29 de diciembre de 2010 que, además de incluir las recogidas en 2009, aprobó otras nuevas aplicaciones, hasta un total de 31 actuaciones<sup>93</sup>. Las 16 primeras fueron dirigidas a la obtención por los ciudadanos de diversos certificados, como, por ejemplo, los de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, del IRPF, identificación censal o residencia fiscal, entre otros. El resto de las actuaciones se encuadraban bien en el ámbito de la gestión tributaria, como las relacionadas con el sistema de notificaciones electrónicas, o bien se trataba de actuaciones procedimentales insertas en el procedimiento de recaudación, como las relativas a las diligencias de embargo.

---

en actuaciones en los que hay un tratamiento de datos general y masivo, lo que incluye actos de trámite. Por ello concluye la aplicación de la definición de actuación automatizada contenida en el art. 41.1 de la Ley 40/2015 (vid *infra*) y, por tanto, su actuación supletoria en el ámbito tributario.

<sup>92</sup> LACAVA, F. J., “Decisiones administrativas automáticas y derechos” ..., *op. cit.*, pág. 9.

<sup>93</sup> En la medida en que las aplicaciones informáticas deben ser previamente aprobadas mediante resolución del órgano que debe ser considerado responsable a efectos de la impugnación de los actos administrativos correspondientes (art. 85.1 del RD 1065/2007, vid. *supra*) y teniendo en cuenta que cuando se trate de distintos órganos de la Administración tributaria no relacionados jerárquicamente, la aprobación corresponde al órgano superior jerárquico común de la Administración tributaria de que se trate, en este caso como los responsables -a los efectos de la impugnación de los correspondientes actos administrativos- son distintos órganos de la Administración Tributaria no relacionados jerárquicamente, la aprobación de las aplicaciones informáticas corresponde como superior jerárquico común, esto es al Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En todos los casos estamos ante actuaciones automatizadas generadas en el ejercicio de potestades regladas. Por ejemplo, en las actuaciones administrativas automatizadas de diligencias de embargo de sueldos, salarios y pensiones de obligados tributarios con deudas en periodo ejecutivo no ingresadas en el plazo previsto en el artículo 62.5 de la LGT, la aplicación informática comprueba qué deudores incluidos en las bases de datos de la Agencia Tributaria tienen deudas susceptibles de provocar el embargo de sus bienes y la información sobre titularidades de sueldos, salarios o pensiones que figura en las citadas bases de datos. De este modo si concurren las condiciones establecidas para generar y emitir diligencias de embargo procede su emisión de forma automatizada.

La Resolución de 29 de julio de 2011 incrementó las actuaciones automatizadas, añadiendo varias relacionadas con los obligados tributarios acogidos al sistema de cuenta corriente tributaria. Ese mismo año se aprobó otra Resolución de 24 de noviembre de 2011, ampliando su elenco en el área de recaudación con el fin -como afirma la disposición- de optimizar la utilización de los recursos humanos y materiales disponibles para la ejecución de las actuaciones recaudatorias tendentes al cobro de las deudas pendientes.

La Resolución de 31 de mayo 2012, de la AEAT aprobó nuevas aplicaciones informáticas centradas en los procedimientos de embargo por medios telemáticos de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito y en los procedimientos de rectificación censal.

La siguiente Resolución de la AEAT es de 21 de marzo de 2013 y en ella se autorizaron dos nuevas aplicaciones informáticas:

- 1) Generación y emisión de requerimientos por error o falta de información en las declaraciones informativas, de acuerdo con lo establecido en cuanto al procedimiento de verificación de datos en los artículos 131 y ss. de la LGT.
- 2) Generación y emisión de los requerimientos necesarios para el desarrollo del control de la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, regulado en el artículo 153 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

La Resolución de la AEAT de 10 de junio de 2014 aprobó nuevas aplicaciones para el desarrollo de actuaciones automatizadas en el ámbito de la gestión tributaria y todas ellas, como las de anteriores resoluciones, en el marco de la actividad reglada. Entre otras, la emisión de requerimientos a terceros para que aporten la ratificación y los justificantes de la información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados cuando se haya alegado la inexactitud o falsedad de estos. También acuerdos de denegación de solicitudes de devolución del IVA o acuerdos de caducidad.

La Resolución de la AEAT de 23 de febrero de 2015 autorizó otras aplicaciones informáticas en el ámbito de la gestión y recaudación tributaria. Al tratarse de procedimientos en los que se produce un tratamiento de datos general y masivo resultan muy propicias para evacuar este tipo de actuaciones. Por ejemplo, se ha automatizado la generación y emisión de liquidaciones, así como de intereses de demora devengados a favor de los interesados. También la liquidación de intereses

de demora del período ejecutivo o las propuestas de liquidación y posterior liquidación de recargos e intereses de demora exigibles por la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

Las dos últimas resoluciones dictadas son las de 27 de abril de 2018 y de 4 de julio de 2019. La primera amplía la automatización a los contribuyentes incluidos en el sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) con la idea de tener un control inmediato de posibles incidencias en las autoliquidaciones presentadas, obtener una información de contribuyentes SII de mayor calidad, así como facilitarles el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias cuando se observen discrepancias. También se amplían las actuaciones automáticas respecto del IRPF para resolver aquellos expedientes en los que, habiéndose emitido una propuesta de liquidación con trámite de audiencia, o bien el interesado no ha presentado alegaciones en el plazo indicado, o bien ha prestado conformidad expresa a dicha propuesta, entre otras.

Finalmente, la Resolución de 4 de julio de 2019 ha ampliado nuevamente el elenco, especialmente en el ámbito de la recaudación tributaria. Por ejemplo, se incluyen otras actuaciones relacionadas con las diligencias de embargo; también requerimientos de información, mandamientos de anotación preventiva en los registros, así como su cancelación; actuaciones relacionadas con la generación y emisión de acuerdos de declaración de deudores fallidos, requerimientos de pago a sucesores y a personas o entidades que tengan la condición de codeudores, y otras referentes al ámbito de la responsabilidad tributaria. Introduce, además, tres actuaciones relacionadas con el régimen sancionador. Nos detenemos en este punto ya que presumiblemente el ámbito sancionador es un nicho por el que pueden seguir extendiéndose los contornos de la automatización.

Son las siguientes:

- Generación y emisión del acuerdo de inicio del procedimiento y propuesta de imposición de sanciones tributarias por comisión de infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, por falta de cumplimiento de las obligaciones referidas en la diligencia de embargo y por falta de contestación al requerimiento de información. En esta actuación la aplicación informática debe comprobar, en las bases de datos de la Agencia Tributaria, bien la existencia de diligencias de embargo sobre cualquier tipo de bien o derecho o bien de requerimientos de información, notificados y no contestados por el destinatario una vez transcurrido el plazo establecido al efecto. También debe cotejar si ha habido una primera y segunda reiteración de esa obligación de contestar a las referidas diligencias de embargo o a los requerimientos de información. El acuerdo de inicio y propuesta de resolución debe contener -además de los datos tanto de la persona o entidad presuntamente responsable, como del instructor y del órgano competente para la resolución del procedimiento, la conducta que motiva la incoación del procedimiento, su calificación y las sanciones que pudieran corresponder-, una indicación sobre el derecho que tiene la persona o ente a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio. Esta previsión salvaguarda la posible indefensión del obligado tributario

que se produciría si se le priva de la garantía procesal que le asiste por estar incurso en un procedimiento tributario, en este caso sancionador. En el caso de que se presenten alegaciones cesa la automatización como es natural ya que debe examinarse la respuesta del obligado tributario. Aunque en el texto de la resolución no se menciona de modo expreso, es importante que la aplicación informática tenga en cuenta, asimismo, que la contestación a un requerimiento de información se ha podido evacuar no por sede electrónica o por el registro de entrada del órgano solicitante de la información sino por otros medios que pueden dilatar la recepción de la documentación requerida, por ejemplo, si se utiliza para ello la oficina de correos o un registro de un órgano administrativo de una CCAA o de entidad local. De ahí que en el sistema de información deba programarse un plazo lo suficientemente amplio que tiene que transcurrir antes de la emisión de la actuación automatizada.

- Generación y emisión de requerimientos de pago referidos a la exigencia de las reducciones de las sanciones (por conformidad y pronto pago) a los responsables tributarios solidarios y subsidiarios, y
- Generación y emisión de requerimientos de pago referidos a la exigencia de la reducción de las sanciones impuestas por la comisión de infracciones tributarias en los procedimientos sancionadores.

En el primer supuesto la aplicación informática comprueba, en primer término, en las bases de datos, las sanciones impuestas por infracciones que han causado perjuicio económico a la Hacienda Pública (artículos 191 a 197 de la LGT), que forman parte de un acuerdo de declaración de responsabilidad en el que el responsable prestó su conformidad. Coteja, en segundo lugar, que tales sanciones fueron objeto de la pertinente reducción por tal conformidad a cambio de no interponer recurso o reclamación contra la regularización, y, en tercer lugar, constata que sí se ha interpuesto recurso o reclamación contra dicho acuerdo. Asimismo, la aplicación informática también efectúa comprobaciones que evidencien el incumplimiento de las condiciones aceptadas previstas legalmente para consolidar la reducción del importe de las sanciones por pronto pago. Así, comprueba las sanciones impuestas por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso la reducción por conformidad, que formen parte de un acuerdo de declaración de responsabilidad, y conste que: a) no se haya realizado el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del artículo 62.2 de la LGT en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución o sin garantías, de acuerdo con la normativa aplicable para la resolución de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, solicitado por el obligado al pago con anterioridad a la finalización del plazo del artículo 62.2 de la misma; o que b) se haya interpuesto recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad. Si se cumplen las condiciones establecidas, se emite el requerimiento de pago con la exigencia de la reducción o reducciones practicadas.

Respecto del segundo supuesto, del mismo modo la aplicación informática comprobará, en las bases de datos de la Agencia Tributaria, respecto de las sanciones impuestas por la comisión de

una infracción tributaria, aquellas en las que, bien no se ha realizado el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT<sup>94</sup>, o bien que hay interpuesto recurso o reclamación contra el acuerdo sancionador. Si se constata cualquiera de estas circunstancias, se emitirá el requerimiento de pago con la exigencia del importe de las reducciones practicadas en aplicación del punto 3 del artículo 188.

Como acabamos de reseñar, el ámbito sancionador puede ser una vía de expansión de las actuaciones automatizadas. Por ejemplo, respecto de las sanciones vinculadas a incumplimientos formales. Tal y como expusimos en los inicios del presente trabajo, la avanzadilla en este terreno la encontramos en la normativa laboral que ha dado un importante paso al habilitar a las actuaciones administrativas automatizadas para que puedan generar actas de infracción en virtud de los datos, antecedentes e informes que obren en el sistema. La carta de naturaleza ha venido de la mano de una norma con rango de ley, el Real Decreto-ley 2/2021, de 26 de enero<sup>95</sup>, desarrollado mediante el Real Decreto 688/2021<sup>96</sup>. Las razones dadas por la Exposición de Motivos de esta última norma para amparar estos cambios se resumen en la oportunidad de habilitar una respuesta eficaz ante los incumplimientos que afloran a partir de análisis masivos de datos para la detección de fraude y que, en ocasiones, no requieren la intervención directa de ningún funcionario. Se considera posible automatizar, por ello y en casos concretos, la actividad de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social para actuar ante tales incumplimientos detectados. La regulación propuesta persigue articular un procedimiento sancionador ágil, basado en hechos constitutivos de infracción generalmente no controvertidos, y con seguridad jurídica para el administrado. Esto último se evidencia mediante la participación del inspector en aquella fase del procedimiento en la que se hace precisa una valoración jurídica de las alegaciones efectuadas por

---

<sup>94</sup> O, en su caso, en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución o sin garantías, de acuerdo con la normativa aplicable para la resolución de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de la misma.

<sup>95</sup> El artículo 53.1.a) del texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, ha sido modificado mediante la disposición final cuarta del Real Decreto-ley 2/2021, de 26 de enero, de refuerzo y consolidación de medidas sociales en defensa del empleo, para incorporar los supuestos de actas de infracción extendidas en el marco de actuaciones administrativas automatizadas. Como se ha significado, la introducción de esta regla de rango legal evitaría la colisión de este tipo de actuaciones con la reserva de la extensión de actas a los funcionarios integrados en la Inspección de Trabajo (art. 22.5 Ley 23/2015, de 21 de julio, Ordenadora del Sistema de Inspección de Trabajo y Seguridad Social), que tendría como lógica consecuencia la imposibilidad de iniciación de cualquier procedimiento sancionador sin intervención de estos (art. 52.1.a) LISOS) (GOERLICH PESET, J. M., “Decisiones administrativas automatizadas en materia social: algoritmos en la gestión de la Seguridad Social y en el procedimiento sancionador”, *Revista Labos*, Vol. 2, No.2, disponible en <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/LABOS/article/view/6215>, citando a IZQUIERDO, M., “La IA en la inspección y sanción de irregularidades en las ayudas sociales y seguridad social”, ponencia en el Congreso (webinar), Regulación y explotación de big data para los servicios públicos (celebrado los días 2, 9 y 16 de marzo 2021), puede verse en [https://www.youtube.com/watch?v=50Gj7TiQQ\\_0](https://www.youtube.com/watch?v=50Gj7TiQQ_0) (último acceso 25 de marzo de 2022), aproximadamente desde 19’ 50”.

<sup>96</sup> Real Decreto 688/2021, de 3 de agosto, por el que se modifica el Reglamento general sobre procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones de orden social y para los expedientes liquidatorios de cuotas de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo.

los presuntos sujetos responsables de la infracción frente a las imputaciones recogidas en las actas de infracción. Por ello, en el ámbito de la Administración General del Estado, el Organismo Estatal Inspección de Trabajo y Seguridad Social podrá generar a través de su sistema de información, mediante actuaciones administrativas automatizadas, las actas de infracción que resulten pertinentes en virtud de los datos, antecedentes e informes que obren en dicho sistema, así como en las bases de datos de las entidades que le prestan su auxilio y colaboración. Asimismo, se podrán generar de forma automatizada las propuestas de resolución que procedan cuando no se hayan presentado alegaciones contra las actas<sup>97</sup>.

Pues bien, de conformidad con el régimen jurídico que ha sido establecido, el acta de infracción inicia el procedimiento automatizado y en caso de no efectuarse alegaciones ni proceder a su pago, es considerada propuesta de resolución. Esto es, lo que se automatiza es el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador que puede dar lugar, en ausencia de alegaciones, a ser propuesta de resolución. Si en el plazo para formular alegaciones, el sujeto responsable satisface la sanción propuesta, se da por concluido el procedimiento. Por el contrario, si se formulan alegaciones invocando hechos o circunstancias distintas a las consignadas en el acta, insuficiencia del relato fáctico contenido en aquella, o indefensión por cualquier causa, se debe asignar el expediente a un actuante con funciones inspectoras, para que informe. En este supuesto, el procedimiento abandona la automatización continuando conforme a las reglas generales.

Estas actas automatizadas carecerían de la presunción de certeza la cual quedaría reservada para los hechos constatados por el funcionario de la inspección actuante<sup>98</sup>, esto es sobre aquellos “que por su objetividad son susceptibles de percepción directa por el Inspector, o a los inmediatamente deducibles de aquellos o acreditados por medios de prueba consignados en la propia acta como pueden ser documentos o declaraciones incorporadas a la misma”<sup>99</sup>. Se distinguiría así entre “hechos constatados” y “hechos constitutivos” de la infracción siendo estos últimos los que se reflejan en las actas de infracción automatizadas, que carecerían por ello de ese valor probatorio reforzado<sup>100</sup>. En opinión de Goerlich Peset<sup>101</sup>, sin embargo, la cuestión no pueda zanjarse de forma tan rápida. Partiendo, señala, de que el fundamento de la presunción de certeza tradicionalmente se ha hallado “en la imparcialidad y especialización, que, en principio, debe reconocerse al

---

<sup>97</sup> Cfr. art. 44.1 Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general sobre procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones de orden social y para los expedientes liquidatorios de cuotas de la Seguridad Social, en la redacción dada por el Real Decreto 688/2021.

<sup>98</sup> Cfr. art. 53.2 del Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social y el art. 23 de la Ley 23/2015, de 21 de julio, Ordenadora del Sistema de Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

<sup>99</sup> Vid. la STS 2893/2008, de 17 de noviembre de 2009.

<sup>100</sup> El art. 44.5 del Real Decreto 928/1998, en la redacción dada por el Real Decreto 688/2021, señala la necesidad de que el acta automatizada incluya los medios de prueba que el algoritmo haya utilizado para su extensión al establecer que “las actas habrán de reflejar los hechos comprobados como resultado de la actuación administrativa, con expresión de aquellos que sean relevantes a efectos de la tipificación de la infracción, los medios utilizados para la comprobación de los hechos que fundamentan el acta y la indicación expresa de que se trata de una actuación administrativa automatizada iniciada mediante expediente administrativo”.

<sup>101</sup> GOERLICH PESET, J. M., “Decisiones administrativas automatizadas...”, pág.30.

Inspector actuante” y que la misma “alcanza no sólo a los hechos que por su objetividad son susceptibles de percepción directa por el Inspector, o a los inmediatamente deducibles de aquéllos, sino también a aquellos hechos que resulten acreditados por medios de prueba consignados en la propia acta, como pueden ser documentos o declaraciones incorporadas a la misma”, si se piensa fríamente, no parece existir ningún problema en aceptar que los rasgos de “imparcialidad y especialización” pueden ser predicados de un algoritmo, incluso en mayor medida que de una persona física.

De momento ha quedado pendiente de concretar la parte esencial de esta extensión del automatismo: los supuestos en los que se hará uso de dicha actuación. En este punto se ha aventurado que los ilícitos administrativos en materia de seguridad social son los idóneos para la activación automatizada del procedimiento sancionador<sup>102</sup>, si bien nada parece impedir que las actas automatizadas se utilicen en otros espacios del procedimiento sancionador en el orden social<sup>103</sup>. El reglamento simplemente exige que se establezca de forma previa y mediante resolución del Director del Organismo Estatal Inspección de Trabajo y Seguridad Social, que será publicada en sede electrónica, la determinación de los supuestos en los que se hará uso de la actuación automatizada, además del resto de extremos propios de su régimen jurídico: el órgano u órganos competentes para la definición de especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad del sistema de información y el que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación.

Este paso al frente que ha dado la normativa laboral, permitiendo las actuaciones administrativas automatizadas en el procedimiento administrativo sancionador, seguramente será continuado por la normativa tributaria. El desarrollo de nuevas herramientas informáticas y el uso de técnicas de análisis de datos facilitan la detección de incumplimientos tributarios.

De hecho, en la última Resolución de la AEAT, como hemos visto, se han regulado dos actuaciones en este ámbito: la generación y emisión del acuerdo de inicio del procedimiento y propuesta de imposición de sanciones tributarias por comisión de infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, por falta de cumplimiento de las obligaciones referidas en diligencia de embargo y por falta de contestación a requerimiento de información, y la generación y emisión de requerimientos de pago referidos a la exigencia de la reducción de las sanciones impuestas por la comisión de infracciones tributarias en los procedimientos sancionadores.

La expansión de las actuaciones automatizadas en el marco sancionador tributario se producirá muy previsiblemente con las sanciones impuestas por la comisión de infracciones que no causan perjuicio económico a la Hacienda Pública. Se trata de la vía que entendemos más se ajusta a la idiosincrasia de las actuaciones automatizadas. Por ejemplo, sanciones por no presentar en plazo o presentar incorrectamente declaraciones informativas o en general declaraciones o

---

<sup>102</sup> De hecho, la propia Exposición de Motivos del RD 688/2021 alude a “incumplimientos de los sujetos obligados, especialmente en materia de Seguridad Social”.

<sup>103</sup> GOERLICH PESET, J. M., “Decisiones administrativas automatizadas en materia social...”, *op. cit.*, pág. 29.

autoliquidaciones sin perjuicio económico. Es cierto que una adecuada programación que permita, al procesar de forma más rápida la información, detectar más fácilmente estos incumplimientos puede derivar en una mejora en su eficiencia y productividad, que incremente las sanciones impuestas sobre comportamientos que, a la postre, no han mermado la recaudación tributaria<sup>104</sup>. Podría, desde esa óptica, generarse un desequilibrio respecto de aquellas que resultan o son consecuencia de un procedimiento de aplicación de los tributos previo. En todo caso, entiendo, sin desconocer ese extremo, que el enfoque adecuado pasa por reconocer las ventajas que conlleva la automatización que permite una provechosa detección de infracciones lo que, a la postre, faculta el que se puedan emplear más activos humanos para actuaciones que requieren labores de investigación. En esta línea, el “plan estratégico de la agencia tributaria 2020-2023” hace hincapié en que en los próximos años la Agencia Tributaria deberá aprovechar el potencial que ofrece la tecnología para culminar el proceso de automatización en la tramitación de procedimientos iniciado hace años. “De esta forma se liberarán recursos humanos para las actividades de mayor valor añadido, se garantizará un tratamiento uniforme a los contribuyentes, se podrá facilitar el cumplimiento de sus obligaciones y contribuir a erradicar el fraude fiscal. Para ello serán claves tecnologías como el tratamiento del lenguaje natural, el tratamiento avanzado de datos y la inteligencia artificial”.

También en algunas CCAA se han regulado supuestos de actuaciones automatizadas en el ámbito sancionador. Pionera en este aspecto ha sido la Resolución de 25 de noviembre de 2021, de la Presidencia del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, por la que se crea el sello electrónico y se aprueba la realización de actuaciones administrativas automatizadas en su ámbito de competencias<sup>105</sup>, al incluir estas tres actuaciones:

- Generación, emisión y notificación del acuerdo de inicio del procedimiento y propuesta de imposición de sanciones tributarias por comisión de infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria, por falta de contestación de requerimientos de información. En concreto, una vez notificado un requerimiento de información, el sistema de información del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias puede comprobar, mediante actuaciones administrativas automatizadas, si el mismo, y/o, en su caso, cualquiera de sus ulteriores reiteraciones, han sido contestadas y, en caso contrario, generar, emitir y notificar el acuerdo de inicio del procedimiento y propuesta de imposición de sanciones tributarias por comisión de infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria, por falta de contestación de requerimientos de información. Para ello debe introducirse en el sistema de información el plazo que deberá transcurrir antes de efectuar la comprobación automatizada. Para calcular ese plazo se

---

<sup>104</sup> Así lo evidencia implícitamente NAVARRO EGEA, M. (*Hacia un entorno digital más garantista, las relaciones tributarias electrónicas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2021, pág. ) al significar que el “componente tecnológico para un determinado tipo de infracciones implica que hay comportamientos nocivos que soportan un mayor rigor en la aplicación de las normas sancionadoras y, paradójicamente, se trata de incumplimientos que objetivamente son menos perjudiciales para el interés recaudatorio, toda vez que afectan a la falta de diligencia en el cumplimiento de deberes formales”.

<sup>105</sup> BOPA núm. 238 de 14 de diciembre de 2021.

suma al legalmente previsto para contestar al requerimiento otro período de tiempo (el que se estime adecuado), teniendo en cuenta que la contestación al requerimiento se ha podido evacuar a través de otros registros u oficinas que no sean los específicos del servicio tributario de la CA del principado de Asturias retrasando su conocimiento.

- Generación, emisión y notificación de la exigencia del importe de la reducción de las sanciones impuestas por la comisión de infracciones tributarias en los procedimientos sancionadores tramitados por el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias. Pues bien, una vez notificada una resolución de imposición de sanción en la que se han aplicado las reducciones por conformidad y pronto pago, el sistema de información del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias puede, mediante actuaciones administrativas automatizadas, generar, emitir y notificar la exigencia del importe de la reducción de la sanción si se producen las siguientes circunstancias: en el caso de la reducción por conformidad del artículo 188.1.b) LGT, en el momento en que se dé de alta en el sistema la presentación en plazo de un recurso o reclamación contra la regularización. Para ello el sistema deberá considerar, únicamente, los recursos o reclamaciones con fecha de alta igual o menor a un mes desde la notificación de la liquidación provisional objeto de recurso o reclamación. En el caso de la reducción por pronto pago del artículo 188.3 LGT cuando se dé de alta en el sistema la presentación de un recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción, considerando, únicamente, los presentados en el plazo de un mes desde la notificación de la liquidación o la resolución sancionadora o si, transcurrido el plazo del artículo 62.2 LGT, o el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, no conste en el sistema que se haya producido el pago del importe de la sanción. Para ello deberá introducirse en el sistema de información el ámbito temporal de la comprobación automatizada, que deberá tener en cuenta el posible desfase entre la realización del pago y el procesamiento de los cobros.
- Generación, emisión y notificación de resolución de expediente sancionador por infracción tributaria en caso de no haber presentado alegaciones a una propuesta sancionadora por infracción tributaria notificada. Así, tras la notificación de una propuesta sancionadora por infracción tributaria, el sistema de información del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias puede comprobar, mediante actuaciones administrativas automatizadas, si se han dado de alta alegaciones a la propuesta sancionadora y, en caso contrario, generar, emitir y notificar la resolución de imposición de sanción que confirma la propuesta previamente notificada. Para ello deberá introducirse en el sistema de información el plazo que deberá transcurrir antes de efectuar la comprobación automatizada. Como en los dos casos anteriores hay que prever que las alegaciones se hayan presentado de conformidad con el artículo 16 de la Ley 39/2015, en otros registros u oficinas, por lo que dicho plazo se obtendrá adicionado al legalmente previsto para presentar alegaciones, el que se estime adecuado a tal fin.

## 8. CONCLUSIONES

Las ventajas en términos de eficiencia, economicidad y eficacia de la acción, sumadas a una igualdad y uniformidad de trato a los obligados tributarios aconsejan el uso del automatismo de las actuaciones en una variedad de procesos tributarios, siempre que ello no les suponga una renuncia o limitación en sus derechos fundamentales ni se vean quebrantadas sus garantías como administrados. Resulta, por ello, esencial equilibrar las indiscutibles utilidades que la intervención de la inteligencia artificial proporciona y la garantía de los derechos de los obligados tributarios en este nuevo escenario digital.

Una actuación administrativa automatizada se produce por un sistema de información programado que habilitará a la máquina para adoptar la concreta decisión administrativa y sin necesidad de intervención de una persona física en cada caso singular. La tecnología actúa activamente en el *iter* procedimental y no como mero apoyo. La informática decisional, en suma, frente a la informática meramente instrumental.

Se ha cuestionado si basta con la publicación del elenco de actuaciones automatizadas, para dar cumplida la exigencia legal que deriva del art. 96.4 LGT. Si es así la obligación de dotarlas de publicidad quedaría limitada a la aprobación de las resoluciones que incluyen tales aplicaciones sin un mayor detalle sobre su funcionamiento. ¿Cabría alegar un derecho a conocer los algoritmos que integran las aplicaciones informáticas que permitan la trazabilidad y el control de las decisiones adoptadas por la Administración tributaria?

En este punto lo cierto es que ni la normativa administrativa ni en particular la tributaria reconocen la necesidad de publicitar el código fuente, entendiendo por tal el archivo o conjunto de archivos que tienen un conjunto de instrucciones muy precisas, basadas en un lenguaje de programación, que se usa para poder compilar los diferentes programas informáticos que lo utilizan. A la hora de valorar si basta con la referida publicación de las resoluciones por las que se aprueban las distintas aplicaciones en las sedes electrónicas para tener por cumplidos los requerimientos de publicidad y su adecuación con el principio de transparencia, hay que reseñar que el interés público en facilitar el acceso a los algoritmos utilizados por la Administración debe ponderarse con otros bienes jurídicos dignos también de protección, y que resultan igualmente amparados por la legislación de transparencia (tales como la prevención, investigación y sanción de los ilícitos penales, administrativos o las funciones administrativas de vigilancia, inspección y control). Por ello, no dar publicidad al contenido material de las aplicaciones informáticas no transgrede, en mi opinión, las garantías de los administrados. Además, el art. 41.2 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, que actúa como normativa supletoria, impone la auditoría del sistema de información y del código fuente utilizado en la actuación administrativa automatizada lo que permite reforzar el control del funcionamiento correcto de la programación utilizada.

No cabe duda de que una de las cuestiones nucleares de las decisiones administrativas automatizadas es la de si estas pueden ser producto del ejercicio de potestades discrecionales o debe, por el contrario, quedar orillada la posibilidad de que la inteligencia artificial produzca actos resolutorios automatizados exclusivamente con potestades regladas.

Automatizar el ejercicio de la discrecionalidad supondría admitir el hecho de que el sistema informático ejecutara una elección entre diversas alternativas, que han tenido que ser predeterminadas, mediante la tipificación de todos los supuestos posibles, ponderando todas las opciones, y todas ellas válidas, en un intento de reproducir la racionalidad humana. Esto supondría anticipar el ejercicio de la discrecionalidad al prever todos los criterios y todas las situaciones que permitan, una vez procesada la información, generar la actuación automatizada. Un primer inconveniente se encuentra en que la rigidez del programa impediría dar respuesta a situaciones o circunstancias que surgieran a posteriori.

La normativa administrativa reciente, como es el Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, no alude a esta cuestión limitándose a concretar algunos extremos de su régimen jurídico. Por el contrario, a nivel de normativa autonómica sí hay disposiciones que se pronuncian sobre la discrecionalidad en la toma de decisiones y lo hacen en sentido negativo. Por ejemplo, el Decreto 622/2019 de administración electrónica, simplificación de procedimientos y racionalización organizativa de la Junta de Andalucía, de forma taxativa señala que no cabe realizar mediante actuación administrativa automatizada actividades que supongan juicios de valor. La normativización de esta cuestión en alguno de los países de nuestro entorno evidencia la reticencia, cuando no directamente prohibición, a la hora de implementar la automatización respecto de actuaciones discrecionales. Este es el caso de la Ley de procedimiento administrativo de la República Federal Alemana -Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)- que permite los actos administrativos por medios automatizados si así se estipula en una disposición legal y, además, no existe margen de apreciación o discrecionalidad.

El rango de aplicación de la actuación administrativa automatizada respecto de la discrecionalidad debería quedar enmarcado en los siguientes contornos:

- La automatización es inconciliable con la presencia de conceptos jurídicos indeterminados o la existencia de lagunas legales que, al ser producto de una operación intelectual humana que requiere una ponderación de intereses en conflicto, precisan un cuidadoso análisis del supuesto de hecho concreto.
- Una posible solución consistiría en automatizar solamente la parte instructora de modo que la resolución competiese al empleado público. También resultaría factible combinar actuaciones automatizadas junto con otras que requiriesen un análisis personal en un mismo procedimiento. Se trataría de procesos parcialmente automatizados, donde coexiste una intervención que ha resultado de la programación con la de las personas físicas. Un ejemplo de esta coordinación se menciona en la Resolución de 9 de febrero de 2021, de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se aprueba la actuación administrativa automatizada para la tramitación de los embargos por medios telemáticos, al significar la norma que, en el procedimiento de embargos en cuentas corrientes, conviven las actuaciones que se llevarán a cabo de manera automatizada con el estudio individual de las cantidades trabadas, el posible levantamiento y la aplicación de los importes ingresados, que no entran dentro de dichas actuaciones.

- También resultaría sumamente valiosa su función “de apoyo” respecto de aquellos procedimientos administrativos en los que se insertasen actos de naturaleza discrecional, para complementarlos o auxiliarlos.

Tanto la Administración tributaria estatal como las distintas administraciones autonómicas y también locales han ido desde su inicio progresivamente incrementando su catálogo de actuaciones automatizadas. En la última Resolución de la AEAT, de 4 de julio de 2019, se han introducido tres actuaciones automatizadas relacionadas con el régimen sancionador. De hecho, el ámbito sancionador tributario puede resultar la ruta por la que se expandirá la automatización de forma acompasada a lo que ha acontecido en fechas recientes en la normativa laboral. En esta última se ha otorgado carta de naturaleza para que, mediante actuaciones administrativas automatizadas, puedan generarse actas de infracción en virtud de los datos, antecedentes e informes que obren en el sistema.

A su vez, dentro del marco sancionador tributario la citada expansión se producirá muy previsiblemente con las sanciones impuestas por la comisión de infracciones que no causan perjuicio económico a la Hacienda Pública, por ser la vía que entendemos más se ajusta a la idiosincrasia de la automatización. Por ejemplo, las sanciones por no presentar en plazo o presentar incorrectamente declaraciones informativas o en general declaraciones o autoliquidaciones sin perjuicio económico. No desconocemos que este proceder incrementará la detección y por tanto la imposición de sanciones sobre comportamientos que no han mermado la recaudación tributaria. Pese a que resulta factible, en efecto, que la actuación del automatismo en estos casos genere un desequilibrio respecto del porcentaje de sanciones impuestas que son resultado o consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación previo con perjuicio económico, el enfoque que estimo más adecuado pasa por reconocer las ventajas que conlleva la automatización que permite una provechosa detección de infracciones lo que, a la postre, permitirá emplear más activos humanos en actuaciones que sí requieren labores de investigación.

### Bibliografía

- ALAMILLO DOMINGO, I. y URIOS APARISI, F. X. (2011): *La actuación administrativa automatizada en el ámbito de las administraciones públicas*. Análisis jurídico y metodológico para la construcción y la explotación de trámites automáticos, Escola d'Administració Pública de Catalunya.
- ARANA LANDÍN, S. (2020): “Globalización, robotización y digitalización: hacia una nueva concepción del nexo en materia tributaria”, *Quincena Fiscal* núm. 10/2020. BIB 2020\11303.
- BAZ LOMBA, C. (2021): “Los algoritmos y la toma de decisiones administrativas. Especial referencia a la transparencia”, *Revista CEFLegal* 243.
- BOIX PALOP, A. (2007): “La neutralidad tecnológica como exigencia regulatoria en el acceso electrónico a los servicios administrativos”, *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 16.
- BOIX PALOP, A. (2020): “Los algoritmos son reglamentos: la necesidad de extender las garantías propias de las normas reglamentarias a los programas empleados por la administración para la adopción de decisiones”, *Revista de Derecho Público: Teoría y Método*, Vol. 1.

*La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*

- BUOSO, E. (2021): *La pubblica amministrazione in germania nell'era dell'intelligenza artificiale: procedimenti completamente automatizzati e decisioni amministrative robotiche*, PA Persona e Amministrazione - Vol. VIII, Número 1.
- CAMPOS MARTÍNEZ, A. (2019): "La presencia económica digital significativa como solución a los retos de la tributación directa en la economía digital", *Quincena Fiscal* núm. 21/2019.
- CASTELLANOS GARIJO, M. (2021): "Actuaciones administrativas automatizadas y RPA en la gestión pública", *Actuación y funcionamiento por medios electrónicos: el largo camino hacia la transformación digital*, N° III, 1, jul. de 2021, Editorial Wolters Kluwer.
- CERVANTES, C. J.; DE DIEGO, R.; MEJÍAS, M.; MESTRE, E.; PLAZA, A., y RUIZ, E. (2004): *Guía de la Ley General Tributaria*, Ciss, Valencia.
- CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (2019): "El impacto de la inteligencia artificial en el derecho administrativo ¿nuevos conceptos para nuevas realidades técnicas?", *Revista general de Derecho administrativo*, núm. 50.
- CONSTANTINO, F. (2016): "L'uso della telematica nella Pubblica Amministrazione" en Romano, A. (a cura di), *L'azione amministrativa*, Torino.
- COTINO HUESO, L. (2017a): "El reconocimiento y contenido internacional del acceso a la información pública como derecho fundamental". *UNED, Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 40.
- COTINO HUESO, L. (2017b): "Big data e inteligencia artificial. Una aproximación a su tratamiento jurídico desde los derechos fundamentales", *DILEMATA* año 9 (2017), n° 24.
- COTINO HUESO, L. (2017c): "El avanzado reconocimiento y regulación del derecho acceso a la información pública y la transparencia en iberoamérica (y su brecha con la realidad)", *Cuadernos Manuel Giménez Abad*, n° 14 - diciembre 2017.
- COTINO HUESO, L. (2020): "SyRI, ¿a quién sanciono?" Garantías frente al uso de inteligencia artificial y decisiones automatizadas en el sector público y la sentencia holandesa de febrero de 2020", *La Ley privacidad*, N°. 4 (Abril-junio 2020).
- D'ANGELOSANTE, M. (2016): "La consistenza del modello dell'amministrazione "in-visibile" nell'età della tecnificazione: dalla formazione delle decisioni alla responsabilità per le decisioni", en *La tecnificazione*, Civitarese Matteucci, S., y Torchia, L. (a cura di), Firenze, ps. 155 y ss.
- DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R. (2005): "Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva Ley General Tributaria". *Revista española de Derecho Financiero* núm.125/2005 BIB 2005\705
- DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R. (2006): "Regulación de la informática decisional en la administración electrónica tributaria", Comunicación presentada en las *Jornadas Tecnimap*, celebradas en Sevilla del 30 de mayo al 2 de junio de 2006, pág. 7, disponible en [https://administracionelectronica.gob.es/pae\\_Home/dam/jcr:10939fad-cdd1-439e-9dbe-4f635a805f92/regulacion\\_de\\_la\\_informatica.pdf](https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/dam/jcr:10939fad-cdd1-439e-9dbe-4f635a805f92/regulacion_de_la_informatica.pdf).
- DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R. (2007a): "La actuación administrativa automatizada. algunas experiencias en el ámbito tributario", *Revista catalana de dret públic*, núm. 35.
- DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R. (2007b): "Administración de justicia y tecnologías de la información y la comunicación: aspectos jurídicos", *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, núm 13.
- DÍAZ CALVARRO, J. M<sup>º</sup>. (2020): "Garantías de los derechos de los obligados tributarios. Los principios de seguridad y transparencia ante el uso de la informática decisional en la administración tributaria", *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura* núm. 36, págs. 219-248.

*La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*

- DÍAZ CALVARRO, J. M<sup>a</sup>. (2021): “La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico”, *Quincena Fiscal* núm.10, BIB 2021\3027.
- DORREGO DE CARLOS, A., y GUTIÉRREZ VICÉN, C. (1993): “Disposiciones y actos administrativos”, en *Administraciones Públicas y ciudadanos*, Praxis, Barcelona.
- DUNI, G. (1993): “L'utilizzabilità delle tecniche elettroniche nell'emanazione degli atti e nei procedimenti amministrativi. Spunto per una teoria dell'atto amministrativo emanato nella forma elettronica, en *Teleamministrazione*”, voz de la *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XXX, Roma.
- FERRARI, M., “L'uso degli algoritmi nella attività amministrativa discrezionale”, *Rivista Diritto degli affari*, marzo 2020.
- GOERLICH PESET, J. M. (2021): “Decisiones administrativas automatizadas en materia social: algoritmos en la gestión de la Seguridad Social y en el procedimiento sancionador”, *Revista Labos*, Vol. 2, No. 2, disponible en <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/LABOS/article/view/6215>.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F. (1997): (*Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Civitas, Madrid.
- GUERVÓS MAÍLLO. M<sup>a</sup> A. (2020): “Buenas prácticas y transparencia fiscal”, *Quincena Fiscal* núm. 22, BIB 2020\37475.
- GUTIÉRREZ DAVID, M. E. (2021): “Administraciones inteligentes y acceso al código fuente y los algoritmos públicos. Conjurando riesgos de cajas negras decisionales”, *Derecom*, 30, pags.143-228, disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7980499>.
- LACAVA, F. J. (2018): “Decisiones administrativas automáticas y derechos”, *Revista de Derecho Público*, 2018-1, Derechos humanos y nuevas tecnologías-I”.
- LACAVA, F. J. (2019): Acto Administrativo Automático en el marco del Estado Constitucional de Derecho. *Revista Argentina de Derecho Administrativo*, Núm. 2, junio 2019. Disponible en <https://riu.austral.edu.ar/handle/123456789/1257>.
- LINARES GIL, M. I. (2009): “Novedades y retos jurídicos de la Ley 11/2007, desde la experiencia del Ministerio de Economía y Hacienda”, *Administración electrónica y el servicio a los ciudadanos. El Ministerio de Economía y Hacienda ante los retos de la Ley 11/2007, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos*, Ministerio de Economía, Madrid, 2009.
- MARTÍN DELGADO, I. (2009): “Naturaleza, concepto y régimen jurídico de la actuación administrativa automatizada”, *Revista de Administración Pública* núm. 180, Madrid, septiembre-diciembre, 2009.
- MARTÍN DELGADO, I.: “La gestión electrónica del procedimiento administrativo”, *Fundación Democracia y Gobierno Local*, Serie Claves del Gobierno Local, 12.
- MASUCCI, A. (1993): *L'atto amministrativo elettronico*, Napoli.
- MÉNDEZ JUEZ, M. (2013): “Oportunidades y retos de la e-Administración local en España la importancia de la Sede Electrónica”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 4.
- MERUSI, F. (2011): *Ragionevolezza e discrezionalità amministrativa*, Napoli.
- MUÑOZ, R.: *Las TICS en la Administración pública. La inteligencia artificial ante una perspectiva de derechos*, Astrea, disponible en [http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a\\_20200708\\_05.pdf](http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20200708_05.pdf).
- MUSSELLI, L. (2020): “La decisione amministrativa nell'età degli algoritmi: primi spunti”, disponible en <https://www.medialaws.eu/wp-content/uploads/2020/03/1-2020-Musselli.pdf>.

*La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*

- NAVARRO EGEA, M. (2021): *Hacia un entorno digital más garantista, las relaciones tributarias electrónicas*, Aranzadi, Cizur Menor.
- OLIVARES OLIVARES, B. (2020): "Transparencia y aplicaciones informáticas en la administración tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 174.
- OLIVER CUELLO, R. (2010): "La emisión de certificados electrónicos" en AA.VV. (coord. A. Menéndez), *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova, Valladolid.
- OLIVER CUELLO, R. (2011): "La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria", *Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la UOC*, núm. 12.
- OLIVER CUELLO, R. (2021): "Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria", *Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la UOC* núm. 33.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2020): "El Principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios", *Quincena Fiscal* núm. 22.
- PADILLA RUIZ, P. (2019): "Inteligencia artificial y Administración Pública. Posibilidades y aplicación de modelos básicos en el procedimiento administrativo", *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 10.
- PONCE SOLÉ, J. (2019): "Inteligencia artificial, Derecho Administrativo y reserva de humanidad: algoritmos y procedimiento administrativo debido tecnológico", *Revista General de Derecho Administrativo* núm. 50.
- ROVIRA FERRER, I. (2010): *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: Análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación*, Tesis Doctoral, Universitat Oberta de Catalunya.
- RUSSO, V. (2008): "Introduzione agli atti amministrativi elettronici: tradiscrezionalità e vincolatività", en AA. VV., *Diritto e nuove tecnologie. Saggi di informatica giuridica avanzata*, DLex, Roma.
- SÁNCHEZ ACEVEDO, M. E. (2015): *El derecho a la buena administración electrónica*, Tesis Doctoral.
- SÁNCHEZ JIMÉNEZ, E. (1996): "El razonamiento cibernético como sistema de ayuda a la decisión jurídica, Informática y derecho", *Revista iberoamericana de derecho informático*, núm. 12-15, (Ejemplar dedicado al II Congreso Internacional de Informática y Derecho. Actas (volumen II)).
- SEGARRA TORMO, S. (2004): "El papel de las tecnologías de la información y de las comunicaciones en la reforma de la Administración", en *Estudios de la reforma de la Administración Pública*, dirigido por Fernando Sainz Moreno, Madrid, INAP.
- SUBERBIOLA GARBIZU, I. (2021): "Inteligencia artificial, opacidad y motivación de las decisiones administrativas automatizadas", en *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, dir. Isaac Merino Jara, coord. Antonio Vazquez del Rey y Villanueva e Irune Suberbiola Garbizu, Wolters Kluwer.
- TORREGROSA VÁZQUEZ, J. (2018): "Privacidad e intercambio de información en el mundo digital", *Sociedad Digital y Derecho*, Ministerio de Industria, Comercio y Turismo.
- URIOS APARISI, X., y ALAMILLO DOMINGO, I. (2007): "Los límites a la utilización del sello de órgano por parte de las administraciones públicas en la ley 11/2007", Comunicación presentada a las Jornadas Tecnimap, celebradas en Gijón del 27 al 30 de noviembre de 2007. Disponible en [https://administracionelectronica.gob.es/pae\\_Home/dam/jcr:f86eee04-80f6-48d4-b5eb-9371f8d6d067/Comunicacion\\_TCO-196-2007DP.pdf](https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/dam/jcr:f86eee04-80f6-48d4-b5eb-9371f8d6d067/Comunicacion_TCO-196-2007DP.pdf).

USAI, A. (1992): “Le elaborazioni possibili delle informazioni. I limiti alle decisioni amministrative automatiche”, en Duni, G. (a cura di), *Dall'informatica amministrativa alla teleamministrazione*, Roma.

VALERO TORRIJOS, J. (2007a): *El régimen jurídico de la e-Administración. El uso de los medios informáticos y telemáticos en el procedimiento administrativo común*, 2.ª ed., Ed. Comares, Granada.

VALERO TORRIJOS, J. (2007b): “La nueva regulación legal del uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones en el ámbito administrativo: ¿el viaje hacia un nuevo modelo de administración, electrónica?, *Revista catalana de dret públic*, núm. 35, págs. 207-246.

VALERO TORRIJOS, J.: “Las garantías jurídicas de la inteligencia artificial en la actividad administrativa desde la perspectiva de la buena administración”, *Revista Catalana de Dret Públic*, (58), 82-96. <https://doi.org/10.2436/rcdp.i58.2019.3307>.

VALERO TORRIJOS, J. y CERDÁ MESEGUER, I. (2020). “Transparencia, acceso y reutilización de la información ante la transformación digital del sector público: enseñanzas y desafíos en tiempos del COVID-19”, *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, 19. doi: <https://doi.org/10.20318/eunomia.2020.5705>.