

La teoría de las garantías adecuadas en materia de protección de datos y sus implicaciones respecto de la toma de decisiones automatizadas en la Administración tributaria¹

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares
Departamento de Derecho Mercantil, Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

Versión Preprint



Resumen:

La investigación analiza el concepto de decisión automatizada y la teoría de las garantías adecuadas proyectada sobre los tratamientos que implican la toma de decisiones automatizadas por parte de la Administración Tributaria en ejercicio de sus funciones. El estudio del régimen jurídico pone de relieve la necesidad de que nuestro legislador desarrolle disposiciones que regulen esta situación a la luz de la normativa, la jurisprudencia del TC y del TJUE, así como la doctrina de las autoridades en materia de protección de datos.

Palabras clave: **Protección de datos, garantías adecuadas, decisiones automatizadas y sistemas de inteligencia artificial.**

¹ La presente investigación se ha realizado en el marco del proyecto de investigación: «Gobierno corporativo y creación de valor compartido». Referencia: PID2020-112624GA-I00, dirigido por el Dr. Javier Megías López. Además, los resultados de investigación obtenidos han sido consecuencia de las estancias de investigación desarrolladas en el *Institute for the Austrian and International Tax Law*, de la Universidad Económica de Viena, financiada por las becas Ernst March (2019) y José Castillejo (2021).

1. Introducción

La utilización de la inteligencia artificial y la automatización de los procedimientos y procesos puede acarrear riesgos para los derechos de los interesados y, especialmente, respecto a la transparencia en la actuación administrativa y la protección de datos de carácter personal. Estos procedimientos y actuaciones automatizadas conllevan la toma de decisiones que afectan directamente en la esfera jurídica del obligado tributario.²

En el ámbito de la Administración tributaria, ello se traduce en el inicio de actuaciones de comprobación e investigación como resultado de la aplicación de métodos predictivos como Hermes, una herramienta desarrollada por la AEAT para implantar un sistema único para el análisis de riesgos y la asignación de modalidades de intervención (en los procedimientos de verificación de datos, comprobación limitada, etc.), que se sirve de los zújares (módulos de información) para confeccionar los análisis de riesgos.

También en la creación de patrones de riesgo (perfilado) para el análisis de redes para la recaudación, la implementación del programa RIFA (recuperación de información de fuentes abiertas de manera masiva), la utilización de la herramienta *web spider* y *web scraping* para generar, extraer y elaborar perfiles de riesgo con la información obtenida en las redes de forma automatizada, entre otros aplicativos que se desarrollan sin intervención sustancial de una persona³.

Como vemos, el resultado de las aplicaciones de la inteligencia artificial como solución tiene (entre otras) consecuencias: la toma de decisiones automatizadas y la elaboración de perfiles de los contribuyentes. Son precisamente estas consecuencias materiales las que afectan a la esfera jurídica del obligado tributario y a las garantías que deben procurarse en materia de protección de datos.

El derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal⁴ no es un derecho ilimitado, ni se contrapone frontalmente al deber de contribuir al sostenimiento de los

² Esta cuestión ha sido ampliamente examinada por la doctrina científica en los últimos años, véase COTINO HUESO (2017); MARTÍNEZ MARTÍNEZ (2018); IRIARTE YANICELLI (2020); GARCÍA MARTÍNEZ (2020 y 2022); ALONSO MURILLO (2021); MARTÍN LÓPEZ y PÉREZ BERNABEU (2021); MARTÍN LÓPEZ y PÉREZ BERNABEU (2021 b); MARTÍN LÓPEZ (2021); NAVARRO EGEA (2018 y 2021); PÉREZ BERNABEU (2021 y 2022); RIBES RIBES (2021); RODRÍGUEZ PEÑA (2021); SERRANO ANTÓN (2021); SOTO BERNABEU (2021 y 2022); SUBERBIOLA GARBIZU, I. (2021 y 2022); VIRTO AGUILAR (2021); MARTÍN LÓPEZ (2022); MORENO GONZÁLEZ y GÓMEZ REQUENA (2022); y MORENO CORTE (2022); y TOMO (2022) entre otras.

³ Véase el excelente análisis sobre el estado de la cuestión de manera mucho más exhaustiva en GARCÍA MARTÍNEZ (2020), pp. 497-506.

⁴ Reconocido por el TC a través de la interpretación del artículo 18.4 de la CE en la STC 292/2000.

gastos públicos ni tampoco a la toma de decisiones automatizadas o a las aplicaciones de la inteligencia artificial.⁵

Las facultades que otorga el contenido de este derecho no garantizan *per se* un control absoluto de los datos de carácter personal por parte de los interesados. El fundamento de dicho derecho es bien distinto. Exige que, en el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la información que tratan las distintas administraciones tributarias se lleve a cabo de manera lícita, leal y transparente⁶. Persigue la protección de las personas físicas ante el uso desviado que pueda realizarse de su información personal.⁷

Para evitar ese uso desviado de los datos de carácter personal, los instrumentos normativos dictados en desarrollo de este derecho fundamental facilitan el control externo por parte del interesado (por ejemplo, a través de los derechos de acceso, rectificación, supresión, limitación del tratamiento, etc.) y el control interno por el responsable, es decir, la Administración tributaria (por ejemplo, mediante la elaboración de las evaluaciones de impacto de las aplicaciones de la inteligencia artificial que lo requieran, la implantación del deber de informar en los procesos, la confección de registros de actividades del tratamiento, etc.).

Como venimos defendiendo, consideramos que el derecho a la protección de datos no debe concebirse como un obstáculo a la obtención y tratamiento de la información tributaria de manera automatizada, sino que es preciso encontrar su encaje como mandato para que los tratamientos se realicen en sintonía con los principios, derechos y deberes establecidos en la legislación sobre protección de datos.⁸ Ello debe llevarnos a valorar, por su potencial lesivo, a las aplicaciones de la inteligencia artificial, al resultado de su programación y, sobre todo, de sus consecuencias, desde la aplicación de las garantías que establece esta normativa.

La teoría de las garantías adecuadas, integrada ya en nuestra doctrina del TC, exige que en función del potencial peligro que pueda suponer el tratamiento se desarrollen mandatos concretos dirigidos a garantizar específicamente el cumplimiento de la normativa sobre protección de datos. No es suficiente con incorporar remisiones genéricas a la normativa para acreditar su cumplimiento.

⁵ Art. 31.1 de la CE.

⁶ Art. 5 del RGPD.

⁷ Sobre la configuración y caracterización del derecho fundamental a la protección de datos, véase OLIVARES OLIVARES (2017).

⁸ OLIVARES OLIVARES (2020) (2022b).

En palabras del propio TC: “[a] la vista de los potenciales efectos intrusivos en el derecho fundamental afectado que resultan del tratamiento de datos personales, la jurisprudencia de este Tribunal le exige al legislador que (...) establezca garantías adecuadas de tipo técnico, organizativo y procedimental, que prevengan los riesgos de distinta probabilidad y gravedad y mitiguen sus efectos, pues solo así se puede procurar el respeto del contenido esencial del propio derecho fundamental”.⁹

El objetivo de este trabajo de investigación consiste en: (i) analizar el concepto de decisión automatizada y las garantías adecuadas aplicables, (ii) examinar la adecuación de las garantías adecuadas aplicadas actualmente y (iii) determinar si con la situación actual podría producirse una vulneración del contenido esencial del derecho a la protección de datos de carácter personal.

2. La toma de decisiones automatizadas

El punto de conexión entre la normativa de protección de datos y el empleo de la información resultante de los procesos automatizados tiene como resultado la producción de decisiones automatizadas y la elaboración de perfiles de los obligados tributarios.¹⁰

En el ámbito del RGPD, las decisiones basadas únicamente en el tratamiento automatizado representan la capacidad de tomar decisiones por medios tecnológicos sin la participación del ser humano. El artículo 22.1 del RGPD establece que “...el 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 sobre él o que le afecte significativamente de forma similar”.

La cuestión sobre la naturaleza del artículo 22 del RGPD, es decir, si se trata de una prohibición (con excepciones) o de un derecho de los particulares a ejercer para ser eficaz es una cuestión no resuelta¹¹. Y este debate tiene consecuencias. Si

⁹ Véase el fj. 6 de la STC 76/2019, de 22 de mayo.

¹⁰ Es preciso que examinemos el concepto de decisión automatizada para explicar el contexto en el que se aplican las garantías adecuadas. Ahora bien, hemos analizado este concepto en mayor profundidad en otros trabajos, véase OLIVARES OLIVARES (2022b).

¹¹ PÉREZ BERNABEU (2021), “[e]l origen de este debate tiene su origen en la ponencia de GOODMAN y FLAXMAN hecha pública en 2016 en la que defendían la existencia de este derecho en el RGPD basándose en el Considerando 71 de su exposición de motivos, a pesar de que el RGPD no lo mencionaba expresamente en su articulado. Esta idea fue inmediatamente contestada por otro grupo de autores que negaron la existencia de un derecho a la explicación²⁹ provocando un posicionamiento dual en el resto de la doctrina a favor o en contra de la existencia de tal derecho sobre la base del artículo 22” y SANCHO VILLA (2021), p. 1727.

consideramos que el artículo 22 establece una prohibición, los responsables del tratamiento deben abstenerse *a priori* de realizarla, salvo que se encuentren legitimados.

Como se recordará, los Estados miembros de la UE transpusieron el artículo 15 de la Directiva 95/46/CE que regulaba las decisiones automatizadas a sus ordenamientos jurídicos nacionales de formas muy diferentes. Mientras que algunos países (como Bélgica) enmarcaron sus disposiciones nacionales en materia de toma de decisiones automatizadas como una prohibición, otros (como Suecia) consideraron que el citado artículo 15 exigía a los Estados miembros que concedieran a los individuos un derecho de exclusión voluntaria cuando se produjeran decisiones automatizadas basadas en los datos personales de los interesados.¹²

La actual configuración del artículo 22 del RGPD tendría que haber tenido como objetivo el esclarecimiento de esta cuestión, estableciendo uniformemente una regulación que resolviera las interpretaciones divergentes. Sin embargo, dada su redacción, hoy continúan produciéndose.

Desde mi punto de vista, el RGPD configura el precepto como una prohibición salvo legitimación suficiente, no como un derecho sustantivo. Si el artículo 22 del RGPD estableciera un derecho, los responsables del tratamiento no podrían llevar a cabo una decisión automatizada en relación con una persona hasta que solicitase expresamente ser (o no ser) objeto de esta decisión.

Esta posición ha sido adoptada por algunas autoridades nacionales de protección de datos, como la Autoridad de Protección de Datos Helena, en su decisión del 19 de noviembre de 2021 a raíz de una denuncia presentada por un cliente de una entidad financiera. El interesado argumentó que las llamadas de su banco eran resultado de decisiones automatizadas que entraban de lleno en el ámbito de aplicación del artículo 22 del RGPD. La Autoridad consideró que el particular no había fundamentado sus alegaciones, pero sostuvo que en caso de que el tratamiento estuviera comprendido en el artículo 22, el demandante debía ejercer primero su derecho de oposición ante el responsable del tratamiento en virtud de dicha disposición.¹³

Esto se debe a que cuando es el interés legítimo (también el interés público o la obligación legal) el presupuesto legitimador del tratamiento, el interesado tiene derecho a oponerse al tratamiento alegando circunstancias específicas. Pero en este caso resulta curioso que se interpretara que el derecho a la oposición al tratamiento es el

¹² BYGRAVE, L. (2001).

¹³ Véase: <https://is.gd/1X8CNo> (visitado el 02/06/2022).

cauce formal para el ejercicio del supuesto derecho reconocido en el artículo 22.1 del RGPD. Lo que implica que el artículo 22.1 del RGPD no tiene un cauce formal propio que lo permita accionar ante los responsables del tratamiento y haya de servirse del derecho de oposición o del derecho de revocación en función del presupuesto legitimador esgrimido por el responsable del tratamiento.

El artículo 18 de la LOPD-GDD bajo el único título de “derecho de oposición” se refiere a que tanto este derecho, como los derechos “...relacionados con las decisiones individuales automatizadas, incluida la realización de perfiles, se ejercerán de acuerdo con lo establecido, respectivamente, en los artículos 21 y 22 del Reglamento (UE) 2016/679”. En opinión de SANCHO VILLA (2021): “Como es conocido (...) estos dos derechos son diferentes, la técnica empleada en el artículo 18 de la LOPD-GDD genera incertidumbre al restar visibilidad al derecho a no ser sometido a decisiones automatizadas, un derecho ya de por sí complejo”.

Por su parte, el CEPD/GT 29 ha considerado que el artículo 22 establece una prohibición general al afirmar que: “El término «derecho» de la disposición no significa que el artículo 22, apartado 1, se aplique solo cuando se invoque de forma activa por parte del interesado. El artículo 22, apartado 1, establece una prohibición general de las decisiones basadas únicamente en el tratamiento automatizado. Esta prohibición se aplica tanto si el interesado adopta una acción relativa al tratamiento de sus datos personales como si no lo hace”.¹⁴

Al igual que en el caso de otras disposiciones del Derecho de la UE, el TJUE tiene la capacidad para interpretar el artículo 22 del RGPD, pero aún no se ha pronunciado sobre su contenido. Sin embargo, sí que nos encontramos actualmente con algunas cuestiones prejudiciales que se han remitido al TJUE para aclarar su contenido y el alcance. Por ejemplo, el caso SCHUFA (C-634/21)¹⁵. Debemos estar atentos al posicionamiento del TJUE en la futura sentencia.

Es importante destacar que las decisiones automatizadas tienen un ámbito de aplicación distinto de la elaboración de perfiles (art. 4.4 del RGPD), como se desprende de la normativa y de las Directrices del CEPD/GT 29 sobre decisiones individuales automatizadas y elaboración de perfiles a los efectos del Reglamento 2016/679. Podría decirse que, en determinadas circunstancias, la elaboración de perfiles es una subcategoría de las decisiones automatizadas.

¹⁴ Véanse las Directrices sobre decisiones individuales automatizadas y elaboración de perfiles a los efectos del Reglamento 2016/679, WP 251 rev.01, p.21.

¹⁵ Véase <https://is.gd/4P54xa> (visitado el 02/06/2022).

La elaboración de perfiles es “...toda forma de tratamiento automatizado de datos personales consistente en utilizar datos personales para evaluar determinados aspectos personales de una persona física, en particular para analizar o predecir aspectos relativos al rendimiento profesional, situación económica, salud, preferencias personales, intereses, fiabilidad, comportamiento, ubicación o movimientos de dicha persona física”.

Como se indica en las citadas Directrices, las decisiones automatizadas pueden llevarse a cabo con o sin elaboración de perfiles; la elaboración de perfiles puede darse sin que el proceso sea resultante únicamente de una decisión automatizada. No obstante, ambas no son necesariamente actividades independientes. De hecho, en la práctica tributaria suele ser algo común que la decisión automatizada del inicio automático de un procedimiento de gestión contenga, con carácter previo, la elaboración de un perfil de riesgo (también automático). Por ello, algo que empieza como un simple proceso de decisiones automatizadas puede convertirse en un proceso basado en la elaboración de perfiles, dependiendo del uso que se dé a los datos.

En sentido contrario también habrá supuestos en los que únicamente intervenga la decisión automatizada y no la elaboración de perfiles. Por ejemplo, la decisión automatizada consistente en generar un certificado censal en el ámbito tributario no podría considerarse una elaboración de perfiles, pero sí gozaría de publicidad en los términos que marcan los artículos 13 y 14 del RGPD, que contienen el deber de informar sobre el tratamiento (apartados 2.f y 2.d) como veremos al analizar el doble nivel de garantía al final de este trabajo.

Para que se aplique el artículo 22 del RGPD hay tres condiciones acumulativas que deben cumplirse (apartado 1 del citado precepto): el tratamiento debe incluir (i) una decisión, (ii) basada únicamente en el tratamiento automatizado o la elaboración de perfiles (iii) y que tenga efectos jurídicos o de importancia similar sobre el interesado.

Para la explicación de las tres condiciones acumulativas, nos remitimos a la investigación previa para no reiterarnos en su contenido¹⁶ y a continuación examinaremos las condiciones que deben cumplir las decisiones automatizadas que podrían tener lugar en la Administración tributaria y las garantías aplicables en virtud del artículo 22.2.b del RGPD.

El artículo 22.2 del RGPD enumera tres presupuestos habilitantes que permiten tratar los datos de carácter personal a través de las decisiones automatizadas (sin que

¹⁶ Véase OLIVARES OLIVARES (2022b).

concurra el “derecho” a no ser objeto de una decisión automatizada): la letra (a) se refiere al tratamiento de datos personales necesario para celebrar o ejecutar un contrato con el interesado; la letra (b) cubre dicho tratamiento cuando esté autorizada por el Derecho de la Unión o de los Estados miembros y establezca garantías adecuadas; y la letra (c) contempla la posibilidad de basarse en el consentimiento *explícito* del interesado (que se trata de un consentimiento cualificado, distinto del consentimiento general y equiparable al tipo de consentimiento requerido para tratar datos especialmente protegidos o para realizar transferencias internacionales de datos en determinados supuestos).¹⁷

Nos centraremos en el análisis del artículo 22.2.b) del RGPD por sus implicaciones en el contexto tributario. Es el presupuesto habilitante que se aplicará a casi todos los tratamientos automatizados.

Este apartado establece un doble requisito: (i) la decisión automatizada debe estar autorizada y (ii) deben implementarse garantías adecuadas.

2.1. La norma que autoriza la decisión automatizada

Debe existir un precepto normativo que autorice la decisión automatizada. Sobre este extremo, si lo relacionamos con las exigencias del principio de licitud del artículo 5.1. del RGPD, nos encontramos ante dos presupuestos legitimadores de la operación automatizada en el contexto de desarrollo de las funciones que le son propias a la Administración: los artículos 6.1.c) y 6.1.e) del RGPD.

Antes de examinar brevemente dichos presupuestos legitimadores. A mi juicio, la mención expresa a que “dicha (decisión/elaboración de perfiles) esté autorizad[a] por el Derecho de la UE o de los Estados miembros...” exige, desde mi punto de vista, una mención expresa en la normativa a la decisión o tipo de decisiones automatizadas, salvo que concurra una mención de secreto o reserva como puede inferirse del contenido del artículo 170.7 del RGAT respecto de las decisiones automatizadas en el marco del desarrollo de los procedimientos de inspección. Aun así, es preciso recordar que cualquier limitación de los derechos de los interesados o de la exención de los deberes del responsable del tratamiento tiene que cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 23 del RGPD.¹⁸

¹⁷ Sobre el régimen jurídico del consentimiento, véase DEL CASTILLO VÁZQUEZ (2021).

¹⁸ Salvo determinados supuestos establecidos expresamente en la normativa como, por ejemplo, las exenciones a las obligaciones sobre transparencia (véanse los artículos 13 y 14 del RGPD).

Si estuviera equivocado en esta interpretación creo que no se entendería dicha mención cuando el ordenamiento jurídico ya contempla dos presupuestos legitimadores que dan cobertura a este tipo de operaciones en los casos en los que la Administración tributaria actúa en el desarrollo de sus funciones.

Como veremos más adelante, parece que mi interpretación encuentra cobertura en algunos de los casos que se han resuelto en otros países de la UE. Por ello, pienso firmemente que los presupuestos legitimadores que habilitan las operaciones de tratamiento deben interpretarse desde la perspectiva de la mención expresa que requiere la decesión/elaboración de perfiles automatizada del artículo 22.2.b) del RGPD que, a su vez, entronca con los principios de transparencia y licitud recogidos en el artículo 5.1 del RGPD.

Cuando examinamos los presupuestos de legitimación en materia de protección de datos, nos referimos a los supuestos habilitantes para la actuación de la Administración tributaria respecto del tratamiento de los datos personales de los interesados.

La primera base de legitimación para el desarrollo de los tratamientos resultantes de la decisión automatizada es aquella que se realiza “en cumplimiento de una obligación legal”, artículo 6.1.c) del RGPD. Equivale, en la regulación española, a que la Administración tributaria, para estar legitimada, debe actuar en cumplimiento de una obligación establecida en una norma con rango de ley.

El artículo 6.2 del RGPD remite expresamente a que los aspectos relacionados con la protección de datos sean desarrollados por los Estados miembros, que *podrán* introducir “...disposiciones más específicas a fin de adaptar la aplicación de las normas del presente Reglamento (...) fijando de manera más precisa requisitos específicos de tratamiento y otras medidas que garanticen un tratamiento lícito y equitativo”.

Que se puedan aprobar disposiciones específicas, no quiere decir que cada tratamiento individual se rija sólo por una norma. Una norma puede ser suficiente como base para varias operaciones de tratamiento de datos basadas en una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento¹⁹. Y, evidentemente, una norma tributaria puede habilitar múltiples operaciones de tratamiento. Sin embargo, la existencia de un mandato específico en el artículo 22.2.b) del RGPD hace que esta regla general haya de ser matizada en pro de un esfuerzo por parte del responsable del tratamiento en determinar la operación o la tipología de las operaciones.

¹⁹ Véase el Considerando 40 del RGPD.

Entre las medidas indicadas por el RGPD para reforzar la legitimación se incluye la posibilidad del desarrollo de disposiciones que establezcan la base legitimadora, los tipos de datos objeto de tratamiento, los interesados afectados, las entidades a las que pueden comunicarse datos personales y los fines de tal comunicación, las garantías que sirvan para limitar la finalidad, los plazos de conservación de los datos y los procesos del tratamiento.

Este tipo de estructura podría servir como ejemplo para regular las actuaciones automatizadas desde la perspectiva de la protección de datos en las que podrían introducirse las salvaguardias de manera garantista.

En la práctica, una de las dificultades que plantea la identificación de las bases jurídicas es la distinción entre la misión de interés público y la obligación legal, ya que la frontera entre uno y otro presupuesto legitimador no siempre es nítida. Aunque el debate sobre esta cuestión pueda tener una importancia menor, ya que al final, con carácter general, la Administración tributaria va a encontrarse legitimada a través de una de las dos bases indicadas, es necesario precisar conceptualmente cuándo debería optarse por una o por otra ya que los requisitos de adecuación de la operación de tratamiento son distintos en cada caso.

El criterio que está asumiendo la AEPD es el de vincular sistemáticamente el presupuesto legitimador de los tratamientos que realiza la Administración al interés público, salvo cuando la obligación legal es clara y precisa²⁰. Esta posición viene aplicándose desde el Dictamen 06/2014 sobre el concepto de interés legítimo (en el que se diferencia del interés público) del GT 29.²¹

Desde mi punto de vista, la obligación legal puede proyectarse sobre normas de desarrollo reglamentario que concreten estos aspectos (por ejemplo, tipología de información requerida)²². Sería un sinsentido obligar a que, mediante una norma con rango de ley, se regularan todos y cada uno de los datos personales que se requieren para el cumplimiento de la obligación tributaria.

La interpretación más garantista es a mi juicio una interpretación mixta, en la que la norma con rango de ley convive con el desarrollo reglamentario, como sucede en nuestro ámbito prácticamente para todas las obligaciones tributarias de carácter formal

²⁰ Véase el Informe 2018-0175, disponible en: <https://is.gd/QIxbwE> (visitado el 7/6/2022).

²¹ Véase <https://is.gd/749ksn> (visitado el 7/6/2022).

²² Ya defendimos esta posición en el trabajo OLIVARES OLIVARES (2017). Esta postura ha sido reconocida posteriormente por la doctrina del TC a través de la aplicación de la teoría de las garantías adecuadas y la adecuación reglamentaria de algunos aspectos esenciales del tratamiento. Véase la STC 76/2019, fj.6.

y/o material. Incluso para la publicidad de algunas de las decisiones automatizadas que, por ejemplo, están publicadas en las resoluciones en el portal web de la AEAT. Ambas normas gozan de publicidad y legitimidad, por lo tanto, ambas normas permiten ponderar la gradiente de transparencia y lealtad en el tratamiento (principios que se interrelacionan con el principio de licitud).

Por ejemplo, esta base de legitimación ampararía las decisiones automatizadas publicadas por la Dirección General de la AEAT recogidas en el Anexo I.²³

Por otro lado, el artículo 6.1.e) del RGPD legitima el tratamiento de datos cuando sea “necesario para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento”.²⁴

Este presupuesto de legitimación suele emplearse cuando *no* existe en el ámbito tributario una operación de tratamiento expresamente prevista en la normativa, pero el órgano administrativo tiene la capacidad de llevarla a cabo en virtud de la satisfacción del interés público.

Deben concurrir dos requisitos: (i) debe existir un interés público y (ii) la operación debe poder llevarse a cabo en el contexto de esos poderes públicos conferidos al responsable.

Es decir, desde mi punto de vista, debe de existir una vinculación material y formal entre el poder del órgano para desarrollar el tratamiento y el objetivo. Debe cohonestarse especialmente el principio de licitud con el principio de lealtad. Y el órgano administrativo debe estar facultado expresamente para el desarrollo de dicho tratamiento. Esta triple vinculación tiene que cumplirse siempre.

Como venimos indicando, esto no quiere decir que todo tratamiento de datos por una Administración tributaria esté amparado por este presupuesto, tan sólo se considera lícito un tratamiento de datos personales sobre la base de dicho precepto si, además, el mismo es necesario. Por ejemplo, un requerimiento de información automatizado al contribuyente en el marco de un procedimiento de comprobación limitada en el que se obtengan datos (sin) trascendencia tributaria. Esta sería una operación que no podría

²³ Véase https://drive.google.com/open?id=1p1_fzP0e2ACIfVKdxce_DawVbLAKe4bt.

²⁴ Véase sobre esta cuestión el Informe 2018-0175 de la AEPD. Esta postura de la AEPD concuerda con la posición del TJUE y de la Abogada General en el caso de la STJUE de 27 de septiembre de 2017, C-73/16 (*Peter Puskar*). La licitud del tratamiento debe cohonestarse con la delegación de funciones al responsable y tiene que comprender el fin de ese tratamiento de datos. Por lo tanto, la finalidad del tratamiento está indisolublemente ligada a las funciones delegadas de los órganos administrativos.

estar legitimada en el interés público. Y junto a la nulidad del requerimiento, también conllevaría la vulneración de los principios de licitud y de minimización de los datos.

Este presupuesto legitimador podría dar cobertura a las decisiones automatizadas y la elaboración de perfiles no publicadas mediante la resolución si se dan los requisitos indicados. Nos referimos a supuestos como la utilización de programas como *web scraper* o RIFA. Sin embargo, es preciso recordar que el supuesto de legitimación exige que se cohoneste el principio de licitud con el principio de lealtad. Esto es clave. El principio de lealtad exige que la administración tenga garantías adecuadas para aplicar los principios de limitación de la finalidad y de conservación de los datos, de exactitud y de transparencia en sus distintas vertientes (deber de informar, derecho de acceso, registro de actividades del tratamiento, etc.). Es una obviedad que, a fecha de la presente investigación, la AEAT no ha regulado garantías adicionales para este tipo de decisiones automatizadas no publicadas. Por ello, desde mi punto de vista, estas decisiones automatizadas difícilmente podrían sustentarse en este tipo de legitimación.

2.2. El establecimiento de garantías adecuadas

Tras la habilitación específica, el segundo requisito es que la Administración tributaria debe establecer garantías adecuadas. Es preciso destacar que la jurisprudencia (tanto del TJUE, como el TC²⁵) viene aplicando la teoría de las garantías adecuadas para los tratamientos de información personal. La necesidad de disponer de garantías adecuadas es especialmente importante cuando el tratamiento afecta a categorías especiales de datos o tratamientos que por su alcance puedan ser potencialmente lesivos, pues su uso es susceptible de comprometer con mayor intensidad bienes jurídicos como la dignidad, la libertad y el libre desarrollo de la personalidad.

La STC 76/2019, de 22 de mayo, marca un punto de inflexión por su claridad y concreción. Ante un supuesto de tratamiento de una categoría especial de datos (opiniones políticas), indica que la falta de garantías específicas que establezcan expresamente cómo tratar las categorías especiales de datos no puede ser suplida por vía interpretativa a partir de la LOPD-GDD o la normativa que legitima el tratamiento. Fórmulas muy utilizadas en la Administración como una remisión sistemática a las normas del ENS o incluso sólo a las garantías previstas en el RGPD o la LOPD-GDD no son válidas.

El TC afirma en el fj.6.: "...el TC que su jurisprudencia exige al legislador que establezca las garantías adecuadas de tipo técnico, organizativo y procedimental, que prevengan

²⁵ STJUE, asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12 y la STC 76/2019, de 22 de mayo.

los riesgos de distinta probabilidad y gravedad y mitiguen sus efectos pues solo así se procura el respeto del contenido esencial del derecho fundamental” y en el fj. 8 que: “...ese establecimiento de medidas adecuadas y específicas solo puede ser expreso. Si la norma interna que regula el tratamiento de datos personales (...) no prevé esas garantías adecuadas, sino que, todo lo más, se remite implícitamente a las garantías generales contenidas en el Reglamento general de protección de datos, no puede considerarse que haya llevado a cabo la tarea normativa que aquel le exige”.

En la STC 76/2019 (fj.6), el TC legitima la teoría de las garantías adecuadas en base a los fjs. 6, 7 y 10 de las STC 292/2000, indicando expresamente que:

- La previsión legal y la legitimidad del fin perseguido son requisitos necesarios, pero no suficientes para fundamentar la validez constitucional de una regulación del tratamiento de datos personales, pues para ello se requieren también “garantías adecuadas frente al uso potencialmente invasor de la vida privada del ciudadano a través de su tratamiento informático”.

- Esas garantías son necesarias “para el reconocimiento e identidad constitucionales del derecho fundamental a la protección de datos” y “para que los intereses jurídicamente protegibles, que constituyen la razón de ser del aludido derecho fundamental, resulten real, concreta y efectivamente protegidos”.

- La mera inexistencia de “garantías adecuadas” o de las “mínimas exigibles a la Ley” constituye de por sí una injerencia en el derecho fundamental, de gravedad similar a la que causarían intromisiones directas en su contenido nuclear.

- La exigencia de “garantías adecuadas” se fundamenta, por tanto, en el respeto del contenido esencial del derecho fundamental.

El RGPD establece garantías mínimas, generales a todo tipo de tratamientos. Es decir, no establece por sí mismo el régimen jurídico aplicable a los tratamientos de categorías especiales de datos. Por lo tanto, no fija las garantías adecuadas a los riesgos (de diversa probabilidad y gravedad como indica el TC) que pudieran existir en cada caso²⁶.

Por ello, la ausencia de garantías adecuadas para la protección de las categorías especiales de datos supondría una insuficiencia manifiesta que afectaría al contenido mínimo exigible del derecho fundamental. Recordemos que el derecho fundamental a la protección de datos es un derecho de configuración legal. Esta situación de falta de

²⁶ Véase el fj.8 de la STC 76/2019.

regulación de las garantías adecuadas afecta a la certeza y previsibilidad que debe tener la norma de desarrollo.

De lo anterior, el TC concluye en este caso que la injerencia en el derecho fundamental se produce porque²⁷:

- (i) La ley no ha identificado la finalidad de la injerencia para cuya realización se habilita a los partidos políticos.
- (ii) No ha delimitado los presupuestos ni las condiciones de esa injerencia.
- (iii) No ha establecido las garantías adecuadas que para la debida protección del derecho fundamental a la protección de datos personales.

Por estas tres vulneraciones se declara inconstitucional la norma que regula el tratamiento.

Esta doctrina supone un profundo posicionamiento de carácter garantista. Las conclusiones alcanzadas por el TC son plenamente trasladables al ámbito tributario. También vienen siendo una consecuencia lógica de la aplicación de la normativa sobre protección de datos; ponen de relieve un aspecto que ya fue anunciado durante el proceso de elaboración del RGPD: a pesar de tener la naturaleza jurídica de Reglamento de la UE, la cantidad de remisiones al desarrollo por parte del legislador nacional hacen que “parezca” una Directiva²⁸ y, en consecuencia, requiere una intensa actividad de adaptación normativa caso por caso. Y, como suele ser habitual (en el contexto de la Administración Pública, no sólo en el contexto de la Administración tributaria) existe un vacío respecto a la regulación de dichas garantías, a pesar del mandato que hemos estudiado del RGPD para que los Estados las desarrollen expresamente sobre la base de los tratamientos que llevan a cabo.

Ello plantea una necesidad. En el contexto de las categorías especiales de datos o los tratamientos potencialmente peligrosos, el legislador, asesorado por comisiones técnicas, debe adaptar la legislación para alcanzar las medias necesarias para alcanzar un nivel aceptable de garantías en los tratamientos. Esta realidad también implica a los propios responsables del tratamiento en el ámbito de la Administración tributaria que deben hacer todo lo posible por implantar en su marco organizativo las garantías que viene reclamando el RGPD para el tratamiento de la información personal.

²⁷ Véase el fj.9 de la STC 76/2019.

²⁸ Véase TOMÁS MALLÉN, B. T. Y GARCÍA MAHAMUT, R. (coordinadoras), *El Reglamento General de Protección de Datos: un enfoque nacional y comparado. Especial referencia a la LO 3/2018 de Protección de Datos y garantía de los derechos digitales*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Según el TC la previsión de las garantías adecuadas no puede deferirse a un momento posterior a la regulación legal del tratamiento de datos personales de que se trate. Las garantías adecuadas deben estar incorporadas a la propia regulación legal del tratamiento, ya sea directamente o por remisión expresa y perfectamente delimitada a fuentes externas que posean el rango normativo adecuado.

En el fj.6 de la STC analizada se indica que “[s]olo ese entendimiento es compatible con la doble exigencia que dimana del art. 53.1 CE para el legislador de los derechos fundamentales: la reserva de ley para la regulación del ejercicio de los derechos fundamentales reconocidos en el capítulo segundo del título primero de la Constitución y el respeto del contenido esencial de dichos derechos fundamentales.”

En esta línea y en el concreto ámbito de la toma de las decisiones automatizadas, las Directrices del CEPD/GT 29 recomiendan a los responsables del tratamiento que adopten una serie de medidas adicionales a las mínimas exigidas, como la comprobación periódica de los conjuntos de datos para detectar sesgos y la introducción de procedimientos para evitar errores, inexactitudes y posibles supuestos de discriminación.²⁹

Es importante destacar que, sin la concurrencia de la autorización expresa y las garantías adecuadas, la Administración tributaria estaría vulnerando la normativa sobre protección de datos cuando desarrolla este tipo de decisiones automatizadas si no permite a los interesados no someterse a la toma de dicha decisión. Por ello es tan importante prestar atención a este aspecto.

En el marco del derecho comparado, el artículo 23.4 de la Ley del Seguro de Desempleo de Estonia permite a la Seguridad Social decidir sobre la atribución o el rechazo de las prestaciones de desempleo a los solicitantes de forma exclusivamente automatizada tras examinar las bases de datos de los responsables del tratamiento en busca de información relevante para examinar el cumplimiento de los requisitos que dan acceso. La norma establece que se informe a los solicitantes de que la decisión ha sido automatizada, de que tienen derecho a ser oídos y a presentar una solicitud de revisión sobre la toma de la decisión.³⁰

Por otro lado, un Dictamen de 2019 de la Agencia de Protección de Datos Belga sobre un proyecto de ley que regulaba la lectura a distancia de los consumos de electricidad, a través de los contadores inteligentes, afirmaba que la autorización o denegación

²⁹ Véanse las Directrices sobre la toma *ob. cit.*, p.18.

³⁰ Véase <https://is.gd/3haCMq>.

automatizada de las operaciones de autoconsumo colectivo por parte de la autoridad energética competente constituía una decisión automatizada autorizada legalmente a efectos del artículo 22.2.b) del RGPD. Quedando legitimada esta operación en la futura ley, dicha autoridad sugirió que se incluyeran en el texto final ciertas salvaguardias para los interesados en lo que respecta al tratamiento de sus datos de carácter personal para cumplir con los principios de lealtad y transparencia.³¹

Es importante destacar que nada impide al legislador adecuar las garantías de la normativa que autoriza la toma de decisiones automatizadas a ir más allá en la regulación de salvaguardas que aseguren el cumplimiento de los principios de licitud, transparencia y lealtad del RGPD. De hecho, a mi juicio, el nivel de garantía debe adecuarse en relación con el potencial riesgo que puede suponer la decisión automatizada o conjunto de decisiones automatizadas.

Otro caso interesante para examinar en el ámbito tributario sobre la temática que abordamos tuvo lugar el 10 de noviembre de 2021. El Tribunal Constitucional de Eslovenia dictó sentencia sobre la legalidad de un sistema de información gestionado y utilizado por la Administración tributaria eslovaca para detectar posibles casos de fraude fiscal (el sistema *e-kasa*).³²

Según la legislación eslovaca, cada recibo emitido por un vendedor, incluyendo el número de identificación fiscal del vendedor y el identificador único del comprador de sus clientes (que puede ser el NIF de estos últimos o el número de participante en el programa de fidelización), se envía en tiempo real al sistema *e-kasa*, que utiliza esos datos para elaborar automáticamente perfiles de riesgo de todos los vendedores para prevenir el fraude fiscal.

Sobre la base de la lista obtenida, los inspectores de hacienda priorizaban sus actividades de supervisión, incluidos los controles individuales a cada uno de los vendedores. El Tribunal consideró que esto constituía una “evaluación automatizada” de los vendedores, que también podían ser personas físicas.

Según el Tribunal, “...el hecho de que el sistema en sí mismo no tome una decisión sobre la realización de un control tributario o de otro tipo no es relevante” si lo es, en

³¹ Véase el Dictamen de la autoridad de protección de datos belga n.º 44/2019 de 6 de febrero de 2021, disponible en <https://is.gd/T2nw7Y> (visitado el 7/6/2022).

³² Véase el Caso 492/2021, 10 de noviembre de 2021, disponible en <https://is.gd/U5oWPa> (visitado el 7/6/2022).

cambio, que la “evaluación se refiera a una persona [es decir, un empresario] sobre la base de sus datos personales”.³³

A este respecto, aunque el Tribunal Constitucional señaló que el RGPD ya incluye ciertas obligaciones para los responsables del tratamiento (como la realización de una EIPD), la Constitución Eslovaca exige que se introduzcan por ley medidas adicionales para proteger a las personas cuando se producen decisiones automatizadas por parte de las Administraciones Públicas, como por ejemplo (i) garantizar que los criterios, los modelos o las bases de datos vinculadas que se utilicen en ese contexto estén actualizadas, sean fiables y no sean discriminatorias; (ii) garantizar que las personas sean conscientes de la existencia, el alcance y el impacto de su evaluación automatizada; (iii) implementar procedimientos para la comprobación de la calidad del sistema, incluida su tasa de error (tanto antes como durante la utilización del sistema, por ejemplo, mediante auditorías, informes y estadísticas); y (iv) la consagración de procedimientos para que los individuos puedan defenderse eficazmente de los errores del sistema.³⁴

De hecho, a mi juicio, el nivel de garantía debe adecuarse en relación con el potencial de riesgo que puede suponer la decisión automatizada o conjunto de decisiones automatizadas. Es una exigencia del principio de responsabilidad proactiva.

En España GARCÍA MARTÍNEZ (2020) ha puesto de relieve en un excelente trabajo que la AEAT emplea herramientas informáticas altamente intrusivas y automatizadas que permiten ordenar y sistematizar la información masivamente. Aunque es llamativo que en ningún caso se han adoptado garantías adicionales como sucede en otros países de la UE ante casos similares. En este sentido, la administración tenía previsto cruzar información con más de 200 000 dominios para su posterior incorporación en las bases de datos de la Administración tributaria, utilizando herramientas como *Web Crawler*. Este instrumento, altamente invasivo, puede vulnerar tanto la normativa sobre propiedad intelectual, como sobre protección de datos de carácter personal.³⁵

Como indica GARCÍA MARTÍNEZ (2020) “...desde el 2015 hasta la fecha han ido ampliando y profundizando esta línea de actuación de la AEAT consistente en el rastreo informático de la información disponible de Internet y en las redes sociales tipo Facebook, Twitter, LinkedIn, Instagram y otras, a fin de ordenar, sistematizar e incorporar dicha información a las bases de datos de la AEAT con el objetivo principal

³³ Véase párrafo 130.

³⁴ Véase párrafos 132 a 135, 137 y 138.

³⁵ GARCÍA MARTÍNEZ (2020), pp. 498-499.

de elaborar lo que denominan patrones de fraude que ayuden en la selección de los contribuyentes...”.

Este tipo de sistemas de obtención de información se basan en la toma de decisiones automatizadas y, hasta la fecha no hemos tenido noticia de la implementación de garantías adecuadas específicas como sí ha sucedido en otros países como Francia.

En este otro país, la *Loi de finances pour 2020* en su artículo 154 que autoriza, a título experimental y por una duración de tres años, a que la Administración tributaria pueda recopilar y explotar de manera automatizada los contenidos accesibles públicamente que están disponibles en ciertas plataformas a través de internet, con el objetivo de investigar la comisión de infracciones tributarias.³⁶

Entre otras garantías se establece que cuando los datos recopilados no estén relacionados con el desarrollo de la correspondiente investigación o sean considerados datos sensibles, deberán ser destruidos en un plazo de 5 días desde su recogida. Además, cualquier otro dato debe ser eliminado en un plazo de 30 días cuando no tenga la naturaleza necesaria para servir a la investigación de las correspondientes infracciones. También se precisa que en ningún caso se podrá iniciar un procedimiento penal, tributario o aduanero sin que exista una apreciación individual por parte de un funcionario de la Administración tributaria.

2.3. El doble nivel de protección ante la toma de decisiones automatizadas y la elaboración de perfiles

Es preciso destacar que el tratamiento automatizado tiene un doble nivel de protección:

i) El régimen “ordinario” de protección. Se aplica para todos los tratamientos de datos automatizados, parcialmente automatizados o no automatizados. Es decir, se aplica también a todas las decisiones automatizadas, entren o no dentro del ámbito de aplicación del artículo 22 del RGPD. Podría tener encaje en este caso el supuesto en el que el inspector de hacienda decide si, valorando específicamente los datos aportados por la aplicación, aprueba el inicio de un procedimiento de gestión sobre la base de un perfil elaborado únicamente mediante tratamiento automatizado.

Por ello, este régimen “ordinario” de protección se aplica a todas las elaboraciones de perfiles y decisiones individuales automatizadas. Esto incluye los procesos de toma de

³⁶ Esta norma también ha sido analizada en profundidad por la doctrina científica. Véase PÉREZ BERNABEU (2021), RIBES RIBES (2021), GARCÍA MARTÍNEZ (2021).

decisiones que no se basen únicamente en el tratamiento completamente automatizado.³⁷

Junto a los principios establecidos en el artículo 5 del RGPD, creo que merecen especial mención los artículos 5.1.a), 12, 13, 14 y 15 del RGPD como proyección del principio de transparencia y como manifestación del control externo del tratamiento que los interesados pueden realizar. En particular, regulan el deber de informar (artículos 13 y 14) y el derecho de acceso a la información de carácter personal (artículo 15). Estas disposiciones se aplican a todo el tratamiento de datos personales que subyace a la toma de decisiones automatizadas y a la elaboración de perfiles, independientemente de si se trata de una decisión automatizada o no, sin perjuicio de las excepciones generales para las obligaciones de transparencia previstas en el RGPD.³⁸

Por lo que respecta a la obligación de los responsables del tratamiento de informar en virtud de los artículos 13 y 14 del RPDG. Las Directrices del CEPD/GT 29 sobre la elaboración de perfiles que venimos analizando especifican que cuando el tratamiento de datos personales se realiza a efectos de la elaboración de perfiles “independientemente de si entra en el ámbito de aplicación del artículo 22”, este hecho “debe quedar claro para el interesado”³⁹, como consecuencia de que ambos artículos exigen que los responsables del tratamiento revelen cuáles son los fines del tratamiento.⁴⁰

El CEPD/GT 29 también recuerda que según el considerando 60 del RGPD: “...dar información sobre la elaboración de perfiles forma parte de las obligaciones de transparencia del responsable del tratamiento en virtud del artículo 5, apartado 1, letra a)”.⁴¹ De hecho, el Considerando 60 del RGPD indica sobre el deber de informar que: «Se debe además informar al interesado de la existencia de la elaboración de perfiles y de las consecuencias de dicha elaboración».

Además de la información general sobre el tratamiento, en virtud del artículo 15.3 del RGPD el responsable tiene el deber de poner a disposición los datos utilizados como datos de entrada para crear perfiles, así como de facilitar el acceso a la información

³⁷ Véanse las Directrices sobre la toma ob. cit., p.9.

³⁸ Véanse las Directrices sobre la toma ob. cit., p.22.

³⁹ Véanse las Directrices sobre la toma ob. cit., p.16.

⁴⁰ Artículos 13.1.c) y 14.1.c) del RGPD. En este aspecto es imprescindible la lectura de las Directrices del GT 29 sobre transparencia según el Reglamento 2016/679, WP260, 28 de noviembre de 2017.

⁴¹ Véanse las Directrices sobre la toma ob. cit., p.16.

sobre el perfil y los detalles sobre los segmentos a los que se ha asignado al interesado, según las recomendaciones del CEPD/GT 29, cuando se ejercita el derecho de acceso.

Ahora bien, ¿la Administración tributaria informa sobre las decisiones automatizadas o la elaboración de perfiles de este tipo? La respuesta a esta cuestión, en mi investigación e incesante acción respecto a los tratamientos de carácter personal que desarrolla la Administración tributaria y, particularmente con la AEAT, es negativa hasta la fecha. Quizás esta situación cambie en el futuro.

La información sobre este tipo de tratamientos es clave ya que su conocimiento permitiría desplegar otros derechos como el derecho de rectificación, supresión, oposición (únicamente cuando la decisión automatizada se base en el interés público) o limitación del tratamiento (arts.16,17,18 y 21 del RGPD).

Por otra parte, para el empleo de estos sistemas, el artículo 35.3.a) y el considerando 91 del RGPD establecen que es preciso realizar una EIPD en caso de “evaluación sistemática y exhaustiva de aspectos personales de personas físicas que se base en un tratamiento automatizado, como la elaboración de perfiles, y sobre cuya base se tomen decisiones que produzcan efectos jurídicos para las personas físicas o que les afecten significativamente de modo similar”. Siguiendo las indicaciones del GT 29 sobre las Directrices sobre decisiones individuales automatizadas y elaboración de perfiles a los efectos del Reglamento 2016/679 dicha cuestión abarca también “...la toma de decisiones, incluida la elaboración de perfiles, que no se basa únicamente en el tratamiento automatizado”.

ii) El régimen “reforzado” de protección, solo afecta a las decisiones individuales basadas únicamente en el tratamiento automatizado, incluida la elaboración de perfiles, que produzca efectos significativos en el interesado. Es decir, a las decisiones automatizadas del artículo 22 del RGPD que venimos analizando.

Nos encontraríamos ante el caso en el que la aplicación de la Administración tributaria decide si iniciar el procedimiento o un acto sustantivo del procedimiento y se lo traslada automáticamente a la persona en cuestión, sin ninguna evaluación previa y significativa por parte del inspector o técnico en los términos que examinamos más arriba.

Las garantías adecuadas que hemos analizado que se desprenden del artículo 22 del RGPD que, como se sabe, regula el derecho a no ser objeto de un determinado tipo de decisiones automatizadas salvo excepciones como la prevista en el artículo 22.2.b) del RGPD y también algunas específicas del artículo 15.1.h) del RGPD y los artículos 13.2.f) y 14.2.g).

Las medidas de protección obligatorias incluyen también el deber de informar (información específicamente significativa sobre la lógica aplicada, así como la importancia y las consecuencias previstas para el interesado) y garantías, como el derecho a obtener intervención humana y el derecho a impugnar la decisión (previstos en el artículo 22, apartado 3)⁴². Aunque estas dos últimas garantías no vienen expresamente recogidas para el supuesto en el que la Administración tributaria actúa bajo la habilitación específica de la ley, entendemos que podrían formar parte de las garantías adecuadas que han de dar cobertura a la operación de tratamiento. Además, es imprescindible en estos casos realizar una evaluación de impacto de la aplicación, como ya hemos defendido en otro trabajo.⁴³

Si el interesado desea ejercer el derecho de acceso, el artículo 15.1.h) del RGPD exige que la Administración tributaria informe sobre la existencia de decisiones automatizadas (cualquiera que se hubiera producido) y, al menos en tales casos, debe facilitar información significativa sobre la lógica aplicada; y la importancia y las consecuencias previstas de dicho tratamiento para el interesado⁴⁴. En este contexto, la Administración tributaria podría considerar la aplicación de un mecanismo para que los interesados comprueben su perfil, incluidos detalles de la información y las fuentes utilizadas para elaborarlo según las indicaciones del GT 29⁴⁵.

2.4. La necesidad de explicar

Junto al marco introductorio que acabamos de examinar, es especialmente importante dentro de la aplicación de las garantías adecuadas, examinar si existe realmente un derecho a una explicación sobre la decisión automatizada basada en el hecho de que el RGPD obliga a los responsables del tratamiento a proporcionar a los interesados información sobre al tratamiento de sus datos.

La posición dominante en la literatura académica GEBURCZYK (2021) es que el derecho a una explicación puede deducirse de una lectura sistémica de los artículos 13-15 y 22 del RGPD, así como de su Considerando 71.⁴⁶ Sin embargo, el derecho a una explicación no está previsto en el RGPD porque no se menciona explícitamente en el artículo 22 del RGPD. Se argumenta que el artículo 22 y el Considerando 71 complementan la comprensión de la obligación del responsable del tratamiento de proporcionar al interesado “información significativa sobre la lógica implicada” incluida

⁴² Véanse las Directrices sobre la toma ob. cit., p.22.

⁴³ OLIVARES OLIVARES (2021).

⁴⁴ Véase el Considerando 63 del RGPD.

⁴⁵ Véase <https://www.aepd.es/sites/default/files/2019-12/wp251rev01-es.pdf>.

⁴⁶ Wachter, Mittelstadt y Floridi (2022).

en el artículo 13, apartado 2, letra f), el artículo 14, apartado 2, letra g), y el artículo 15, apartado 1, letra h), del RGPD como fuente del derecho a una explicación⁴⁷. Esta posición también ha sido adoptada por el CEPD/GT29 que sostuvo que el Considerando 71 “hace hincapié en la necesidad de transparencia sobre el tratamiento. El interesado sólo podrá impugnar una decisión o expresar su opinión si comprende plenamente cómo se ha tomado y en qué se basa”.

Lo que sigue siendo controvertido es qué comprende la información que el responsable del tratamiento debe facilitar a los interesados. Ante la ausencia de una regulación específica, el debate se ha centrado en:

- (i) si la información que debe facilitarse implica una explicación *a posteriori* de las decisiones tomadas automáticamente o sólo una información general *ex ante* que presente las normas aplicables a los supuestos.
- (ii) si el deber de informar de los artículos 13 y 14 del RGPD alcanza a que se explique una decisión automatizada específica o simplemente obliga al responsable del tratamiento a explicar el funcionamiento general del sistema de toma de decisiones automatizadas aplicado.

En las Directrices sobre Transparencia del CEPD/GT29 de 2018, en particular, su Anexo I establece expresamente que, durante el ejercicio del deber de informar por parte de la Administración tributaria, en lugar de ofrecer una compleja explicación matemática sobre cómo funcionan los algoritmos o el aprendizaje automático, el responsable del tratamiento debe considerar la utilización de formas claras y exhaustivas de ofrecer información al interesado, por ejemplo:

- (i) las categorías de datos que se han utilizado o se utilizarán en la elaboración de perfiles o el proceso de toma de decisiones;
- (ii) por qué estas categorías se consideran pertinentes;
- (iii) cómo se elaboran los perfiles utilizados en el proceso de decisiones automatizadas, incluidas las estadísticas utilizadas en el análisis;
- (iv) por qué este perfil es pertinente para el proceso de decisiones automatizadas;
- y
- (v) cómo se utiliza para una decisión relativa al interesado.

Según el GT 29 esta información sería la más pertinente para el interesado y contribuiría a la transparencia del tratamiento. Según dicha autoridad, los responsables del

⁴⁷ SELBST Y POWLES (2017).

tratamiento podrían considerar la visualización y las técnicas interactivas para contribuir a la transparencia algorítmica.

Siguiendo MALGIERI y COMANDÉ (2017) el dualismo entre el derecho a una explicación *a posteriori* y el derecho a una información general *a priori* debería superarse y fusionarse en un enfoque que permita a los interesados comprender la importancia y las implicaciones del tratamiento algorítmico de datos de forma autónoma.⁴⁸

En este ámbito, en particular, debe considerarse la perspectiva de los tres fundamentos generales del deber de motivar que constituye un elemento clásico del procedimiento administrativo.⁴⁹

Es decir, la obligación de motivación de los actos administrativos hace que el proceso de toma de decisiones sea más transparente, de modo que un individuo afectado pueda comprender cómo y por qué se ha tomado una decisión específica.⁵⁰ Si el interesado debe poder comprender cómo han afectado a la decisión su información tratada de manera automatizada, esto sólo puede lograrse si el responsable del tratamiento explica cómo se han incluido los datos en el marco de la decisión automatizada y, por tanto, por qué se ha tomado una decisión concreta.

En segundo lugar, teniendo en cuenta que la motivación obliga al órgano que dicta la decisión automatizada a defender la racionalidad de su decisión, la obligación de dar esta explicación ayudará a las autoridades tributarias (como responsables del tratamiento) a garantizar que los datos de entrada se tratan y se traducen en resultados de acuerdo con la legislación aplicable y que la decisión es adecuada.

En tercer lugar, la motivación permite la verificación de una decisión mediante un recurso administrativo o judicial. Si la obligación de motivación se entiende como la revelación del razonamiento que subyace a una decisión de forma clara e inequívoca, de manera que permita su evaluación, entonces sólo una explicación significativa del funcionamiento general del sistema y de las inferencias que conducen a resultados específicos permitirá realmente a las autoridades competentes verificar que se han cumplido las normas en la aplicación de los algoritmos que subyacen a las decisiones automatizadas.

⁴⁸ P. 250.

⁴⁹ Véase SUBERBIOLA GARBIZU (2021).

⁵⁰ Artículo 35 de la Ley 39/2015 de 1 octubre.

2.5. La implementación de otras garantías adecuadas

En virtud del principio de responsabilidad proactiva del artículo 5.2 del RGPD, junto a las garantías adecuadas examinadas hasta la fecha y siguiendo literalmente las indicaciones del GT 29 en las Directrices sobre decisiones individuales automatizadas y elaboración de perfiles a los efectos del Reglamento 2016/67, la Administración tributaria debería implementar antes y durante la toma de decisiones automatizadas recogidas en el artículo 22.1 del RGPD:

- (i) Controles periódicos de aseguramiento de la calidad de sus sistemas para garantizar que las personas reciben un trato justo y no discriminatorio, tanto sobre la base de categorías especiales de datos personales como de otra clase.
- (ii) Auditorías algorítmicas: comprobación de los algoritmos utilizados y desarrollados por los sistemas de aprendizaje automático para demostrar que funcionan según lo previsto, y que no producen resultados discriminatorios, erróneos o injustificados.
- (iii) Para las auditorías independientes de terceros (realizadas cuando las decisiones basadas en la elaboración de perfiles tienen un elevado impacto sobre las personas), facilitar al auditor toda la información necesaria sobre el funcionamiento del algoritmo o el sistema de aprendizaje automático.
- (iv) Conseguir garantías contractuales para algoritmos de terceros que garanticen que la auditoría y la comprobación se han llevado a cabo, y que el algoritmo cumple las normas acordadas.
- (v) Medidas específicas para la minimización de datos para incorporar claros periodos de conservación para perfiles y datos personales utilizados al crear o aplicar los perfiles.
- (vi) Utilización de técnicas de anonimización y pseudoanonimización en el contexto de la elaboración de perfiles.
- (vii) Formas de permitir al interesado expresar su punto de vista e impugnar la decisión.
- (viii) Un mecanismo para la intervención humana en determinados casos, por ejemplo, ofrecer un enlace a un procedimiento de recurso en el momento en que se informe al interesado de la decisión automatizada, con plazos acordados para su revisión y un punto de contacto designado para cualquier consulta.
- (ix) Mecanismos de certificación para operaciones de tratamiento, más allá de la mera aplicación de ENS.

- (x) Códigos de conducta para procesos de auditoría que impliquen aprendizaje automático;
- (xi) Comités de ética para evaluar los daños y beneficios potenciales para la sociedad de aplicaciones concretas de la elaboración de perfiles.

Actualmente la Administración tributaria (particularmente la AEAT) no publicita la obligación o el cumplimiento de ninguna de estas garantías adicionales. Tampoco existen normas que lo prevean.

3. Conclusiones

La delimitación de las garantías adecuadas aplicables y su alcance ante un escenario de tratamiento automatizado masivo y gestionado por aplicativos vinculados a la IA, pone de relieve que es preciso desarrollar normas que garanticen el tratamiento lícito, leal y transparente en el seno de las actividades que desarrolla la Administración tributaria.

A la vista de lo expuesto podemos concluir que:

- 1) Es necesario que las administraciones tributarias implementen la privacidad desde el diseño y cumplan con la normativa de protección de datos.
- 2) No se informa a los interesados en los términos exigidos en el artículo 13 y 14 del RGPD. Debe informarse a los interesados de las decisiones automatizadas y la elaboración de perfiles que se producen en los supuestos cubiertos bajo el mencionado artículo.
- 3) A través del ejercicio del derecho de acceso a la información personal, los interesados tienen derecho a acceder a la elaboración de perfiles o a la toma de decisiones automatizadas que ha realizado la Administración tributaria. Hemos demostrado que la Administración tributaria no lo garantiza.
- 4) No se han desarrollado evaluaciones de impacto sobre los aplicativos que emplean inteligencia artificial, tampoco se han llevado a cabo auditorías algorítmicas. Ninguna otra de las garantías adecuadas que recomienda el CEPD (GT 29) en sus Directrices se ha implementado.
- 5) Hemos acreditado la ilegitimidad en materia de protección de datos del empleo de aplicativos como *web scraper*, que vienen siendo utilizados por la AEAT y que suponen una clara vulneración del derecho a la protección de datos de carácter persona y una ausencia total de garantías adecuadas para su uso.

5) Actualmente para la tipología de supuestos analizados en esta investigación, a mi juicio, no se cumple con la doctrina del TC sobre las garantías adecuadas. Nuestro ordenamiento jurídico no contiene garantías específicas (expresas) para los supuestos analizados en ninguna norma.

6) Siguiendo la doctrina de nuestro TC, la situación actual pone de relieve una posible vulneración del principio de reserva de ley y el respeto del contenido esencial del derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal.

7) Es urgente que el poder legislativo y la propia Administración tributaria doten de contenido y desarrollen garantías adecuadas para los tratamientos que dan lugar a decisiones automatizadas y elaboración de perfiles siguiendo la normativa, la jurisprudencia y las recomendaciones y directrices de las autoridades en materia de protección de datos.

4. Bibliografía

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.

BYGRAVE, L., «Minding the Machine: Article 15 of the EC Data Protection Directive and Automated Profiling», *Computer Law and Security Review*, n.º 17, 2001.

CAMPOS MARTÍNEZ, Y. A., «¿Quién teme a los algoritmos tributarios? Un problema que va más allá de la tecnología», *La tributación del comercio electrónico*, en SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (coord.), *Modelos de negocio altamente digitalizados*, Wolters Kluwer-La Ley, Madrid, 2022.

COTINO HUESO, L., «Big data e inteligencia artificial. Una aproximación a su tratamiento jurídico desde los derechos fundamentales», *Dilemata*, n.º 24, 2017.

DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R., «Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva LGT», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 125, 2005.

DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R., «Procedimientos Tributarios y Nuevas Tecnologías», *Nuevas Políticas Públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, n.º 1, (2005 b).

DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R., «Aspectos legales del software libre en la Administración electrónica tributaria», *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, n.º 11, 2006.

DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R., «La actuación administrativa automatizada. Algunas experiencias en el ámbito tributario», *Revista Catalana de Derecho Público*, n.º 35, 2007.

DEL CASTILLO VÁZQUEZ, I. C., «Consentimiento (Comentario al art. 14 del RPDG)», en TRONCOSO REIGADA, A., *Comentario al Reglamento General de Protección de Datos y a la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2021.

GARCÍA MARTÍNEZ, A., «La utilización de Big Data para la lucha contra el fraude fiscal y la protección de datos de los contribuyentes», en BERMÚDEZ SÁNCHEZ J., *Transparencia Lobbies y Protección de Datos*, Thomson-Reuters Aranzadi, pp. 497-529, 2020.

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, n.º 470, 2022.

GEBURCZYK, F., «Automated administrative decision-making under the influence of the GDPR – Early reflections and upcoming challenges», *Computer Law & Security Review*, n.º 41, 2021.

IRIARTE YANICELLI, A. A., «Derechos y garantías de los contribuyentes en la cuarta revolución industrial: aproximación desde las transformaciones de la relación jurídica tributaria en la era de la inteligencia artificial», en Serrano Antón F. (Coord.) *Fiscalidad e inteligencia artificial: administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

MALGIERI G, COMANDÉ G., «Why a right to legibility of automated decision-making exists in the general data protection regulation», *Int Data Priv Law*, 2017.

MARTÍN LÓPEZ, J., «Inteligencia artificial, Machine Learning e inclusión de contribuyentes en los procedimientos comprobatorios», en Serrano Antón, 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.

MARTÍN LÓPEZ, J., «Inteligencia artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 182, 2022.

MARTÍN LÓPEZ, J. y PÉREZ BERNABEU, B., «Inteligencia artificial, compliance risk management y conflictividad tributaria», en MORENO GONZÁLEZ, S. CARRASCO PARRILA, P. J. y COLLADO YURRITA, M. A. (dirs.); GÓMEZ REQUENA J. A. (coord.): *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.

MARTÍN LÓPEZ, J., «Inteligencia artificial, machine learning e inclusión de contribuyentes en los procedimientos comprobatorios», 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 b.

MARTÍNEZ MARTÍNEZ, R., «Inteligencia artificial, derecho y derechos fundamentales», en DE LA QUADRA-SALCEDO, T. y PIÑAR MAÑAS, J. L. (dirs.), *Sociedad digital y Derecho*, Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, Red.es y Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2018.

MORENO CORTE, M. «El registro de dispositivos de almacenamiento masivo en el seno de las autorizaciones judiciales de entrada en el domicilio», Artículo ganador del Premio Secciones 2021 – Sección de Derecho Tributario (I), ICAM, 2022.

MORENO GONZÁLEZ, S. y SERRAT ROMANÍ M., «Tax Transparency in Spain», en Funda Başaran Yavaşlar y Johanna Hey (coord.), *Tax Transparency*, EATLP International Tax Series Book 17, EATLP. 2019.

MORENO GONZÁLEZ, S. y GÓMEZ REQUENA, J. A., «La digitalización de la sociedad y el impacto sobre los sistemas tributarios», en MORENO GONZÁLEZ, S. (dir.) y

GÓMEZ REQUENA (coord.), Nuevas Tecnologías Disruptivas y Tributación, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2022.

NAVARRO EGEA, M., «La experiencia de la administración electrónica tributaria en España» en GÓMEZ COTERO, J. J. y BÉJAR RIVERA, L. J. en Fiscalización en tiempo real, Dofiscal-Thomson Reuters, 2018.

NAVARRO EGEA, M., Hacia un entorno digital más garantista: las relaciones tributarias electrónicas, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2021.

OLIVARES OLIVARES, B. D., La protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención en España, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

OLIVARES OLIVARES, B. D., «Transparencia y aplicaciones informáticas en la Administración tributaria», Crónica Tributaria, n.º 174, 2020.

OLIVARES OLIVARES, B. D., «Implicaciones de la normativa sobre protección de datos en el desarrollo de la inteligencia artificial por la administración tributaria: la gobernanza de los datos», en MORENO GONZÁLEZ, S. (dir.) y GÓMEZ REQUENA, J. A. (coord.), Robótica, IA y Derecho tributario, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2022.

OLIVARES OLIVARES, «La toma de las decisiones automatizadas y el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal», Quincena Fiscal, n.º 15, 2022b.

OLIVER CUELLO, R., «Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica», Revista Quincena Fiscal, n.º 18 (referencia digital Westlaw-Aranzadi BIB 2018\12479), 2018.

OLIVER CUELLO, R., «Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria», IDP. Revista de Internet, Derecho y Política, n.º 33, 2021, <https://doi.org/10.7238/idp.v0i33.381275>.

PONCE SOLÉ, J., «Inteligencia artificial, Derecho administrativo y reserva de humanidad: algoritmos y procedimiento administrativo debido tecnológico», La Administración al día Estudios y Comentarios, INAP, 2019, <http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1509505>.

PÉREZ BERNABEU, B. «El principio de explicabilidad algorítmica en la normativa tributaria española: hacia un derecho a la explicación individual», Revista Española de Derecho Financiero, n.º 192, 2021, BIB 2021\5557.

RIBES RIBES, A., «La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración», Revista Quincena Fiscal, BIB 2021\4910, n.º 18, 2021.

RODRÍGUEZ PEÑA, N. L., 2021. «Big data e inteligencia artificial: una aproximación a los desafíos éticos y jurídicos de su implementación en las administraciones tributaria», IUS ET SCIENTIA, 2021, DOI <https://dx.doi.org/10.12795/IETSCIENTIA.2021.i01.06>.

SELBST AD, POWLES J., «Meaningful information and the right to explanation», *Int Data Priv Law*, 2017.

SANCHO VILLA, D., «Las decisiones individuales automatizadas, incluida la Elaboración de perfiles (comentario al artículo 22 del RGPD)», en TRONCOSO REIGADA, A., Comentario al Reglamento General de Protección de Datos y a la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2021.

SERRANO ANTÓN, F., «Inteligencia artificial y administración tributaria eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes 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.

SOTO BERNABEU, L., «La importancia de la transparencia algorítmica en el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 179, 2, 2021.

SOTO BERNABEU, L., «La inteligencia artificial y la gestión del riesgo fiscal de los contribuyentes en la aplicación del sistema tributario», *La tributación del comercio electrónico*, en SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (coord.), *Modelos de negocio altamente digitalizados*, Wolters Kluwer-La Ley, Madrid, 2022.

SUBERBIOLA GARBIZU, I., «Inteligencia artificial, opacidad y motivación de las decisiones administrativas automatizadas», en MERINO JARA, I., *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer, Madrid, 2021.

SUBERBIOLA GARBIZU, I., «La deseable consideración de la IA utilizada en el ámbito tributario como sistema de alto riesgo en la propuesta de reglamento sobre IA del parlamento europeo y el consejo», en Calaza López, S. y Llorente Sánchez-Arjona M. (dirs.), *Inteligencia artificial legal y administración de justicia*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2022.

TOMO A., «Intelligenza artificiale, Big Data e tutela dei dati personali», Tesis doctoral, Facultad de Derecho. Università Degli Studi di Napoli Parthenope, 2022.

TOMO A., «La "forza centripeta" del diritto alla protezione dei dati personali: la Corte di giustizia sulla rilevanza in ambito tributario dei principi di proporzionalità, accountability e minimizzazione», en *Diritto E Pratica Tributaria Internazionale*, aprile - giugno 2022.

VALERO TORRIJOS, J., *El régimen jurídico de la e-Administración*, Comares, Granada, 2004.

VALERO TORRIJOS, J., *Derecho, Innovación y Administración electrónica*, Global Law Press, Sevilla, 2013.

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*, n.º 58, 2019, <https://doi.org/10.2436/rcdp.i58.2019.3307>.

VALERO TORRIJOS, J., «The Legal Guarantees of Artificial Intelligence in Administrative Activity: Reflections and Contributions from the Viewpoint of Spanish Administrative Law and Good Administration Requirements», *European Review of Digital Administration & Law – Erdal*, Volume 1, Issue 1-2, June-December 2020.

VIRTO AGUILAR, A. D., «El uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias: El principio de transparencia y el derecho del contribuyente a recibir una resolución fundada y motivada», en Serrano Antón, 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.

WACHTER S., MITTELSTADT B. y FLORIDI, L., «Why a right to explanation of automated decision-making does not exist in the general data protection regulation», *Int Data Priv Law*, 2017.