

CONTRIBUYENTES, *INFLUENCERS*, DESLOCALIZADOS Y CORRUPTOS. LOS ALGORITMOS AL SERVICIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ¿LOS ALGORITMOS AL SERVICIO DEL ESTADO DE DERECHO?¹

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares
Profesor Titular
Departamento de Derecho Mercantil, Financiero y
Tributario
Facultad de Derecho
Universidad Complutense de Madrid
(España)
<https://orcid.org/0000-0003-3909-7535>

Title

Taxpayers, influencers, tax nomads, and the corrupt: algorithms serving the Tax Administration, algorithms serving the Rule of Law?

Resumen

La presente investigación analiza las prácticas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación con la recopilación y análisis de datos de fuentes públicas (redes sociales y plataformas) para fines de control tributario a la luz de la normativa tributaria y sobre protección de datos; la jurisprudencia del TC, el TS y el TJUE; y la doctrina administrativa y científica.

Se examinan los expedientes de contratación 23840010600 y 24840041400 que licitan una herramienta de software que permite a la AEAT obtener información cuantitativa y cualitativa de perfiles personales

¹ Esta investigación es resultado de la Cátedra Jean Monnet EUTAXRIGHTS «*The protection of taxpayers' rights in the EU Law*» (Project: 101175282: ERASMUS-JMO-2024-HEI-TCH-RSCH) financiada por la Unión Europea y del Proyecto de I+D+I, referencia: PID2022-1396500B-100: «Administración electrónica, inteligencia artificial y tributos», financiado por MCIN/ AEI/ 10.13039/501100011033/ y «FEDER, UE»). También forma parte de la Cátedra Jean Monnet EUTAXRIGHTS «*The protection of taxpayers' rights in the EU Law*» (Project: 101175282: ERASMUS-JMO-2024-HEI-TCH-RSCH) financiada por la Unión Europea.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

en redes sociales, inicialmente de *influencers* y posteriormente de otros colectivos como los denominados «deslocalizados», «investigados», «inspeccionados» y «sospechosos de corrupción y blanqueo» antes del inicio de cualquier procedimiento tributario.

Los principales hallazgos indican que este tratamiento masivo de datos, el empleo de herramientas de speech to text, incluyendo la creación de perfiles personales detallados y cuentas falsas para la extracción de información, así como su integración con bases de datos existentes, carece de una base legal específica y adecuada, y presenta graves deficiencias en la aplicación de los principios de minimización, limitación de la finalidad y transparencia.

Se concluye que estas prácticas podrían vulnerar el derecho fundamental a la protección de datos, así como los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Palabras clave

AEAT; algoritmos; influencers; perfilado en redes sociales; deslocalizados; contratación pública; actuaciones previas; Ley General Tributaria; obtención de información; principio de legalidad; seguridad jurídica; derechos fundamentales; protección de datos; RGPD.

Abstract

This study analyzes the practices of the Spanish State Tax Administration Agency (AEAT) regarding the collection and analysis of data from public sources (social networks and digital platforms) for tax enforcement purposes, in light of tax and data protection regulations; the jurisprudence of the Spanish Constitutional Court (TC), the Supreme Court (TS), and the Court of Justice of the European Union (CJEU); and administrative and scientific doctrine.

It specifically examines procurement files 23840010600 and 24840041400, which involve the tendering of a software tool that enables the AEAT to obtain quantitative and qualitative information from personal social media profiles. These profiles initially targeted influencers and subsequently other groups such as relocated taxpayers («deslocalizados»), subjects under investigation, inspected parties, and those suspected of corruption and money laundering, all prior to the commencement of any formal tax proceedings.

The findings indicate that this mass data processing—incorporating speech-to-text tools, the creation of detailed personal profiles via fictitious accounts for information extraction, and integration with existing databases—lacks a specific and adequate legal basis. Furthermore, it reveals significant deficiencies regarding the principles of data minimization, purpose limitation, and transparency.

The study concludes that such practices may infringe upon the fundamental right to data protection, as well as the principles of legality and legal certainty.

Contribuyentes, influencers, deslocalizados y corruptos. Los algoritmos al ...

Keywords

Spanish Tax Agency (AEAT); algorithms; influencers; social media profiling; relocated taxpayers; public procurement; preliminary tax proceedings; General Tax Law; information gathering; principle of legality; legal certainty; fundamental rights; data protection; GDPR.

Fecha de recepción: 12-01-2026/Fecha de aceptación: 9-2-2026

Cómo citar: Olivares Olivares, B.D. (2026). Contribuyentes, influencers, deslocalizados y corruptos. Los algoritmos al servicio de la Administración Tributaria, ¿los algoritmos al servicio del Estado de Derecho? *Revista Técnica Tributaria*, 1(152). 63-121.

SUMARIO

1. Una aplicación para la obtención de información en redes sociales con destino a la Agencia Estatal de Administración Tributaria: estado de la cuestión y planteamiento de la investigación
2. Las actuaciones previas de obtención de información con trascendencia tributaria, el concepto de información personal y la aplicación de la normativa sobre protección de datos a las fuentes de acceso público
3. Obtención de información sobre influencers y terceros en la primera fase de implantación (2023-actualidad)
 - 3.1. Qué datos cuantitativos y cualitativos se tratan
 - 3.2. La posible identificación de terceros, distintos de los *influencers*
4. Captación de información en la segunda fase de implantación sobre deslocalizados, corrupción, blanqueo, investigados y contribuyentes inspeccionados (2024-actualidad)
5. El posible tratamiento de datos especialmente protegidos
6. Discrepancias entre la memoria de licitación, el pliego de prescripciones técnicas y el pliego de cláusulas administrativas particulares
 - 6.1. La ampliación de las capacidades del software, ¿por la puerta trasera?
 - 6.2. Las incoherencias sobre el contenido de los datos obtenidos
 - 6.3. La incorporación de una herramienta *speech to text*, ¿sólo obtención de datos cuantitativos?
7. La adecuación a Derecho de la obtención de información
 - 7.1. Actuaciones directas de obtención de información a priori en el contexto tributario, ¿una habilitación en blanco? El principio de legalidad
 - 7.2. El concepto de trascendencia tributaria como clave de bóveda
 - 7.3. El control del tratamiento de la información de carácter personal durante las actuaciones previas por parte de la Administración Tributaria
8. Validación de la hipótesis, cumplimiento de los objetivos y conclusiones
9. Bibliografía

1. Una aplicación para la obtención de información en redes sociales con destino a la Agencia Estatal de Administración Tributaria: estado de la cuestión y planteamiento de la investigación

La AEAT monitoriza nuestro comportamiento en redes sociales y plataformas.

La situación podría evocar un escenario de ciencia ficción distópica, donde un gobierno omnipresente vigila cada aspecto de la vida de los ciudadanos; sin embargo, no se trata de una ficción como lo prueban los expedientes de contratación pública 23840010600 y 24840041400.²

En este expediente se constata que la AEAT desarrolla tratamientos de información en el módulo Zújar de Patrimonio Neto. Este módulo, junto con los datos avanzados procesados por los sistemas HERMES³ y RESCAL⁴, representa un avance en el análisis sistemático de los contribuyentes, considerando su estilo de vida y nivel de renta.⁵

La AEAT ha dado un paso más, externalizando los servicios para integrar en este módulo información de fuentes accesibles al público que «...denotan obtención de ingresos, bien por actividades concretas, bien por la ostentación de bienes o servicios disfrutados», incluyendo la creación de «avatares» para extraer información cuantitativa y cualitativa sobre los sujetos afectados y de terceros.⁶

Esta labor implica el acceso a una variedad de datos, desde el número de mensajes, publicaciones o vídeos, y sus respectivas métricas de interacción (visualizaciones, «me gusta», comentarios y recomendaciones), hasta la información contenida en las biografías.

Con el fin de seleccionar a los contribuyentes y establecer criterios de incumplimiento antes de iniciar cualquier procedimiento formal, se profundiza en el análisis del contenido de dichas publicaciones. Esto incluye según la memoria de licitación fotografías (junto a sus metadatos), vídeos y comentarios de terceros, así como información sobre el estilo de vida, bienes poseídos, servicios dis-

2 En línea con el contenido de películas como «La naranja mecánica» (Stanley Kubrick, 1971), que exploró la manipulación del individuo por parte del Estado y la sociedad; con «Blade Runner» (Ridley Scott, 1982) donde presenta un futuro sombrío donde las grandes corporaciones y la tecnología ejercen un control asfixiante; «Brazil» (Terry Gilliam, 1985) es una sátira distópica que critica la burocracia y el totalitarismo; «1984» (Michael Radford, 1984), una de las más fieles adaptaciones de la novela de George Orwell o «Hijos de los hombres» (Alfonso Cuarón, 2006), que dibuja un futuro cercano en el que la falta de libertad y la opresión son la tónica dominante. Es preciso destacar que este expediente a tenido continuidad para el perfil específico de *influencers* a través del expediente 24840041400.

3 HERMES de la AEAT es una herramienta que la Agencia Tributaria (AEAT) de España ha desarrollado para analizar el riesgo fiscal de los contribuyentes. Este sistema utiliza inteligencia artificial y «big data» para analizar grandes cantidades de información de las bases de datos de la AEAT y generar informes de riesgo estandarizados. Véase Informe de la OCDE sobre uso de la tecnología por las administraciones tributarias de 2019, p. 51.

4 No existe información accesible sobre qué es el programa RESCAL.

5 Véase la Memoria del Expediente 23840010600, p. 1. en la que se explicita tal como se indica.

6 Memoria Expediente 23840010600, p. 1.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

frutados y relaciones con marcas o empresas, buscando cualquier indicio de ingresos no declarados o un nivel de vida que no concuerde a juicio de la AEAT con lo declarado.

Hasta este momento, las informaciones vertidas en las directrices de los planes de control tributario y aduanero, por la prensa o en las presentaciones en congresos y jornadas de la propia AEAT explicando sus actuaciones, no han permitido establecer un nexo causal real que fuera prueba suficiente del tratamiento de datos personales que –posiblemente– sea indiciario de su falta de adecuación a Derecho por su base de legitimación, escala, proporcionalidad e intromisión en la vida privada de los ciudadanos.⁷

La AEAT monitoriza preventivamente el comportamiento de las personas físicas, especialmente su estilo de vida, a partir de fuentes de acceso público (incluyendo probablemente el análisis de patrones de comportamiento ¿delictivo?).⁸

Las operaciones de obtención de información de la AEAT que no se basan en un requerimiento previo de información, en convenios que permiten el acceso a datos (en el que pueda valorarse su proporcionalidad), en las obligaciones por suministro (declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos) o en su obtención en el marco de los propios procedimientos mediante las actuaciones de comprobación e inspección (o sancionadoras) se conciben técnicamente como una zona gris. En este supuesto nos encontramos ante una obtención *a priori* de datos empleando técnicas automatizadas de extracción sistémica de información de redes sociales y plataformas.⁹

El fundamento legal esgrimido para este tratamiento de datos es el interés público derivado del artículo 31.1 de la Constitución Española (CE), que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Pero no sólo ese; también lo son la actividad represora de la administración mediante el ejercicio

7 Esta práctica está asentada. Véanse las distintas declaraciones en los planes anuales de control tributario y aduanero. En 2015 ya se afirmaba que se procedía a la: «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...». Sobre las herramientas empleadas como recuerdan desde la propia AEAT se emplean *matplotlib*, *graphtool*, *igraph* and *networkx* o los tipos de *scraping* extraído de GONZÁLEZ GARCÍA (2017), pp. 57-60 https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_42/Ingles/2017_Review42_ebook_ing.pdf. Véase PÉREZ BERNABEU (2024), pp. 9-10.

8 Así se afirma en la Memoria de Licitación del expediente de la AEAT 23840010600, p. 3, poniendo de relieve la intención inicial de la AEAT, lo que nos parece especialmente grave.

9 Véase el análisis y las propuestas de MALVÁREZ PASCUAL (2022) pp. 24-56, en relación con el procedimiento inspector. También GANDARIAS CEBRIÁN (2023) y GANDARIAS CEBRIÁN (2025) sobre el principio de legalidad: «...lo cierto es que este último derecho al entorno virtual sigue reclamando en el ámbito tributario un adecuado desarrollo normativo», extraído de <https://www-vozpopuli-com.cdn.ampproject.org/c/s/www.vozpopuli.com/legal/el-supremo-abre-un-nuevo-frente-contralas-inspecciones-de-hacienda-tras-el-caso-cvc.html?amp=1> (consultado el 9 de marzo de 2025). En cuanto a la reutilización de la información obtenida en un procedimiento tributario para otros procedimientos, en línea sobre las dudas que plantea la «doctrina del hallazgo casual» del TS, la Sala Tercera del ha admitido a trámite dos recursos de casación, de 12 de febrero (Rec. 1297/2024 y Rec. 1395/2024). Por todos, GANDARIAS CEBRIÁN en <https://fiscalblog.es/ideaciones-sobre-el-hallazgo-casual-en-una-inspeccion-tributaria/> (consultado el 9 de marzo de 2025).

de la potestad sancionadora y el principio de eficacia administrativa del artículo 103.1 de la CE.¹⁰

La AEAT busca indicios de utilidad para la aplicación del sistema tributario a través de la trascendencia de la información de los ciudadanos.¹¹ Esta trascendencia tributaria justificaría, según la Administración, la monitorización y su volcado en las bases de datos, sin el conocimiento de los interesados afectados.¹²

En esencia, el concepto amplio de trascendencia tributaria se convierte en una suerte de habilitación general para el tratamiento de cualquier información personal. Esta situación plantea serias dudas sobre su compatibilidad con el contenido esencial del derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal (artículos 18.4 de la CE y 8 de la CDFUE) y los principios de legalidad y de seguridad jurídica.¹³

Cabe pensar que desde 2015 esta justificación haya podido servir de base para la aplicación de programas como *Web Crawler* o *Web Spider* (APIs [interfaces de programación de aplicaciones] de *scraping*) amparándose en una presunción de legalidad de sus actos.¹⁴

Por ejemplo, obteniendo información tanto de personas físicas como jurídicas, «...utilizando técnicas de análisis de las redes sociales (...) con el objetivo de identificar aquellos patrones de comportamiento que se corresponden con actividades defraudadoras (tramas carrusel, uso de testaferreros, etc.) (...) [identificando] los patrones de fraude, [que] se utilizarán tanto para la selección como para la comprobación».¹⁵ Programas como RIFA (recuperación de información de fuentes accesibles al público) son un ejemplo de ello.¹⁶

Generalmente esta tipología de tratamiento de datos es previa a cualquier actuación formalizada en un procedimiento tributario y tampoco existe ninguna obligación por suministro de información que la ampare. En consecuencia, la estrategia de aplicar este tipo de programas posibilita que pueda producirse una recopilación indiscriminada y generalizada de información de carácter personal, ¿a modo de una «pesca de arrastre» (*fishing expedition*)? Sin contemplar las

10 Véase OLIVARES OLIVARES (2017) pp. 142-145.

11 Véase HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE MONTEROS (2007).

12 En base a los artículos 93 de la LGT y, subsidiariamente, 55 de la LPAC.

13 La delimitación de «trascendencia tributaria» en los informes del Gabinete Jurídico de la AEPD es restrictiva y garantista. Es decir, lo utiliza como límite y medida de la proporcionalidad: 0025/2005, 012/2006, 064/2006, 0158/2008, 0172/2008, 0119/2009, 0149/2009, 0189/2009, 0238/2009, 0261/2009, 0301/2009, 0539/2009, 0619/2009, 0635/2009, 0147/2010, 0190/2010, 0242/2010, 0248/2010, 0333/2010, 0252/2012, 0257/2013, 0005/2014, 0000/2015, 0001/2015, 2015-0026, 2015-0027, 0252/2017, 0028/2022, 0037/2022 y 0007/2023. También en sus últimas resoluciones AAPP-00027-2018, PS/00481/2021 y PD-00239-2023.

14 Véase <https://www.elmundo.es/economia/2015/03/12/5500ae2022601d20498b4574.html> (visitado el 25/05/2025).

15 Véase la Resolución de 9 de marzo de 2015, 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 2015.

16 Véase a GARCÍA MARTÍNEZ (2022a) y GARCÍA MARTÍNEZ (2022b). Para un examen más en detalle sobre el alcance específico, véase PÉREZ BERNABEU (2024) pp. 8-14, Legalteca y GÓMEZ REQUENA (2025), pp. 113-115.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

mínimas garantías que requiere el tratamiento de información de carácter personal.¹⁷

A mi juicio, actualmente no existe en la legislación tributaria ninguna norma que otorgue cobertura con las garantías adecuadas a la operación de tratamiento. El artículo 93 de la LGT (Ley General Tributaria) es insuficiente para delimitar el alcance que ha de tener la obtención de datos, tampoco el artículo 55 de la LPAC (Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) respondería a las exigencias de la jurisprudencia y la doctrina de la AEPD (Agencia Española de Protección de Datos).

Ante esta aparente insuficiencia normativa para regular prácticas tan específicas y de creciente uso, la presente investigación se centra en examinar uno de los múltiples escenarios que se producen al emplear la AEAT las técnicas de *scraping*.

Como veremos, no toda información accesible es un dato manifiestamente público y no toda fuente de acceso público es una fuente abierta; es decir, accesible al público y de la que puedan extraerse datos para finalidades distintas sin la legitimación debida.

La posibilidad de aumentar la escalabilidad de la herramienta «por la puerta de atrás» ampliando el número de *nicks* procesados, también su alcance a otras redes sociales distintas de las inicialmente previstas e incluso a plataformas sin límite¹⁸, la implementación de técnicas de inteligencia artificial *Speech to Text*¹⁹, así como el empleo de avatares (perfiles falsos) para extraer información, pone de relieve la magnitud de la posible intromisión en la vida privada de los obligados tributarios.²⁰

En este trabajo trataremos de probar que este modo de proceder podría estar incumpliendo los principios que vertebran el porqué teleológico de la protección de datos de carácter personal y que redundan en el artículo 5.1 del RGPD: licitud, lealtad y transparencia.

La proyección de estos principios en todo tratamiento de datos de carácter personal desarrollado por las administraciones tributarias garantiza el control (que no libre disposición) por parte de los obligados tributarios (personas físicas), para evitar su uso desviado según la jurisprudencia del TC.²¹

Tras examinar el estado de la cuestión, la presente investigación analizará los expedientes de contratación 23840010600 y 24840041400, que contienen la «Memoria justificativa de la necesidad de contratar el arrendamiento de una herramienta de software para obtención de información en redes sociales con

17 DELGADO PACHECO (2021) p. 51: «[l]a Agencia Tributaria ha dado por hecho que ningún problema legal plantea tampoco el acceso directo por ella a la información sobre una persona existente en redes sociales y páginas web de todo tipo».

18 Esta cuestión será analizada en profundidad más adelante. Véase el PCA del Expediente 23840010600, pp. 33-34.

19 Expediente 24840041400, pp. 10, 19 y 34.

20 PPT Expediente 23840010600, p. 2.

21 Por todas, véanse las SSTC 290/2000 y 292/2000, de 30 de noviembre. Esta cuestión ha sido analizada extensamente por la doctrina: GONZÁLEZ MÉNDEZ (2003) y OLIVARES OLIVARES (2017).

destino a la Agencia Estatal de Administración Tributaria» y los documentos integrantes del mismo.

El contrato inicial tenía en su licitación un valor total estimado a lo largo del periodo de desarrollo y arrendamiento de 714 049,60 €. No nos encontramos ante una aplicación de obtención de información de carácter menor. Nos encontramos ante un proyecto de obtención de información que va más allá del propio contrato inicial con una vida de tres años, en el que ya se han realizado de manera continuada tratamientos de informaciones de redes sociales y plataformas para la supuesta aplicación del sistema tributario.²²

Como exige la LCSP, los expedientes de licitación se componen de una memoria, un pliego de prescripciones técnicas (PPT) de desarrollo de la herramienta de *software* y otro pliego de cláusulas administrativas particulares (PCA).²³ Por ello, en este trabajo se analizarán estos tres documentos, dada su conexión con la normativa tributaria y de protección de datos de carácter personal.

El documento público de la memoria, adjunto a este expediente, pone de relieve que existe una prueba fehaciente de que, al menos, desde 2023 (en su primera fase) la AEAT posee una herramienta de *software* para analizar perfiles de usuarios destacados en redes sociales y otras personas físicas. Asimismo, desde 2024 (segunda fase) vendrían aplicándose técnicas sistémicas de obtención de datos de fuentes accesibles al público de personas físicas sujetas al criterio de su calificación: (i) deslocalizados; (ii) blanqueo; (iii) corrupción; (iv) investigación; y (v) contribuyentes inspeccionados.

Posteriormente, dicho proyecto ha tenido continuidad externamente centrándose en el colectivo de «perfiles de usuarios destacados en redes sociales» a través del expediente 24840041400, dentro del sistema de adquisición dinámica SDA 25/2022 (expediente n.º 2022/48) aumentando muchas de las capacidades técnicas del contrato inicial, por ejemplo, mediante el empleo de la herramienta de IA para la transcripción *speech to text*, con el objetivo de analizar el contenido de las publicaciones y contrastar la información para luego elaborar los informes GENIO y la posibilidad de modificar el software una vez adjudicado para introducir «...mejoras o soluciones alternativas y/o adicionales a las indicadas como requerimientos mínimos...».²⁴

La indeterminación de estos colectivos en las memorias de la licitación, en los PPT y PCA, así como la ausencia de la previsión del tratamiento en la ley, impide conocer cuántas son las personas afectadas y, por lo tanto, la magnitud del alcance de la información obtenida, su adecuación a la finalidad y las garantías de transparencia o las limitaciones al derecho fundamental a la protección de datos de los sujetos afectados.

En ambos casos el objetivo del tratamiento de datos consiste en obtener información estructurada (cuantitativa y cualitativa) de las redes sociales para identificar el alcance, la relevancia y la resonancia de los usuarios, en especial

²² Contrato formalizado a las 09:30:52 del 22/07/2023 y publicado en el BOE el 25/07/2023: <https://www.boe.es/boe/dias/2023/07/25/pdfs/BOE-B-2023-22411.pdf> (visitado el 02/01/2025).

²³ Artículos 116 y 117 de la LCSP.

²⁴ Expediente 24840041400, p.11.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

de los *influencers* en la primera fase y, en una segunda fase, del resto de colectivos mencionados.

Según la AEAT, la finalidad de la captación e integración de fuentes abiertas es «... detectar rentas infradeclaradas e incluso patrones de *comportamiento delictivo*, sirviendo el colectivo de *influencers* como colectivo inicial, dada su dimensión, para establecer el funcionamiento del sistema de análisis de redes con fines tributarios.»²⁵

Además, se afirma que estas informaciones se adicionan a sus «...datos avanzados, permitiendo construir un sistema analítico en el que diseñar comparables, detectar rentas, patrimonio acumulado por los contribuyentes y *fijar patrones de comportamiento*».²⁶

Dada esta información, parece que sin el conocimiento de los contribuyentes se realizan automáticamente perfiles económicos de estos y de su comportamiento indiciario de delito. De ser así entonces se les habría privado de toda capacidad para ejercer un mínimo control sobre el tratamiento de sus datos.

En palabras recogidas en la propia Memoria de Licitación: «[l]os tiempos cambian y debemos adaptarnos a ellos intentando conciliar nuestras bases de datos, de amplio espectro apoyadas en las nuevas tecnologías, con los datos de fuentes abiertas integrando ambos para extraer patrones de comportamiento *que nos permitan seleccionar a los contribuyentes más incumplidores*».²⁷ Los datos: «...se integrarían a través del binomio NIF/NICK con nuestros datos avanzados.»²⁸

Como se deduce de la Memoria de Licitación, el objetivo para la selección no es sólo la obtención de la información de los colectivos indicados. La finalidad va más allá y consiste en acumular información para fijar patrones de comportamiento con fines tributarios e incluso (aparentemente) represivos de carácter penal (delictivos), que permitan seleccionar a los contribuyentes *más incumplidores* a través de la construcción de un sistema analítico integrado en las bases de datos de la AEAT.

En el primer expediente de contratación, la adjudicación del contrato de *software* se realiza a la empresa con una puntuación de 94 sobre 100. Es decir, que el programa que se implementa para captar información de redes sociales y plataformas permite procesar 100 000 o más *nicks* en relación con la información obtenida. No es un tratamiento que posea una escala menor.

Posteriormente la memoria del expediente 24840041400 rebaja el número de *nicks* (al menos) a 20 000 (por ejecución).

25 Memoria Expediente 23840010600, p. 3. La cursiva es nuestra.

26 Memoria Expediente 23840010600, p. 1. La cursiva es nuestra. Esta afirmación continuada acerca del control del comportamiento tiene implicaciones mucho más profundas e importantes de lo que alcanza la presente investigación en el ámbito de la psicología conductual tributaria. Recomendamos la lectura sosegada de las siguientes obras OLIVARES OLIVARES y OLIVARES RODRIGUEZ (2023) y CAMPOS MARTÍNEZ (2024) p. 176.

27 Memoria expediente 23840010600, p. 1. La cursiva es nuestra.

28 Memoria expediente 23840010600, p. 1.

Como ejemplo de su aplicación, «...se considera como ejecución mensual la descarga completa de la información básica de todos los *posts* generados por los diferentes usuarios de redes sociales (hasta el límite de 20 000 usuarios), en las últimas 4 semanas. Los *post* nuevos se añadirán, y en los ya existentes se actualizarán sus datos.»²⁹

Hasta ahora, ninguna investigación ha examinado cómo el algoritmo de la herramienta de *software* que forma parte de los expedientes de contratación 23840010600 y 24840041400 interactúa con el principio de legalidad, ni tampoco con la normativa sobre protección de datos.

Esta situación nos permite plantear la siguiente hipótesis como una afirmación tentativa que el desarrollo de la investigación intentará confirmar: *existen indicios razonables para sospechar que las prácticas de la AEAT, en la recopilación y análisis de fuentes abiertas, podrían no ser plenamente compatibles con algunos de los principios constitucionales que rigen el ordenamiento tributario y la legislación en materia de protección de datos de carácter personal.*

Para validar la hipótesis, los objetivos de la investigación son los siguientes:

- Analizar la legalidad de las prácticas de la AEAT en la recopilación y análisis de datos de fuentes públicas, especialmente redes sociales y plataformas, para fines de control tributario, a la luz de la normativa tributaria, el RGPD, la LOPD-GDD y la jurisprudencia y doctrina relevante.
- Evaluar el cumplimiento del RGPD por parte de la AEAT en el tratamiento de datos personales obtenidos de fuentes públicas, con especial atención los expedientes de contratación.
- Determinar si las prácticas de la AEAT en el tratamiento de datos de redes sociales, para fines de control tributario, vulneran el derecho fundamental a la protección de datos y los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

Para alcanzar estos objetivos, en el contexto del marco teórico-jurídico, se ha utilizado como metodología principal el análisis jurídico-documental cualitativo, complementado con elementos de la investigación jurídica (dogmática). Para ello se ha implementado un enfoque deductivo (aplicación de la normativa general al caso concreto) e inductivo (extracción de conclusiones generales a partir del análisis de documentos específicos).

El cumplimiento de los objetivos para abordar sistemáticamente la problemática ha determinado la estructura del trabajo.

Se comienza describiendo la herramienta de software objeto de análisis y planteando la investigación (I), para luego (II-IV) desglosar el ámbito de aplicación normativo en relación con los datos tratados y examinar cronológicamente las fases de implantación y los colectivos afectados (*influencers* y otros), evidenciando la amplitud del tratamiento y la captación de la información de los

²⁹ Expediente 24840041400, p. 20. El texto entre paréntesis es nuestro y se incorpora en referencia a la remisión del expediente al siguiente punto para facilitar la comprensión.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

ciudadanos, que no sólo se circunscribe a los sujetos objeto de examen para su posible selección en un ulterior procedimiento tributario.

Posteriormente, se profundiza en las inconsistencias entre los documentos de la licitación (memoria y PPT principalmente) (V), donde se pone de relieve el verdadero alcance de la herramienta.

La investigación analiza seguidamente la naturaleza de la información obtenida y su calificación jurídica en aspectos críticos: el riesgo de tratar datos especialmente protegidos como aquellos relacionados con el ámbito de la orientación sexual (VI), dando paso al apartado (VII) donde se evalúa en profundidad la adecuación a Derecho de estas prácticas.

Este examen de adecuación se articula en torno al análisis del principio de legalidad como límite a las actuaciones de obtención de información *a priori*, la correcta ponderación del concepto de trascendencia tributaria como piedra angular para la justificación de dichas actuaciones cotejando estos elementos con la normativa tributaria, la jurisprudencia y doctrina administrativa más pertinente.

Por último, se contrasta la hipótesis formulada a la luz de la evidencia obtenida durante el proceso de análisis, se concluye sobre su falsación, se presentan las conclusiones a las que se ha llegado (VIII) y se proporciona la bibliografía que sustenta el estudio (IX).

2. Las actuaciones previas de obtención de información con trascendencia tributaria, el concepto de información personal y la aplicación de la normativa sobre protección de datos a las fuentes de acceso público

El propósito de las actuaciones previas de obtención de información es optimizar la selección de contribuyentes potencialmente sujetos a comprobación e inspección, mejorando así la eficacia y eficiencia en la lucha contra el fraude fiscal.³⁰

Aunque será analizado en extenso en el apartado VII, la «información *a priori*» se construye a través de una red informativa previa a las actuaciones de comprobación e investigación³¹ con los datos exigidos por el ordenamiento, en su vertiente clásica, a través de las obligaciones de «información por suministro» y de determinados tipos de «información por captación», incluida la «obtención directa de información».³²

30 Como ya hemos visto la Memoria de Licitación prevé este escenario como principal justificación de la herramienta de software: «...con los datos de fuentes abiertas integrando ambos para extraer patrones de comportamiento que nos permitan seleccionar a los contribuyentes más incumplidores» (p. 1, expediente 23840010600).

31 Recordemos que este tipo de «información *a priori*» ofrece datos sobre una pluralidad de sujetos. Véase la STS de 19 de febrero de 2007, recurso de casación 3165/02, fj.2.

32 Véase LÓPEZ MARTÍNEZ (1992), pp. 113 y ss.

Atendiendo a la modalidad de obtención de la información previa al inicio de un procedimiento, esta puede clasificarse en cuatro categorías: 1) denuncias públicas; 2) requerimientos individualizados (al propio contribuyente o a terceros); 3) información procedente de procedimientos de gestión o inspección previos, o de otras Administraciones (nacionales o extranjeras) en virtud de acuerdos de intercambio de información/convenios; y 4) extracción de información mediante herramientas de tratamiento masivo de datos.³³

El objetivo de estas actuaciones es profundizar en las circunstancias que presenten indicios de incumplimiento tributario, para determinar la pertinencia de iniciar un procedimiento tributario, debido a la trascendencia tributaria que podría revestir la información obtenida. Se busca identificar algún nexo preliminar que justifique la apertura de un procedimiento para una comprobación o investigación más exhaustiva.

Como hemos anticipado, en esta investigación examinaremos una modalidad del cuarto supuesto: la extracción de información mediante herramientas de tratamiento masivo de datos de redes sociales y plataformas. Dado el volumen de información de carácter personal que posiblemente se afecte al tratamiento de datos, lo primero que debemos determinar es si resulta aplicable la normativa sobre protección de datos.³⁴

Aquí se plantean diversas cuestiones cuya interpretación puede hacer variar el alcance de las conclusiones de la presente investigación: ¿Se aplica el RGPD y la LOPD-GDD a la información sobre profesionales o empresarios (personas físicas) como los *influencers* en el desarrollo de su actividad en redes sociales?; ¿y en el resto de colectivos: deslocalizados, blanqueo, corrupción, investigación y contribuyentes inspeccionados?; ¿está protegida la información que proviene de fuentes de acceso público?; ¿el mero hecho de que el interesado publique sus datos permite su reutilización por las administraciones tributarias porque se consideran *res publica*?; ¿los datos manifiestamente públicos puede reutilizarse?; ¿está amparada la captación y reutilización de la información *influencers* y de terceros obtenida por la AEAT en *TikTok, Instagram, YouTube, Facebook, Twitch, Onlyfans y Patreon*?³⁵

El artículo 4.1) del RGPD define «dato personal» como: «...toda información sobre una persona física identificada o identificable («el interesado»); se considerará persona física identificable toda persona cuya identidad pueda determinarse, directa o indirectamente, en particular mediante un identificador (...) de dicha persona».

El hecho de que un *influencer* exponga información en un perfil público no significa que esa información deje de ser un dato personal. Simplemente ha decidido compartirla con su audiencia.

33 MÁLVAREZ PASCUAL (2022), p. 15 y HURTADO HUERTA (2024), Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, pp. 229-231.

34 No se discute la aplicación territorial de la normativa sobre protección de datos porque este extremo es claro, el artículo 3.1. del RGPD establece el engarce de aplicación territorial mediante el criterio de la sede de los tratamientos por parte del responsable.

35 Véase el PPT expediente 23840010600, p. 2.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

Por ejemplo, el contenido que el *youtuber* publica en sus vídeos, los comentarios, etc. son públicos, pero, como ya hemos dicho, esto no significa que deje de ser un dato personal. Incluso la información que el *youtuber* comparte en su canal puede tener matices que afecten a su vida privada e identifiquen a terceras personas u otras circunstancias.

La AEAT puede ver ese contenido, igual que cualquier otro usuario, pero únicamente podrá tratarlo si concurre una base de legitimación que permita su reutilización.

Es importante destacar que el RGPD se aplica al tratamiento de datos personales de personas físicas, independientemente de su actividad profesional o empresarial; no distingue entre «ciudadanos de a pie» y «empresarios» o «profesionales». Lo relevante es si la información se refiere a una persona física identificada o identificable.³⁶

Esta cuestión no ha sido pacífica hasta la aprobación del RGPD. El criterio entre la AEPD y la jurisprudencia nacional era divergente, casuístico y confuso, atendiendo en muchas ocasiones a un criterio de graduación entre lo privado y lo mercantil. Esta problemática puede interpretarse como resultado del deslinde constitucional del derecho a la protección de datos de carácter personal (artículo 18.4 de la CE) del derecho a la intimidad (artículo 18.1 de la CE). Ambos integrantes del concepto de vida privada.³⁷

Actualmente el criterio de aplicación conceptual sobre qué es información de carácter personal es amplio y garantista siguiendo la jurisprudencia del TJUE y la literalidad del RGPD.³⁸

Por ello, toda información de esta naturaleza ya sea de *influencers*, de terceros incidentalmente identificados o de aquellos integrados en los grupos de deslocalizados; blanqueo; corrupción; investigación; y contribuyentes inspeccionados, quedan amparados por el ámbito de aplicación material del RGPD si son personas físicas (arts. 2 y 4).

La propia AEAT lo reconoce en el PCA del *software* que examinamos. En la p. 25 expresa que: «[t]eniendo en cuenta que la realización de los trabajos relativos al objeto del contrato supone el tratamiento de datos de carácter personal, de personas identificadas o identificables, por parte del contratista y del personal a su servicio...».³⁹

La siguiente cuestión es si la información de fuentes públicas puede ser reutilizada libremente por las administraciones tributarias. Es decir, no sólo de redes sociales, también al resto de fuentes accesibles al público.⁴⁰

36 Determinados datos están sometidos a un régimen especial, como los datos de contacto (art. 19 de la LOPD-GDD). Pero eso no significa que estén excluidos de protección.

37 No es el objeto de la investigación profundizar más en el concepto de dato personal. Remitimos a OLIVARES OLIVARES (2017): pp. 161-177.

38 Entre otras, SSTJUE de 9 de noviembre de 2010 (Gran Sala), *Volker und Markus Schecke y Eifert* (C-92/09 y C-93/09), 19 de octubre de 2016, *Breyer* (C-582/14) y de 20 de diciembre de 2017, *Nowak* (C-434/16).

39 También 24840041400, p.5.

En este punto es preciso traer a colación el Informe de la AEPD 0089/2020 que aborda el cumplimiento del RGPD en el contexto de la evaluación de un código de conducta que tiene muchas similitudes con la actividad que realiza la AEAT: recopilar información de diversas fuentes (incluyendo fuentes públicas) para elaborar perfiles de solvencia o riesgo.

La AEPD reitera que el hecho de que los datos estén en fuentes públicas no autoriza su tratamiento para cualquier finalidad. Se debe respetar el principio de limitación de la finalidad: los datos solo pueden ser tratados para los fines para los que fueron recogidos (o para fines compatibles).⁴¹

La Institución es muy crítica con la idea de que la publicación de datos en una fuente pública (por ejemplo, un boletín oficial) permita su uso indiscriminado para cualquier fin no compatible o expresamente previsto en la ley y reitera su argumentación en base a los informes previos: 155/2015, 91/2016, 136/2018; donde ha rechazado esta idea.⁴²

El informe contradice explícitamente la interpretación de que la publicación de datos en una fuente accesible al público (como un boletín oficial, un registro, o, en el contexto esta investigación, una red social) autorice su tratamiento para cualquier finalidad. La AEPD es muy clara en que la publicación en una fuente accesible no convierte automáticamente el dato en «público» en el sentido de permitir su uso indiscriminado, requiere una base legal específica.

Entendemos que el argumento mantenido sobre que «el dato se ha hecho manifiestamente público» y puede reutilizarse por este motivo, debería interpretarse por su acepción legal. Esta se reconoce vinculada a una «fuente pública» en el RGPD, derivada del artículo 9.2 del RGPD (datos especialmente protegidos, «manifiestamente públicos»). Y delimita uno de los supuestos que, en el caso de concurrir, y sólo con la legitimación previa y necesaria de alguno de los supuestos del artículo 6 del RGPD, permitiría levantar la prohibición de uso del artículo 9.1 del RGPD (de tratar datos especialmente protegidos).

Es decir, el «dato manifiestamente público» no es un presupuesto legitimador por defecto para reutilizar la información sino una cualidad que permite tratar el dato especialmente protegido en función de la legitimación a través de una norma con rango de ley, bien por obligación u habilitación legal en cumplimiento de una misión de interés público específica.

Un dato público (vídeo en redes sociales o plataformas, número de comentarios asociados a una cuenta) no es un dato «manifiestamente público». Técnica-mente un dato «manifiestamente público» sería un dato de carácter protegido (un vídeo sobre ideología política, vida sexual, creencia religiosa, etc.) en el que el interesado ha tenido la intención clara y específica de exponerlo al público.

40 Del contenido de los diferentes foros de la AEAT a este respecto puede deducirse la creencia generalizada de que la información de fuentes accesibles al público es información *per se* «afectable» a la vigilancia (previa a cualquier actuación administrativa), selección y regularización de los obligados tributarios (probablemente en virtud del artículo 55 de la LPAC). Esto justifica, desde su perspectiva, la implementación de herramientas API de *scraping* en boletines, portales inmobiliarios, redes sociales, etc.

41 Pp. 16-18 del Informe AEPD 0089/2020.

42 P. 17 del Informe AEPD 0089/2020.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

No basta con tener un perfil público en general; debe haber una acción que demuestre que la persona quería que esa opinión política, esa creencia religiosa, ese dato sobre su vida sexual, etc., fuera conocida por el público.

Volviendo a la cuestión central que examinaremos más adelante, en ambos casos (datos no especialmente protegidos y datos especialmente protegidos), sería necesaria una habilitación legal para su reutilización (interés público específico reconocido de manera concreta en una norma con rango de ley) o una obligación legal (el mandato expreso de obtener datos de fuentes accesibles). Asimismo, para garantizar la proporcionalidad del tratamiento también deberían concurrir garantías adecuadas en la normativa al nivel de la potencial intromisión en la vida privada.

Aunque el informe de la AEPD no lo desarrolla de forma expresa, entendemos que «accesibilidad ≠ reutilización indiscriminada». El hecho de que pueda consultarse la información y su disponibilidad para un tratamiento posterior dependerá de la base jurídica (para la que se reutilice) y de la compatibilidad de finalidades. Es decir, por el principio de limitación de la finalidad [art. 5.1.b) del RGPD], los datos personales solo pueden ser recogidos para fines determinados, explícitos y legítimos, y no pueden ser tratados posteriormente de manera incompatible con dichos fines.

Los *influencers* (y el resto de los interesados) no han hecho públicos los datos con la intención de que sean utilizados para la aplicación del sistema tributario.

3. Obtención de información sobre influencers y terceros en la primera fase de implantación (2023-actualidad)

3.1. Qué datos cuantitativos y cualitativos se tratan

Tras delimitar la aplicación del RGPD, ahora descendemos al análisis de la casuística concreta que contiene el expediente de contratación. Recordemos que el objetivo final de este proyecto (que va más allá de los contratos licitados) es integrar los datos con la información que ya posee la AEAT para construir un perfil de cada contribuyente, incluyendo (en palabras de la propia administración) su «estilo de vida», «patrimonio acumulado», «patrones de comportamiento» y «patrones de comportamiento delictivo». ¿Qué información sería posible encontrar?

La finalidad de estas operaciones de tratamiento se centra «[e]n el caso de las redes sociales, la información que necesita nuestro sistema de información para crear comparables debe provenir de las redes sociales (...) [s]ólo estamos interesados en recabar información sobre los usuarios relevantes o *influencers*, dado que en ellos es donde puede existir un riesgo fiscal». ⁴³

⁴³ Memoria Expediente 23840010600, p. 3.

En base a esta finalidad cabe pensar que el eje central serán los datos (cuantitativos y cualitativos) vinculados con el parámetro NIF/NICK.⁴⁴ Uno de los objetivos principales es conectar el NIF (número de identificación fiscal, un dato personal identificativo) con el «NICK» o nombre de usuario en redes sociales. Esto establece un vínculo directo entre la identidad real de una persona y su actividad en línea.

Resulta llamativo que en la Memoria de Licitación inicial se hace mención expresa a sectores específicos de *influencers*. Dice literalmente que: «[c]oncretamente nos centraremos en el análisis de los siguientes actores (...)

a. Personalidades (tradicional): Las marcas se aprovechan de esta visibilidad para presentar sus productos. Son conocidas, por ejemplo, las fotografías de futbolistas con una determinada marca de ropa o actores de cine publicitando una marca de gafas de sol. *b. Líderes de opinión (internacional):* este grupo está compuesto por personas que lo pida la marca o no dan a conocer productos que a ellos les gustan o que han utilizado y podrían ser interesantes para parte de su audiencia. *c. Reporteros/creadores de contenido (expansión):* son aquellos que están enterados siempre de las últimas tendencias y se dedican a informar a su audiencia de forma regular o a la creación de contenidos de forma sistemática. *d. Consumidores:* son aquellos que comentan sobre los productos que consumen habitualmente, o pueden suponer un interés para sus seguidores.»⁴⁵

Posteriormente, el expediente 24840041400 hace referencia únicamente a «usuarios destacados en redes sociales». Este término podría englobar a los *influencers* indicados e incluso al resto de colectivos objeto de investigación.⁴⁶

En cuanto al análisis de los datos de carácter personal, los documentos que componen el expediente, se refieren a «información estructurada cuantitativa y cualitativa» de las redes sociales.⁴⁷

Los datos cuantitativos harían referencia al número de seguidores, publicaciones, visualizaciones, interacciones (datos que, aunque no sean intrínsecamente personales, pueden volverse identificativos al asociarse a un individuo).

En el PPT se hace referencia expresa al número de seguidores, número de subscriptores (si procede), número de mensajes, post o vídeos y número de visualizaciones, número de «me gusta», número de comentarios, número de recomendaciones y datos de la biografía.⁴⁸

44 Memoria Expediente 23840010600, pp. 1 y 4.

45 La cursiva y la negrita son nuestras.

46 Expediente 24840041400, pp. 3, 20 y 23.

47 Memoria Expediente 23840010600, pp. 1 y 4. También la PCA Expediente 23840010600, p. 3: «La necesidad administrativa a satisfacer con este contrato de es la de contar con una herramienta *software* que facilite la obtención de información estructurada *cuantitativa y cualitativa* de las redes sociales, que determinen el alcance, la relevancia y la resonancia de los actores intervinientes en las mismas, la cual debe estar conectada con los datos avanzados de los que dispone la AEAT». La cursiva es nuestra. El PPT no hace referencia directa a ninguno de los términos (cuantitativa ni cualitativa).

48 PPT Expediente 23840010600, p. 2.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

En la Memoria se indica que se procederá a la captación de informaciones cuantitativas a integrar en la base de datos, sirviendo para fijar criterios y parámetros de incumplimiento. Esta circunstancia también se recoge en el PCA.⁴⁹

En cuanto a los datos de carácter cualitativo, el *software* arrendado, en función de la profundidad del *scraping* de las fuentes accesibles al público (que no se especifica en ninguno de los documentos), podría acceder al contenido de las publicaciones, fotografías, vídeos, comentarios, información sobre estilo de vida, bienes, servicios disfrutados, relaciones con marcas y empresas, y cualquier otra información que pueda denotar la obtención de ingresos o un nivel de vida no acorde con lo declarado o con la aparición de patrones delictivos.

Es muy probable que incluso para poder «contar» el número de comentarios la aplicación necesite acceder al «comentario». El hecho de que se acceda implica ya un tratamiento de información de carácter personal del comentario cualitativamente, de un tercero o del propio *influencer*.

De hecho, en el PPT como veremos más adelante, se hace referencia a la creación de avatares (cuentas falsas para proceder a la extracción de la información).⁵⁰ Incluso se menciona el uso de metadatos de ubicación en fotografías para establecer un estilo de vida dispar a sus declaraciones tributarias en la memoria: «[e]n casos concretos en los que nos encontremos ante no declarantes con fotos con metadatos de ubicación diversa se podría utilizar para establecer un estilo de vida dispar a sus declaraciones». También se hace referencia a la construcción de bases de datos integradas con datos avanzados para realizar comparables.⁵¹

Por otro lado, se indica en la Memoria que la captación de datos cualitativos permitirá elaborar INFORMES GENIO que incorporar en las comprobaciones. Como respuesta al ejercicio del derecho de acceso a la información pública que planteó OLIVARES OLIVARES en 2019, véase OLIVARES OLIVARES (2020) y que dio lugar a la R/0825/2019, se averiguó que estos son una: «...aplicación de gestión de informes que permite a los usuarios confeccionar y ejecutar sus propios informes alimentados con consultas creadas con la aplicación Zújar. Estos informes no solo contienen datos formateados y contenido estático, sino que se pueden añadir combinaciones sobre los datos recuperados de Zújar, expresiones condicionales en base al resultado de consultas e incluso código *javascript* para tratamiento avanzado de la información».⁵²

En el PPT se establecen los requisitos que debe de cumplir el *software* de obtención de datos. Inicialmente parece que sólo se trataría de recopilar datos numéricos sobre el impacto de las publicaciones. Ténganse en cuenta que la aplicación podría ser modificada posteriormente para adaptarse a los requisitos indicados en la Memoria de Licitación. Esta posibilidad se contempla en el PCA. Por lo tanto, el conocimiento que puede tenerse actual-

49 Memoria Expediente 23840010600, p. 4. También Expediente 24840041400, p.20.

50 PPT Expediente 23840010600, p. 2.

51 Memoria Expediente 23840010600, p. 4.

52 Véase el Expediente: R/0825/2019 del CTBG, p. 3.

mente sobre el alcance del *software* es el que se incluye en su licitación.⁵³ En particular, se indica que:

- «La herramienta de análisis de redes sociales, deberá proveer de un mecanismo para recibir las peticiones y otro para que la AEAT recoja los resultados del análisis.»

Este punto establece la mecánica de interacción entre la AEAT y la herramienta. La AEAT «pide» (presumiblemente, datos sobre un perfil) y la herramienta «devuelve» resultados. Para realizar un análisis cualitativo, la herramienta necesariamente tendrá que devolver más que simples números. Tendrá que devolver el contenido de las publicaciones (texto, imágenes, vídeos) y/o, potencialmente, un análisis de ese contenido (temas, relaciones, etc.). El punto es demasiado genérico. No especifica qué tipo de resultados se van a devolver, pero si se vinculan a la Memoria de Licitación los datos en este punto, podrían encajarse las informaciones referidas anteriormente ya que como hemos visto, la extracción de los datos es esencial y se vincula al alcance, la relevancia y la resonancia de la información que examinaremos más adelante.

- «La herramienta de análisis y/o la empresa adjudicataria se encargará de crear y mantener los avatares que fueran necesarios para la ejecución del análisis de los perfiles solicitados.»

La creación de «avatares» (perfiles falsos) sugiere que la herramienta va a *interactuar* con las redes sociales, no solo a *observar*. Esto podría ser necesario para acceder a cierto tipo de información que no está disponible públicamente (por ejemplo, acceder a perfiles privados o participar en grupos). Para realizar un análisis cualitativo profundo, podría ser necesario interactuar con el perfil objetivo y con otros usuarios.⁵⁴

El punto no deja claro para qué se van a utilizar los avatares. ¿Solo para acceder a información no pública?, ¿para acceder a información pública de acceso restringido? El uso de avatares falsos es una práctica controvertida que podría violar los términos de servicio de las redes sociales y que pone de relieve la invasión potencial a la privacidad de los interesados afectados.

- «La herramienta deberá estar diseñada para adaptarse a los cambios que realicen las distintas redes sociales, para evitar el mal funcionamiento de la recogida de información. La empresa adjudicataria será la encargada de realizar cualquier modificación necesaria en la herramienta o en su configuración, para adaptarse a dichos cambios en las redes sociales.»

Este se refiere a la capacidad técnica de la herramienta para seguir funcionando a medida que las redes sociales cambian. Para realizar un aná-

53 PPT Expediente 23840010600, p. 2. Mismas condiciones en el Expediente 24840041400 pp.20-21.

54 La cursiva es nuestra.

lisis cualitativo continuo, es esencial que la herramienta pueda seguir accediendo a la información relevante (texto, imágenes, vídeos, etc.).

El punto se centra en la recogida de información, pero no en el análisis. No dice nada sobre la capacidad de la herramienta para adaptarse a nuevos tipos de contenido o a nuevas formas de expresión en las redes sociales.

- «La herramienta deberá permitir la incorporación de nuevas plataformas con un funcionamiento equivalente al definido para las redes sociales ya mencionadas.»

Aquí se enfatiza la escalabilidad de la herramienta. Si la AEAT quiere analizar el comportamiento de los usuarios en nuevas redes sociales, la herramienta debe ser capaz de adaptarse. Esto es relevante tanto para el análisis cuantitativo como para el cualitativo.

El punto se refiere al «funcionamiento equivalente», pero no especifica qué aspectos del funcionamiento deben ser equivalentes. ¿Solo la recogida de datos?, ¿o también la capacidad de análisis?

Otra cuestión importante, relacionada con lo anterior, es la diferencia en el acceso necesario para desarrollar el tratamiento. Ante su opacidad sólo podemos hipotetizar distintos escenarios.

La cuestión fundamental es si técnicamente se necesita el mismo nivel de acceso a las cuentas de redes sociales para obtener los datos *cuantitativos* (número de seguidores, *likes*, etc.) que para obtener los datos *cualitativos* (el contenido de los mensajes, imágenes, vídeos, etc.). La respuesta es: no necesariamente y esta diferencia es crucial.

En cuanto a los datos cuantitativos que examinamos:

- *Se requeriría acceso limitado* (API pública o *scraping* limitado) para los datos cuantitativos básicos (número de seguidores, número de publicaciones, etc.) que son públicamente accesibles a través de las APIs que ofrecen las propias plataformas de redes sociales, o incluso mediante técnicas de *scraping* (extracción automatizada de datos de páginas web) limitado a la información visible públicamente.

Este tipo de acceso es menos intrusivo porque no implica acceder al contenido completo de las publicaciones ni a la información privada del usuario. Por ejemplo, una API de (X) permite obtener el número de seguidores de una cuenta pública sin necesidad de iniciar sesión en esa cuenta ni de tener acceso a sus mensajes privados.

Respecto a los datos cualitativos:

- *Se requeriría acceso completo* (*scraping* profundo y/o acceso como usuario) para obtener el contenido de las publicaciones (textos, imágenes, vídeos, comentarios, etc.). Como hemos examinado anteriormente se contempla expresamente la creación de avatares (cuentas falsas); lo que nos conduce a pensar que podríamos encontrarnos ante este supuesto.

Esto puede implicar el empleo de técnicas más agresivas de extracción de datos, que van más allá de la información pública básica y pueden desentrañar el contenido completo de las publicaciones. El ejemplo del acceso y descarga de fotografías para su análisis de la Memoria de Licitación da una idea del nivel de la posible intromisión.

En línea con esto, iniciar sesión en la plataforma como si fuera un usuario (utilizando «avatares», como menciona el PPT), permite acceder a contenido que no es públicamente visible (por ejemplo, publicaciones en perfiles privados o contenido restringido a seguidores).

Este tipo de acceso es mucho más intrusivo porque implica acceder a información que el usuario no necesariamente ha hecho pública.

A modo de ejemplo de este tipo de *scraping*, para obtener el texto completo de todos los mensajes de un usuario (incluyendo aquellos que contengan opiniones políticas), no basta con la API pública; se necesitaría un *scraping* profundo accediendo como si fuera un seguidor (si el perfil no es completamente público). Irónicamente, ganar a la AEAT como un seguidor en el perfil de la red social, no parece muy buena idea.

Por lo tanto, si la herramienta solo obtiene datos cuantitativos disminuye el riesgo, pero no está exento. Aunque el riesgo de tratar datos personales e incluso categorías especiales de datos sería menor, no desaparece.

Como ya mencionamos, incluso los datos cuantitativos, combinados con el NIF, son datos personales.

Si la herramienta obtiene datos cualitativos como sugiere la Memoria de Licitación, la PCA y el PPT con la creación de avatares específicos para acceder a la información de las redes sociales, nos encontraríamos ante una situación de alto riesgo.⁵⁵

Sería extremadamente difícil para la AEAT justificar la proporcionalidad de la medida y encontrar una base legal sólida o presupuesto legal habilitante (el consentimiento explícito es inviable, y la excepción de «interés público» es muy restrictiva y requiere una ley específica).

A modo de recapitulación. La forma en que la herramienta accede a los datos de las redes sociales (limitada para datos cuantitativos o completa para datos cualitativos) es crucial para determinar el nivel de riesgo y las obligaciones de la AEAT en materia de protección de datos. No se menciona en ningún momento, por ejemplo, la obligación de realizar una EIPD. La discrepancia entre la Memoria de la Licitación y PCA (que sugiere un acceso completo) y el PPT (que se centra en datos cuantitativos y cualitativos indirectamente) debe resolverse. La AEAT debería ser transparente sobre el alcance operativo del proyecto.

55 Véanse las obligaciones del artículo 35 del RGPD.

3.2. La posible identificación de terceros, distintos de los *influencers*

A pesar de que la AEAT trata sólo de identificar a los colectivos señalados, sería posible que se identificase también a terceros distintos de los «investigados» principales, como puede inferirse a partir del contenido de la Memoria de Licitación. Como se describe, el *alcance*, la *relevancia* y la *resonancia* de la información que se analiza podría permitir un acceso con diferentes niveles de detalle⁵⁶:

- El término *alcance* «...se refiere a cuánta gente puede ver los contenidos a través de las redes sociales; es decir, cuántos seguidores tiene o con cuántas visitas cuenta su blog».

Si bien el número de seguidores es un dato cuantitativo, al analizar las cuentas que siguen a un *influencer* (si esta información es pública), se podría acceder a una lista de identificadores de usuario (*nicks*) de esos terceros. Estos *nicks*, por sí solos, no siempre revelan la identidad real, pero en muchos casos, el propio *nick* o el contenido del perfil del seguidor sí permiten su identificación.

- La *relevancia* «...es la alineación de los contenidos con la temática de interés de la audiencia en determinado momento. Es una condición que depende de la propia sensibilidad, pues lo que es valioso y relevante para unos, no lo es para otros; y puede variar de acuerdo con el momento».

Aunque la relevancia se centra en la temática y no directamente en personas, el análisis de los tipos de contenido con los que interactúa el *influencer* y su audiencia puede llevar a identificar a otras cuentas o grupos de usuarios que comparten esos mismos intereses. Esto podría revelar, por ejemplo, redes de contactos, colaboraciones profesionales, o incluso relaciones personales. Parece un hecho que esto suceda, puesto que en la Memoria de Licitación se hace referencia expresa a la investigación de «...2) Las empresas de representación; 3) Las empresas intermediarias de cobros; 4) Las empresas anunciantes».⁵⁷

- En cuanto a la *resonancia* «...es el efecto dominó de la información – cuántos contenidos valiosos se replican–, el cual determina cuánto tiempo el hilo de la conversación se mantendrá vigente o cuántas personas se sentirán estimuladas a brindar su opinión en torno al tema. En términos prácticos, se visualiza en las interacciones que hay de los seguidores (*retuit*, cuándo y cuánto comparten el artículo, etc.)».

Es altamente probable que este sea el punto clave para identificar a terceros, porque al analizar las interacciones (*retuits*, comentarios y «me gusta») se obtiene información sobre: (i) **quiénes interactúan**: se pueden ver los *nicks* de quienes interactúan con el contenido del *influencer*; (ii) **qué dicen**: los comentarios pueden reve-

⁵⁶ Véase la Memoria del Expediente 23840010600, p. 1. Estos tres términos se definen en la propia memoria, como parafraseamos más abajo. La cursiva y la negrita son nuestras.

⁵⁷ Véase la Memoria del Expediente 23840010600, p. 3.

lar información personal, opiniones, relaciones con el *influencer* o con otros usuarios, etc.; (iii) **quién comparte**: al ver quién comparte el contenido, se amplía la red de posibles identificaciones, llegando a usuarios que quizás no sigan directamente al *influencer*, pero sí a alguno de sus seguidores.⁵⁸

En líneas generales, en una primera fase (desde 2023 hasta la actualidad) se puede producir una identificación directa e indirecta. En algunos casos el *nick* o el contenido del perfil de un tercero permitirán identificar directa e indirectamente a la persona (nombre real, profesión, ubicación, etc.). En otros, se obtendrán *nicks* o datos parciales que, combinados con otras fuentes de información (otras redes sociales, búsquedas en internet, bases de datos de la AEAT) también podrían llevar a la identificación.

Es cierto que habrá casos en los que la identificación completa sea difícil, especialmente si el tercero utiliza un perfil seudonimizado y no comparte información personal. Sin embargo, incluso en estos casos, el análisis de sus interacciones puede aportar información relevante sobre el contexto del *influencer* investigado sin que se hubiese iniciado si quiera un procedimiento tributario. Además, la información seudonimizada no es anónima; y el riesgo de reidentificación con el estado de la técnica actual es probable.

4. Captación de información en la segunda fase de implantación sobre deslocalizados, corrupción, blanqueo, investigados y contribuyentes inspeccionados (2024-actualidad)

Para la segunda fase del proyecto (2024-actualidad), se mencionan «otros colectivos» como objetivo para captar información personal. Es decir, grupos a los que se extendería el análisis de redes sociales después de la fase inicial centrada en *influencers*. Insistimos en que el PPT no contempla esta actuación expresamente, pero la Memoria de Licitación y el PCA sí.

Ello pone de relieve la capacidad de adaptación del *software* una vez concurrida la licitación y la opacidad del tratamiento. Es decir, nos encontramos ante un caso en el que el contenido de la licitación en el PPT podría mutar para la adaptación a lo requerido en la Memoria de Licitación.

En cuanto a la información recabada esta se centraría en la de los colectivos calificados como:

- **Deslocalizados.** Entendemos que podrían ser personas que estuviesen trasladando su residencia fiscal fuera de España o incluso entre distintas CC.AA. Es decir, posiblemente sean supuestos de traslado de domicilio fiscal a otra jurisdicción o CA ante la posible sospecha por parte de la administración tributaria del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Para probar la residencia o criterios de sujeción vinculados a los motivos económicos válidos relacionados con el traslado.

58 La negrita es nuestra.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

- **Blanqueo.** Aunque no se especifica, podrían entrar en esta categoría individuos o entidades involucradas en el blanqueo de capitales, es decir, en el proceso de ocultar el origen ilícito de fondos.
- **Corrupción.** Podrían ser personas involucradas en actos de corrupción, donde el análisis de redes sociales podría revelar conexiones, transacciones o patrones de comportamiento sospechosos. Tampoco se especifica en la memoria. Un caso similar se presentó ante la AEPD, mediante el anteproyecto del sistema de alerta temprana. El caso n.º/REF: 385661/2017 SALER, que declaró contrario a Derecho el planteamiento del anteproyecto del Sistema de Alerta Temprana como examinaremos más adelante.
- **Investigación.** Un término todavía más genérico que los anteriores. Una especie de cajón de sastre que podría referirse a cualquier otro tipo de investigación tributaria (o sancionadora) que la AEAT considere relevante, y donde la información de redes sociales pueda ser útil, sin un procedimiento tributario en curso.
- **Contribuyentes inspeccionados.** Entendiendo que tanto individuos como empresas, que ya se encuentran bajo un procedimiento de comprobación o investigación tributaria. Aunque no queda claro, podría no ser el caso y como venimos indicando, referirse a todo contribuyente. Se utilizarían los datos para contrastar o completar información. En este contexto hemos visto multitud de *influencers* y personas relevantes sometidas a estos procedimientos en los últimos años. Este *software* ha podido ser empleado antes y durante el procedimiento tributario.

Es importante destacar que la memoria no detalla exhaustivamente cómo se aplicaría el análisis de redes sociales a cada uno de estos colectivos. Se presenta como una extensión del proyecto inicial, aprovechando el aprendizaje y el sistema desarrollado en la fase enfocada en *influencers*.

5. El posible tratamiento de datos especialmente protegidos

Junto a la indeterminación de los colectivos y la identificación de terceros, el núcleo del problema que estamos abordando también incluiría la naturaleza de la información que se pretende obtener. A diferencia de datos estructurados y predefinidos (como la renta declarada, por ejemplo, a través de la práctica de una retención o la declaración e ingreso de un pago fraccionado), el contenido en redes sociales es altamente variable, impredecible y, a menudo, muy personal. Los usuarios comparten todo tipo de información, incluyendo opiniones, creencias, emociones, detalles sobre su vida privada, etc.

Si se produce un tratamiento de información especialmente protegida por el artículo 9 del RGPD, como ya hemos indicado anteriormente, junto a la base de legitimación del artículo 6 del RGPD se requeriría una habilitación para levantar la prohibición del artículo 9.2.g) del RGPD que permite la captación de información cuando «...el tratamiento es necesario por razones de un interés público

esencial, sobre la base del Derecho de la Unión o de los Estados miembros, que debe ser proporcional al objetivo perseguido, respetar en lo esencial el derecho a la protección de datos y establecer medidas adecuadas y específicas para proteger los intereses y derechos fundamentales del interesado».

De nuevo volvemos a ahondar sobre la legitimación expresa, la proporcionalidad y las garantías adecuadas para proteger el derecho fundamental de los interesados en una norma con rango de ley. En la propia Ley General Tributaria o en una ley de carácter especial, con posible desarrollo reglamentario que regule aspectos no esenciales o de mera ejecución de lo que podría ser un procedimiento de obtención previa de información con trascendencia tributaria.

En cuanto a la tipología de datos especialmente protegidos, dada la incoherencia entre la Memoria de Licitación, el PPT y el PCA, hipotetizamos que pueden tratarse informaciones especialmente protegidas de las siguientes categorías:

- **Opiniones políticas.** Las redes sociales son un espacio común para la expresión de ideas políticas, ya sea de forma directa, como el apoyo explícito a un partido político, o indirecta, a través del intercambio de noticias, comentarios sobre temas de actualidad o la participación en debates. Ejemplos concretos incluirían publicaciones que expresen el sentido del voto, comentarios que apoyen o critiquen movimientos sociales, o la participación en discusiones *online* sobre temas políticos controvertidos. Es importante destacar que incluso un simple «retuit» de una publicación podría considerarse un dato sensible si se acompaña de un comentario de apoyo por parte del usuario. En este contexto debemos tener en cuenta la definición de «dato manifiestamente público» al que hacíamos referencia en los apartados introductorios.

Aunque la herramienta que emplea la AEAT no esté diseñada específicamente para buscar opiniones políticas, su mero acceso, recolección y/o almacenamiento, incluso sin un análisis específico, constituye un tratamiento de datos de categoría especial. El uso posterior de esta información para cualquier forma de perfilado o toma de decisiones, como la selección de contribuyentes para una inspección tributaria puede plantear dudas sobre su licitud.

- **Creencias religiosas o filosóficas.** La probabilidad de tratar datos relacionados con creencias religiosas o filosóficas es alta. Por ejemplo, las personas a menudo expresan sus creencias en redes sociales, tanto explícitamente (discusiones sobre su fe) como implícitamente (compartiendo contenido religioso o comentando sobre temas éticos).

En este sentido, podrían incluirse la publicación de fotografías asistiendo a servicios religiosos, la difusión de citas de textos religiosos, la expresión de opiniones sobre temas morales desde una perspectiva religiosa, o la identificación del usuario como miembro de una determinada religión o filosofía en su perfil. Al igual que con las opiniones políticas, la recolección y el uso de esta información, incluso de forma incidental, están sujetos a las restricciones del artículo 9 del RGPD.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

- **Datos sobre la vida u orientación sexual.** La probabilidad de encontrar datos relacionados con la vida u orientación sexual es posible dependiendo del tipo de *influencer* y la red social analizada. La inclusión de plataformas como *OnlyFans*, conocidas por albergar contenido para adultos o contenido explícito, eleva drásticamente esta probabilidad.

Ejemplos en otras redes sociales pueden incluir publicaciones de fotografías con parejas del mismo sexo, declaraciones explícitas de pertenencia a la comunidad LGBTQ+, o la difusión de contenido relacionado con la salud sexual. El acceso a plataformas como *OnlyFans* plantea serias dudas sobre la proporcionalidad y la necesidad de la medida, cuestionando la justificación de la obtención de estos datos en el contexto de la lucha contra el fraude fiscal.

De hecho, la AEAT tiene medios alternativos para captar información con trascendencia tributaria bien por las obligaciones por suministro (derivadas de la DAC 7) u otros requerimientos en virtud de la normativa nacional o en el contexto de la convencional de carácter internacional sin necesidad de contar «el número de seguidores o los comentarios» que puede revelar la orientación sexual.

- **También podrían tratarse datos de salud o de origen étnico o racial en la misma línea que hemos argumentado.**

Tal como se describe en la Memoria de la Licitación, la naturaleza del contenido generado por los usuarios en redes sociales, el objetivo del proyecto y la inclusión de plataformas como *OnlyFans* aumentan considerablemente la probabilidad de que se recopilen y procesen datos de esta naturaleza.

6. Discrepancias entre la memoria de licitación, el pliego de prescripciones técnicas y el pliego de cláusulas administrativas particulares

Hay una discrepancia significativa entre la Memoria de Licitación, el PCA y el PPT en cuanto al tipo de información que se pretende obtener y los posibles colectivos afectados, y esto tiene importantes implicaciones para la evaluación del cumplimiento de la normativa. Vamos a examinar sus consecuencias respecto de la normativa de la LCSP y, posteriormente, abordaremos las diferencias entre la documentación que compone el expediente de licitación.

6.1. La ampliación de las capacidades del software, ¿por la puerta trasera?

Como ya hemos indicado anteriormente, pero queremos subrayarlo de nuevo, las discrepancias se deben a que posiblemente ya se hayan ampliado los desarrollos a petición de la AEAT o que, probablemente, una vez la AEAT incorpore en sus sistemas la herramienta de *software* sin un tercero como encargado del

tratamiento, implemente lo anunciado en la memoria que justifica la licitación. No podemos tener certeza sobre esta situación con los datos disponibles.

De lo que sí podemos tener certeza es del marco legal de la LCSP y las posibilidades que ofrece de ampliación de las capacidades del *software* en el marco de la ejecución del contrato. Lo cual ya es un indicio. La LCSP establece que los pliegos, y en particular el PPT y la Memoria de Licitación, deben definir con precisión las prestaciones del contrato. Si la ampliación de uso implica una modificación sustancial de las características técnicas y funcionales definidas en el PPT, entonces se estaría modificando un elemento esencial del contrato.⁵⁹

Además, el artículo 203 de la LCSP indica, en su apartado segundo, que las modificaciones deberán ser motivadas y justificarse en razones de interés público.

En esta línea el artículo 204 establece límites cuantitativos y cualitativos a las modificaciones, para evitar que se altere la naturaleza global del contrato o la relación calidad-precio.

En su apartado 1, se establecen límites económicos (porcentajes máximos de incremento del precio). En particular se indica que: «[l]os contratos de las Administraciones Públicas podrán modificarse durante su vigencia hasta un máximo del veinte por ciento del precio inicial cuando en los pliegos de cláusulas administrativas particulares se hubiere advertido expresamente de esta posibilidad...». La situación concurre, ya que la Memoria de Licitación y el PCA contemplan esta situación pudiendo aumentar hasta un 20% el precio inicial.⁶⁰

En el apartado 2 del artículo 204 de la LCSP se prohíben las modificaciones que alteren la naturaleza global del contrato. Si la ampliación de uso del *software* supone un cambio fundamental en su finalidad y prestaciones, podría considerarse una alteración de la naturaleza global del contrato, lo que estaría prohibido.

El PCA del expediente prevé la modificación de un 20% del precio de adjudicación del contrato. La justificación de dicha modificación obedece a que, al ser la primera vez que se contrata este tipo de herramienta, «...el número de necesidades reales durante la ejecución del contrato pueda ser superior al inicialmente previsto». Esta situación se vincula a una serie de circunstancias que se prevén expresamente en el PCA.⁶¹ A partir de estas vamos a intentar ilustrar, mediante ejemplos *ad hoc*, la amplitud de las aplicaciones a las que podría adaptarse la herramienta en cada una de las dos fases de la ejecución, si se considerara necesario. Así:

- «...para cubrir incrementos de las necesidades del número de *Nick* por encima del mínimo exigido o, en su caso, del número de *Nicks* ofertado por el adjudicatario».

Recordemos que la herramienta admitía en un principio un mínimo 100 000 *nicks* o de 20 000 por ejecución (en el segundo contrato).

59 Artículos 121-130 de la LCSP.

60 Véase la Memoria del Expediente 23840010600, pp. 5-6. y PCA del Expediente 23840010600 pp. 33-34. Expediente 24840041400, pp. 11, 20 y 21.

61 PCA del Expediente 23840010600 pp. 33-34. Expediente 24840041400, pp. 11, 20 y 21.

Ejemplos en la fase 1 (2023-actualidad) relativos a los *Influencers*

Por la diversificación de sectores, la AEAT decide ampliar el piloto para incluir *influencers* de una gama más amplia de sectores y en mayor número de los previstos inicialmente, más allá de los inicialmente previstos (moda, belleza, etc.). Se añaden *influencers* de *gaming*, fitness, viajes, gastronomía, tecnología, educación, finanzas personales, etc.

Ejemplos en la fase 2 (2024-actualidad) sobre otros colectivos

En relación con el colectivo de deslocalizados, si la AEAT decidiese incluir como objeto de control previo al inicio de un procedimiento a un grupo de contribuyentes que se han deslocalizado a otros países (con regímenes fiscales más favorables), pero que mantienen una presencia activa en redes sociales y podrían estar obteniendo ingresos de fuentes españolas sin declararlos.

Asimismo, respecto al colectivo vinculado a los sospechosos de corrupción, podría ampliar el análisis a perfiles de personas (políticos, empresarios, funcionarios) sospechosas de corrupción que utilizan redes sociales para mostrar un nivel de vida que no se corresponde con sus ingresos declarados, o para promocionar negocios opacos.

- «...si se decide aumentar el número de redes sociales a analizar por encima del mínimo exigido o, en su caso, del ofertado por el adjudicatario».

Ejemplos en la fase 1 (2023-actualidad) relativos a los *Influencers*

En el contexto de las redes sociales emergentes, si surge una nueva que gana rápidamente popularidad entre los *influencers* españoles, la AEAT podría decidir incluirla en el piloto para evaluar su potencial como fuente de información. Otro posible supuesto son las plataformas de nicho. Sería el caso en el que se identifica una red social menos conocida pero utilizada intensivamente por un grupo específico de *influencers* que interesa a la AEAT (por ejemplo, una plataforma de *streaming* de videojuegos alternativa a *Twitch*, o una red social especializada en un sector concreto).

Ejemplos en la fase 2 (2024-actualidad) sobre otros colectivos

Podría encajar el supuesto de redes sociales de nicho para actividades ilícitas. Imaginemos que surge una nueva red social que se populariza entre grupos dedicados a actividades ilícitas (venta de productos falsificados, estafas, etc.). La AEAT decide incorporarla al análisis. También foros o comunidades *online* con transacciones opacas si se detecta que ciertos foros o comunidades *online* se utilizan para realizar transacciones no declaradas o para coordinar actividades de blanqueo de capitales.

- «...o si se considera conveniente incorporar nuevas plataformas que puedan surgir con un funcionamiento equivalente al definido para las redes sociales ya previstas».

Una aclaración previa sobre este apartado. La consideramos importante. Esta modificación se refiere al incremento cuantitativo del número de fuentes

Contribuyentes, influencers, deslocalizados y corruptos. Los algoritmos al ...

de datos. No se refiere sólo a redes sociales, sino a nueva cualquier plataforma con «funcionamiento equivalente». Si lo relacionamos con el tipo de *influencers* en la Memoria de Licitación que son el objetivo de la operación de captación y el «resto de colectivos», el alcance puede llegar a ser masivo.

También supone una ampliación cualitativa, dado que busca abarcar otros tipos de plataformas *online* donde los *influencers* (o los otros colectivos) puedan tener actividad económica. Insistimos en que el término plataforma es mucho más amplio conceptualmente y no se define en la licitación.

Ejemplos en la fase 1 (2023-actualidad) relativos a los *Influencers*

Se está analizando *Twitch* (plataforma de *streaming* en directo) y se decide añadir *Kick*, que es una plataforma muy similar a *Twitch*, con una función equivalente (también *streaming* en directo), aunque sea menos conocida. No es simplemente «añadir una red social más», sino añadir una plataforma que compite directamente en el mismo espacio.

Ejemplos en la fase 2 (2024-actualidad) sobre otros colectivos

Se decide añadir foros especializados o comunidades *online* cerradas (por ejemplo, un foro de inversores en criptomonedas, o una comunidad de *Discord* para *traders*) si se sospecha que se utilizan para actividades financieras opacas. No son redes sociales, pero son plataformas *online* donde puede haber actividad económica relevante para la investigación.

El cambio conceptual permitiría pasar a plataformas de *crowdfunding* (como *Kickstarter* o *Verkami*) si se sospecha que se utilizan para blanquear capitales o para financiar proyectos de forma irregular.

Por último, como cierre de este apartado en línea con la LCSP, si la AEAT considera que no hay un incremento de precio y que la finalidad del *software* mantiene sus prestaciones, simplemente ampliando colectivos en su segunda fase, la modificación podría calificarse como no sustancial (artículo 205 de la LCSP). Este precepto regula las modificaciones que pueden realizarse sin necesidad de un nuevo procedimiento de licitación. En el PCA de la AEAT se reitera que «...el contrato se podrá modificar en los supuestos y condiciones establecidos en el artículo 205 de la LCSP», así que lo más probable es que se acuda a los supuestos explicados anteriormente (artículo 204 de la LCSP) dada la cobertura que otorgan.⁶²

5.2. Las incoherencias sobre el contenido de los datos obtenidos

Como hemos examinado, en la Memoria se describe la necesidad de obtener información cuantitativa y cualitativa de las redes sociales. Se emplaza a «detectar rentas, patrimonio acumulado por los contribuyentes y fijar patrones de comportamiento» y a «construir un sistema analítico». Menciona «datos cualitativos con los que elaborar INFORMES GENIO que incorporar en las comprobaciones» y «fotos con metadatos de ubicación diversa» para «establecer un

62 PCA del Expediente 23840010600 p. 34.

estilo de vida». Esto sugiere claramente que se pretende analizar el contenido de las publicaciones (textos, imágenes, vídeos) para extraer información sobre las actividades, el patrimonio y el estilo de vida de los *influencers* y de otros colectivos.

Lo mismo sucede con el PCA cuando en la justificación de la licitación explica: «[l]a necesidad administrativa a satisfacer con este contrato es la de contar con una herramienta software que facilite la obtención de información estructurada cuantitativa y cualitativa de las redes sociales, que determinen el alcance, la relevancia y la resonancia de los actores intervinientes en las mismas, la cual debe estar conectada con los datos avanzados de los que dispone la AEAT»; «[e]l objeto del contrato es el arrendamiento de una herramienta de software para el análisis de perfiles de usuarios destacados en redes sociales...». ⁶³ Cuando se refiere a usuarios destacados también hace referencia a otros colectivos, no sólo al de los *influencers*.

Sin embargo, el PPT describe la necesidad de una herramienta que obtenga información principalmente cuantitativa: número de seguidores, suscriptores, mensajes, visualizaciones, «me gusta», comentarios, recomendaciones y datos de la biografía. Aunque menciona «datos de la biografía», que podría contener información cualitativa, el énfasis está en métricas numéricas. No hay mención explícita de análisis del contenido de las publicaciones (textos, imágenes, vídeos) para extraer información cualitativa sobre opiniones, creencias, estilo de vida, etc. ⁶⁴

Esto cabe matizarlo, en el PPT se menciona expresamente que «[l]a herramienta de análisis de redes sociales, deberá proveer de un mecanismo para recibir las peticiones y otro para que la AEAT recoja los resultados del análisis». Ya hemos examinado que esta función podría implicar el acceso a información de carácter cualitativo.

Lo que acabamos de comentar no es una cuestión menor, ¿qué sucede con el análisis de la discrepancia? A continuación, presentamos algunas de las posibles interpretaciones.

Así la más probable es que el PPT omita detalles importantes sobre las capacidades de la herramienta. La memoria justificativa refleja la verdadera intención de la AEAT (analizar el contenido), mientras que el PPT se centra en los aspectos técnicos básicos, quizás para simplificar la descripción o por un error. La creación de cuentas falsas para la obtención de datos podría ser un indicio de ello.

También es posible, aunque menos probable, que la AEAT haya reducido el alcance del proyecto entre la redacción de la memoria y la del PPT, centrándose solo en datos cuantitativos. Esto sería positivo desde la perspectiva del RGPD, pero contradice la lógica de la memoria justificativa y el PCA (¿cómo se van a «detectar rentas», «fijar patrones de comportamiento» o «comprobar el estilo de vida» solo con datos numéricos de las fuentes que hemos comentado?). Es posi-

⁶³ PCA del Expediente 23840010600 p. 3.

⁶⁴ También Expediente 24840041400, pp. 20 y 21.

ble que la AEAT intente reducir la información ofrecida en el PPT para enmascarar el futuro uso de los datos.

Las implicaciones en su relación con la protección de datos de carácter personal son relevantes tanto en relación con la «omisión» como respecto del cambio de enfoque.

Así si la interpretación de la «omisión» es correcta, el análisis del RGPD que estamos realizando en las respuestas anteriores sigue siendo plenamente válido. La AEAT podría incluso estar tratando categorías especiales de datos sin una base legal adecuada, sin transparencia, sin proporcionalidad, etc. El hecho de que el PPT no mencione explícitamente el análisis de contenido no cambia la realidad de lo que la herramienta permite realizar (según la memoria justificativa). La AEAT no puede «escapar» de sus obligaciones del RGPD simplemente omitiendo detalles en el PPT.

De igual modo, si la interpretación del cambio de enfoque es correcta, el proyecto sería menos problemático desde la perspectiva del RGPD, pero aún no estaría exento de riesgos. Incluso el tratamiento de datos cuantitativos (número de seguidores, etc.) combinado con el NIF sigue siendo un tratamiento de datos personales y requiere una base legal como examinaremos posteriormente. Además, habría que evaluar si esos datos cuantitativos, en combinación con otros datos de la AEAT, podrían utilizarse para inferir indirectamente información sensible (por ejemplo, si un gran número de seguidores en *OnlyFans* podría sugerir una determinada orientación sexual).

Ahora bien, como reflexión, sería necesario que la AEPD investigara esta situación y es preciso aclarar con carácter urgente cuál es el verdadero alcance del proyecto. ¿Se va a analizar el contenido de las publicaciones o no? Si es así, la AEAT debe actualizar el PPT para reflejar esta realidad.

6.3. La incorporación de una herramienta *speech to text*, ¿sólo obtención de datos cuantitativos?

La integración de herramientas de conversión de voz a texto (*speech-to-text*) en el expediente 24840041400 representa un cambio de paradigma en la investigación. El análisis de perfiles en redes sociales y plataformas se ha fundamentado en el análisis cuantitativo de métricas de interacción social (número de seguidores, volumen de visualizaciones, etc.).⁶⁵

Sin embargo, la naturaleza eminentemente audiovisual de plataformas contemporáneas (tales como TikTok, Twitch o YouTube) ha requerido la adopción de modelos basados en inteligencia artificial para la extracción y estructuración de la información semántica subyacente.

El procesamiento del lenguaje natural y los algoritmos de aprendizaje profundo aplicados al reconocimiento automático de voz permiten transmutar flujos masivos de datos desestructurados (audio y vídeo) en corpus de texto inde-

65 Expediente 24840041400, pp.10, 19 y 34.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

xables y analizables. Esta transcripción automatizada dota a la administración de una capacidad analítica escalable, permitiendo la minería de datos cualitativos de alto valor probatorio.

A través del escrutinio del discurso natural de los sujetos investigados, los sistemas de IA podrían facilitar la detección de indicadores de riesgo fiscal estructurados en las siguientes dimensiones operativas:

- **Trazabilidad de flujos económicos y relaciones comerciales.** Identificación de menciones explícitas a tarifas, patrocinios, inserciones publicitarias no declaradas o derivación de tráfico hacia plataformas de monetización alternativas y de mecenazgo.
- **Perfilado patrimonial y detección de asimetrías tributarias.** Extracción de descripciones verbales referidas a la adquisición de bienes suntuarios, vehículos de alta gama, inmuebles o niveles de gasto corriente que presenten incongruencias con las bases imponibles declaradas por el contribuyente.
- **Inteligencia de geolocalización y control de deslocalizaciones ficticias.** Análisis del contexto narrativo para inferir la ubicación real y habitual desde la cual el sujeto pasivo ejerce el núcleo funcional de su actividad económica, un elemento crítico para desvirtuar simulaciones de residencia fiscal en jurisdicciones de baja tributación.
- **Mapeo de redes societarias.** Descubrimiento de alusiones a socios, colaboradores o intermediarios financieros que posibiliten la reconstrucción de estructuras corporativas opacas.

En conclusión, la implementación tecnológica del *speech-to-text* trasciende la mera automatización de tareas de transcripción. Constituye un instrumento heurístico avanzado que empodera a las unidades de investigación para comprender el contexto socioeconómico real del contribuyente, transformando el contenido audiovisual en inteligencia tributaria procesable.

7. La adecuación a Derecho de la obtención de información

7.1. Actuaciones directas de obtención de información a priori en el contexto tributario, ¿una habilitación en blanco? El principio de legalidad

En este apartado examinaremos en la normativa tributaria en las que podrían justificarse las operaciones de obtención de información de «personas relevantes» y de terceros de redes sociales y plataformas, su adecuación con el principio de legalidad y sus implicaciones en el contexto tributario.

El principio de legalidad, en su sentido más amplio, significa que todo acto del poder público debe estar justificado y amparado por una norma jurídica previa. Esta debe ser, además, legítima, es decir, aprobada conforme al procedi-

miento establecido. No puede haber actuaciones arbitrarias por parte del Estado.⁶⁶

La reserva de ley tributaria no solo significa que el tributo debe estar establecido en una ley (en el sentido formal de norma emanada del parlamento, reserva de ley), sino que, más ampliamente, toda potestad de la Administración Tributaria (la capacidad de actuar, de exigir el tributo, de liquidarlo, de obtener información para hacerlo posible, etc.) debe estar expresamente atribuida y regulada por una norma jurídica. En estos casos, la convivencia entre ley y reglamento es clave. No puede haber actuaciones «libres» de la Administración en materia tributaria que no estén previstas y delimitadas por la ley.

La concepción moderna del principio de legalidad, y en particular, el principio de reserva de ley es, en cierto sentido, más estricta que la simple juridicidad. La reserva de ley exige que ciertos elementos se regulen por ley formal por la constitución (emanada del Parlamento), mientras que el principio de juridicidad, en la formulación de Merkl, podría admitir una mayor delegación en normas reglamentarias. Además, la jurisprudencia del TC ha desarrollado matices y límites a la colaboración del reglamento con la ley, que van más allá de una simple sumisión a la norma superior.⁶⁷

El principio de legalidad, por lo tanto, tiene una dimensión más amplia que exige norma habilitante para cualquier potestad, y una dimensión más estricta (reserva de ley) que impide la regulación de elementos esenciales del tributo o el contenido de los derechos fundamentales por normas de rango inferior.⁶⁸

Siguiendo el planteamiento de PÉREZ BERNABEU (2024), este principio otorga a la Administración Pública la capacidad de actuar en lo que respecta a la exigencia y recaudación de tributos. Este principio opera, por un lado, habilitando a la Administración para ejercer sus funciones y, por otro, estableciendo un límite a su actuación. La Administración Tributaria, por lo tanto, no puede ejercer facultades que no le hayan sido conferidas explícitamente por la ley, ni sobrepasar las atribuciones establecidas en la norma que le sirve de base. De hacerlo, sus acciones podrían ser consideradas inválidas.⁶⁹

La justificación de esta exigencia, como señala FERNÁNDEZ PAVÉS (1997), radica en la protección de los derechos de los ciudadanos. Dado que las facultades de la Administración Tributaria impactan directamente en la esfera de estos, se requiere un instrumento normativo adecuado que delimite con precisión el alcance de la actuación administrativa.⁷⁰ Siguiendo a MARTÍNEZ LAGO; GARCÍA DE LA MORA; y ALMUDÍ CID, (2018) este princi-

66 El artículo 1.1 CE establece que «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho...» El concepto de «Estado de Derecho» implica, inherentemente, la sumisión de todos al imperio de la ley, y en primer lugar, a la Constitución. Por otro lado, el artículo 9, apartados 1 y 3, de la CE: «Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico». Por todos conocida a su especificidad en el contexto tributario, véase el artículo 133 de la CE. MARTÍNEZ LAGO; GARCÍA DE LA MORA; ALMUDÍ CID, (2018), p. 95.

67 Véase MERKL (2004), pp. 55-75. Extraído de PÉREZ BERNABEU (2024), p. 4.

68 Remitimos en extenso a un examen más exhaustivo en MARTÍNEZ LAGO; GARCÍA DE LA MORA; ALMUDÍ CID, (2018), pp. 94-99 y ORENA DOMÍNGUEZ (2024b) pp. 72-77. Respecto de la reserva de ley para la modulación del contenido de derechos fundamentales, véase el artículo 53.1 de la CE.

69 PÉREZ BERNABEU (2024), p. 4.

70 FERNÁNDEZ PAVÉS (1997), p. 265. Extraído de PÉREZ BERNABEU (2024), pp. 4 y 34.

pio entronca también con el principio de seguridad jurídica que se constituye para hacer «...frente a los efectos negativos de la descodificación y la poco depurada técnica legislativa que degenera en la proliferación, degradación e inestabilidad normativa».⁷¹

Esta degradación de la norma conecta directamente con el fenómeno que SÁNCHEZ-ARCHIDONA (2026) califica como un «desplazamiento progresivo de la virtualidad de lo normativo frente a la eficacia de los textos estratégicos». En el supuesto que analizamos, la Memoria de Licitación y los pliegos del contrato actúan precisamente como esos textos estratégicos que, sin tener rango de ley, pretenden configurar y legitimar una actuación administrativa invasiva, supliendo *de facto* la carencia de una verdadera cobertura legal.⁷²

En este contexto, la intensidad de la regulación y su nivel de detalle, deberían ser proporcionales al riesgo que la práctica plantea para los derechos de los obligados tributarios y de terceros. Una mayor amenaza a estos derechos exige una regulación más exhaustiva y precisa para cumplir con los estándares contemporáneos del principio de legalidad. Esto se convierte en una exigencia en la vertiente de la reserva de ley cuando se producen injerencias en los derechos fundamentales como dictaminó, por última vez, la STC 76/2019 de 22 de mayo.⁷³

En línea con estas ideas, vamos a valorar si el actual marco normativo podría dar cobertura a esta operación de obtención directa de información de las redes sociales y las plataformas.

La STC 110/1984 de 20 de noviembre indicó, por primera vez, que los deberes de información frente a la Administración Tributaria deben insertarse en el concepto genérico de los deberes de colaboración⁷⁴, y se definen siguiendo a la doctrina científica como las «actuaciones del administrado, voluntarias o impuestas a título fundamentalmente individual, en el que éste, sin dejar de serlo, toma parte en el procedimiento administrativo de elaboración de las decisiones sin participar en las mismas, coopera en la realización de funciones administrativas, las facilita o las hace posibles».⁷⁵

Por su conexión con las actuaciones previas de obtención de información, nos centraremos en los artículos 93 y 96 de la LGT, 55 de la LPAC y el artículo 30 del RGAT (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).⁷⁶ Estos preceptos son los únicos que podrían tener conexión con el supuesto como normas habilitantes.

71 MARTÍNEZ LAGO; GARCÍA DE LA MORA; ALMUDÍ CID, (2018), p. 100.

72 SÁNCHEZ-ARCHIDONA, 2026, p. 1.

73 Véanse los fjs.6 y 7 de la STC.

74 Aunque este trabajo defiende, con matices, una postura diferente a las conclusiones que refiere DELGADO PACHECO (2021), recomendamos encarecidamente su lectura respecto del análisis de la jurisprudencia multinivel. En relación con el pronunciamiento del TC, compartimos la siguiente afirmación, p. 76: «...este escalonamiento de la protección de los datos no solo se encuentra en la doctrina analizada del TJUE y del TEDH. También puede verse en la doctrina del TC español ya desde la decisiva y lejana Sentencia 110/1984».

75 Véase LUCAS DURÁN (1998), documento bibliográfico digital Westlaw-Aranzadi BIB 1998\269, pp. 1-26 y LÓPEZ MARTÍNEZ (2000), pp. 42 y ss.

76 MARTÍNEZ LAGO; GARCÍA DE LA MORA; ALMUDÍ CID, (2018), p. 331-338.

El régimen jurídico de la posible actuación automatizada del *software* que capta los datos y sus implicaciones excede el objetivo de la investigación. En este contexto sólo estamos examinando su habilitación normativa en cuanto a la operación de obtención y reutilización de los datos previa a cualquier procedimiento. Por lo que remitimos a investigaciones previas de calado sobre esta cuestión y que ya resuelven cómo podrían plantearse las garantías necesarias.⁷⁷

El marco general de los artículos 93 de la LGT y el 55 de la LPAC son los únicos presupuestos legitimadores para este tipo de actuaciones previas, salvo que el obligado tributario fuera ya objeto de un procedimiento, referente al colectivo que aparece en el Memoria de Licitación «contribuyentes inspeccionados». Por ejemplo, un procedimiento de comprobación censal si su objeto permite el alcance de la comprobación o un procedimiento de inspección.

El artículo 93.1 de la LGT establece una obligación general de información, imponiendo a todas las personas el deber de proporcionar a la Administración cualquier clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas⁷⁸.

El término literal en la ley indica que «...estarán obligadas a proporcionar...». La fuente principal de las obligaciones es la ley en sentido amplio (Constitución, leyes orgánicas, leyes ordinarias, decretos, ordenanzas, etc.). Una característica fundamental de estas obligaciones es su coercibilidad. Esto significa que el Estado tiene el poder y el deber de exigir su cumplimiento. Exigir su cumplimiento, como mandato de hacer, implica que debe existir un imperativo en el que se tenga la «obligación de dar» bien a través de una «obligación por suministro», previa al procedimiento o un «requerimiento de información», en línea con el artículo 30.4 del RGAT.

De hecho, el artículo 30.2 del RGAT, generalmente asociado a las obligaciones por suministro lo prevé. Permitásenos el juego de palabras extrayendo su contenido. Aquellos que *intermedien o intervengan en operaciones profesionales deberán suministrar información en los términos que establezca la normativa específica*. Por ello, este supuesto no ampara la operación de tratamiento que examinamos.

Por otro lado, el artículo 30.3 del RGAT prevé una obligación de información mediante la «...contestación a requerimientos individualizados». «Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este».

77 Junto a las ya citadas expresamente, recomendamos CAMPOS MARTÍNEZ (2022, 2024), COTINO HUESO (2024), MARCOS CARDONA (2022), NAVARRO EGEA (2021), ORENA DOMÍNGUEZ (2024 a), PÉREZ BERNABEU (2021 y 2023) y VEGA PEDREÑO (2024).

78 Véase el fj. 2 de la STS de 20 de octubre de 2014, recurso de casación 1414/12; confróntese DEL MORAL GONZÁLEZ (2009), p. 125 y MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASO OLLERO (2022), p. 445; MORENO CORTE (2022), pp. 50-52 y 56-57. ORENA DOMÍNGUEZ (2019), p. 15. En el contexto del uso de IA, véase SÁNCHEZ LÓPEZ (2024), pp. 155-162.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

Como vemos, la normativa de desarrollo del artículo 93.1 de la LGT vincula la trascendencia tributaria a un requerimiento individualizado o a una obligación por suministro. No ampara la captación masiva de datos de redes sociales o plataformas sin base legal, específica.

Respecto del artículo 96 de la LGT. En ningún aspecto regula la problemática de la captación de fuentes abiertas. El artículo no autoriza explícitamente esta recopilación masiva y automatizada. Además, la mera referencia a las «limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan» no subsana la falta de concreción, ya que el propio RGPD y la LOPD-GDD, que forman parte de esas limitaciones, exigen una base legal específica y proporcional para el tratamiento de datos personales, especialmente cuando se trata de categorías especiales o se basa en el interés público.

Una posible justificación legal para estas actuaciones podría residir en la aplicación supletoria del Derecho Administrativo, conforme al artículo 7.2 de la LGT. En concreto, podría invocarse el artículo 55 de la LPAC, relativo a las actuaciones previas.

El artículo 55 de la LPAC establece en su punto primero que: «[c]on anterioridad al inicio del procedimiento, el órgano competente podrá abrir un período de información o actuaciones previas con el fin de conocer las *circunstancias del caso concreto* y la conveniencia o no de iniciar el procedimiento.»

Posteriormente se indica que en el apartado segundo sobre el ámbito sancionador: «[e]n el caso de procedimientos de naturaleza sancionadora las actuaciones previas se orientarán a determinar, con la mayor precisión posible, los hechos susceptibles de motivar la incoación del procedimiento, la identificación de la persona o personas que pudieran resultar responsables y las circunstancias relevantes que concurren en unos y otros».

Por último, se indica que «[l]as actuaciones previas serán realizadas por los órganos que tengan atribuidas funciones de investigación, averiguación e inspección en la materia y, en defecto de éstos, por la persona u órgano administrativo que se determine por el órgano competente para la iniciación o resolución del procedimiento».

En definitiva, los artículos 93, 96 de la LGT y 55 de la LPAC son presupuestos genéricos para el uso de la tecnología y las actuaciones previas, pero no una habilitación específica para la captación masiva de datos. De hecho, el artículo 55.1 de la LPAC hace referencia a «circunstancias del caso concreto» lo que no debe interpretarse de manera expansiva. Para cumplir con el principio de legalidad, y con la normativa de protección de datos en su vertiente de reserva de ley, se requiere una ley que defina con precisión los contornos de esta actividad, estableciendo límites claros y garantías adecuadas, tal y como exige la jurisprudencia del TC, del TS y del TJUE. Lo veremos más adelante.

Compartimos la postura de MÁLVAREZ PASCUAL (2022) refiriéndose a operaciones de captación previa de información: «[p]or tanto, pese a que se trata de una actividad administrativa que actualmente no se encuentra regulada ni en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), ni en la normativa de desarrollo, lo cierto es que la inspección realiza de forma habitual

estas actividades investigadoras con anterioridad al inicio de un procedimiento de inspección sin que exista la adecuada cobertura jurídica». ⁷⁹

Cada modalidad de obtención de información tiene incidencia en la protección de los datos personales. Por ejemplo, la «información por suministro», debido a que está regulada con carácter previo, goza de mayor previsión y precisión, lo que propiciará un mayor cumplimiento del principio de minimización de los datos y limitación de la finalidad.

Las actuaciones directas de obtención información de carácter previo son, desde nuestro punto de vista, la modalidad de obtención con mayor potencialidad lesiva del derecho fundamental a la protección de los datos personales. Habrá que corroborar caso por caso si los principios de licitud, lealtad y transparencia se respetan, por ejemplo, analizando la información obtenida, si existe previsión legal que legitime el tratamiento de manera suficiente y si la operación es proporcionada.

Junto con la habilitación legal específica, el concepto de trascendencia tributaria que analizaremos en profundidad en el siguiente apartado reviste una importancia esencial.

Nos encontramos ante un *software* que puede procesar más de 100 000 identidades y que es capaz de recopilar la información cuantitativa y cualitativa mencionada anteriormente. Además, sus capacidades de rastreo pueden ampliarse significativamente según el propia PCA.

La AEAT podría argumentar que sus actuaciones de recopilación de datos de redes sociales son actuaciones previas de obtención de información con trascendencia tributaria, separadas de cualquier procedimiento, y que por lo tanto no están sujetos a sus garantías. Meros actos de trámite. Sin incidencia. Salvo que se considere la carga en los planes de inspección de los obligados tributarios.

A nuestro juicio no está realizando requerimientos individualizados o actuaciones directas de obtención de información con cobertura legal, sino una recopilación masiva y sistemática de datos, que se asemeja más a una pesca de arrastre, en relación con los datos que ya tiene la AEAT, que a una mera solicitud de información. Esto se deduce no sólo del caso que analizamos, sino de la cantidad de tratamiento que vienen utilizando mediante las técnicas de *web scraping*. ⁸⁰

Aunque lo examinaremos seguidamente, la trascendencia tributaria no es un concepto ilimitado. La jurisprudencia (y la propia AEPD) exigen que la información solicitada tenga una conexión directa y específica con una obligación tributaria concreta o con la posible existencia de una obligación tributaria. La AEAT no puede invocar la trascendencia tributaria para justificar una recopilación masiva y genérica de datos de redes sociales, sin un vínculo claro con una obligación tributaria o la comisión de una infracción específica, sin garantías

⁷⁹ MÁLVAREZ PASCUAL (2022), p. 4.

⁸⁰ Véase la STS 479/2019 de 8 de abril de 2019, recurso de casación 4632/2017, fj.3.

adecuadas. Más aun cuando posee medios alternativos menos lesivos (aunque procedimentalmente más costosos) para alcanzar el mismo fin.⁸¹

A nuestro juicio no existe una conexión directa e inmediata. No se cumple en la recopilación masiva y genérica de datos de redes sociales. No hay una relación específica con una obligación tributaria concreta o una sospecha relevante. La recopilación de datos cualitativos y la creación de perfiles exceden lo que podría considerarse «trascendencia tributaria» en el sentido estricto.⁸² Reiteramos: no existe un presupuesto legal que ampare la vigilancia masiva de obligados tributarios en redes sociales u plataformas.⁸³

La AEAT podría argumentar también que sus actuaciones de recopilación de datos de redes sociales son simplemente parte de la fase de planificación o selección de contribuyentes, y que por lo tanto no son recurribles ni cuestionables hasta que se inicie un procedimiento formal.⁸⁴ Sin embargo, lo que se cuestiona desde la perspectiva de la normativa sobre protección de datos no es la inclusión en un plan y posterior inicio del procedimiento, sino la recopilación de datos antes de cualquier plan o procedimiento de forma sistémica y sistemática utilizando una pluralidad de datos de escasa trascendencia tributaria para fines posiblemente desproporcionados como analizado en apartados anteriores.⁸⁵ Sin licitud, sin previsibilidad, sin transparencia.

En muchos de estos casos no hay un acto resolutorio o sustantivo (de fondo) al que recurrir si la recopilación de datos no se traduce en el inicio, por ejemplo, de un procedimiento de comprobación o una inspección tributaria. Y, aun así, se plantean serias dudas de que esta información que ha servido para la selección como un indicio débil no se integre en el expediente si posteriormente se encuentran otros indicadores más sólidos o se obtienen en el marco del desarrollo del procedimiento. Lo que también pondría de relieve la escasa calidad de la trascendencia tributaria o la necesidad de iniciar un procedimiento para obtener dicha información.

Compartimos las propuestas de MALVÁREZ PASCUAL (2022) y PÉREZ BERNABEU (2024) de regular las «actuaciones previas de investigación» como un procedimiento específico y también el uso de los sistemas de tratamiento masivo de datos con sus propias reglas y garantías. Esta postura, muy bien fundamentada de la doctrina a la que nos referimos, refuerza la necesidad de establecer un marco legal claro para la captación de datos de redes sociales por parte de la AEAT. La situación actual, en la que estas actuaciones se realizan al margen de cualquier procedimiento formal y sin una base legal específica podría

81 Véase la STS 526/2019 de 22 de abril de 2019, recurso de casación 6513/2017, fjs.2-3.

82 Véase la STS 526/2019 de 22 de abril de 2019, recurso de casación 6513/2017, fj.3.

83 Compartimos el argumento de PÉREZ BERNABEU (2024) p. 15.

84 SSTS de 26 de septiembre de 2011 recurso de casación 4483/09, fjs. 2-3 y 526/2019 de 22 de abril de 2019, recurso de casación 6513/2017, fj.3. Recomendamos la lectura de GÓMEZ REQUENA (2022) y su análisis sobre la jurisprudencia del TS y, particularmente, la STS 1246/2019 de 25 de septiembre de 2019, recurso de casación 85/2018.

85 Sobre el análisis de los sujetos inspeccionados y su compatibilidad con las herramientas de IA, véase MALVÁREZ PASCUAL (2023), pp. 137-139. Siguiendo la nota a pie de p. núm. 75, la STS 1824/2017 (RJ 2017/5646), fj.5, señala que la finalidad principal que corresponde a los planes de actuación es que el inicio de las actuaciones inspectoras se haga con patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios y no responda al mero voluntarismo de la administración».

vulnerar el principio de legalidad y pone en riesgo el derecho fundamental a la protección de datos.

7.2. El concepto de trascendencia tributaria como clave de bóveda

Este concepto es un pilar fundamental en el ámbito del Derecho Tributario español, y sirve como límite y justificación para la obtención de información por parte de la Administración Tributaria. Como ya hemos examinado, el artículo 93 LGT establece la obligación general de personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, de proporcionar a la Administración Tributaria cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria se requieran, ya sea de forma general o individualizada y el artículo 55 de la LPAC habilita las actuaciones previas para evaluar las «circunstancias del caso concreto». Junto a la existencia de una habilitación legal específica, es necesario examinar el concepto de trascendencia tributaria como elemento nuclear, lo que permitiría valorar la proporcionalidad de las actuaciones y su conformidad al ordenamiento.

La primera delimitación de la definición de «trascendencia tributaria» surgió a raíz de la Resolución del TEAC, de 23 de septiembre de 1987. Siguiendo el análisis efectuado por LÓPEZ MARTÍNEZ⁸⁶, este concepto ya adolecía de un carácter «extraordinariamente vago e impreciso».⁸⁷ En aquel momento, el TEAC indicó que esta cualidad de la información se adquiriría cuando los datos implicaran directa o indirectamente consecuencias jurídicas en el sistema tributario.⁸⁸ Además, este órgano administrativo, aplicando una definición de carácter finalista, subrayó que el nexo entre el dato solicitado y el ámbito tributario no tenía por qué conducir a la determinación de un hecho imponible concreto, sino que podía dirigirse hacia el conocimiento de bases tributarias total o parcialmente ocultas; se afirmaba que para su existencia era suficiente con la mera «presunción de utilidad» para la determinación de una obligación tributaria.

La LGT no define explícitamente qué se entiende por trascendencia tributaria. Esta falta de definición ha sido objeto de debate doctrinal y jurisprudencial, y ha llevado al TS e incluso a la AEPD a pronunciarse en diversas ocasiones, buscando acotar el concepto y evitar una interpretación excesivamente amplia y desconectada de la obtención de información.

En este sentido el TS, de manera reiterada⁸⁹, ha declarado contrarios a derecho determinados requerimientos de información realizados de forma masiva a sociedades que se dedicaban a la tasación inmobiliaria por entender que son un foco de elusión fiscal. En estos supuestos, cuyos datos pueden llegar a ser tras-

86 Véase LÓPEZ MARTÍNEZ (2000), pp. 53-58.

87 Este hecho ya fue criticado por ARSUAGA NAVASQUÉS (1984), p. 99. Extraído de LÓPEZ MARTÍNEZ (1992), p. 55.

88 Véase el fj.10 de la resolución citada.

89 Véase entre otras la STS de 22 de enero de 2015, recurso de casación 1889/2012, la STS de 5 de febrero de 2015, recurso de casación 1702/2012 y la STS de 30 de abril de 2015, recurso de casación 1287/2012.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

centes de manera indirecta⁹⁰, el TS exige que para que se justifique la trascendencia tributaria durante el requerimiento este no se realice «...de manera genérica y sin determinación subjetiva...», ya que en este caso «...constituye una abstracción incompatible con el régimen de los requerimientos individualizados de información, puesto que la obtención de datos no puede revestir un carácter indiscriminado y no selectivo».⁹¹

La AEPD, en línea con la jurisprudencia del TS, ha interpretado la trascendencia tributaria como la relevancia, utilidad o pertinencia de la información para la aplicación de los tributos.

Ha enfatizado que la trascendencia tributaria no es un concepto ilimitado. La información solicitada debe tener una conexión directa y específica con una obligación tributaria concreta o con la posible existencia de una obligación tributaria. No basta con una mera posibilidad genérica de que la información pueda ser útil en el futuro, ni se permiten solicitudes de información masivas e indiscriminadas sin una justificación clara.

En el Informe de la AEPD 2015-0026 expresa que la trascendencia tributaria de la información que la Administración puede recabar de terceros es un límite.⁹² La AEPD ha utilizado el concepto de trascendencia tributaria como analogía en otros contextos, donde no se aplica directamente, para ilustrar la necesidad de que la solicitud de información por parte de una Administración Pública esté justificada por su utilidad para el cumplimiento de sus fines legales y sea proporcionada a esos fines.⁹³

Recordemos que la AEAT justifica la obtención de los datos en el interés público/obligación legal y en el concepto de trascendencia tributaria. La trascendencia tributaria de la información permite medir la proporcionalidad, su lealtad en el uso. Es decir, su adecuación a los principios de minimización de los datos y limitación de la finalidad del artículo 5 del RGPD.

Como ha señalado la AEPD (informes 2015-0026 y 0051/2021) y la jurisprudencia⁹⁴, una habilitación legal genérica no es suficiente. Se requeriría una norma con rango de ley que autorice expresamente la recopilación y análisis de datos de redes sociales para fines de control tributario, estableciendo límites claros y garantías adecuadas.

90 Los datos a los que nos referimos son los que enumera el TS en la Sentencia de 5 de febrero de 2015, recurso de casación 1702/2012, fj.2.

91 Véase la STS de 30 de abril de 2015, recurso de casación 1287/2012, fj.2.

92 Por su importancia, me permito dejar en enlace directo al Informe para su consulta <https://www.aepd.es/documento/2015-0026.pdf> (visitado el 11/03/2025).

93 Los últimos han sido los informes: 0051/2021, 0028/2022, 0037/2022 y 0007/2023. Previamente, manteniendo la misma postura: 0025/2005, 012/2006, 064/2006, 0158/2008, 0172/2008, 0119/2009, 0149/2009, 0189/2009, 0238/2009, 0261/2009, 0301/2009, 0539/2009, 0619/2009, 0635/2009, 0147/2010, 0190/2010, 0242/2010, 0248/2010, 0333/2010, 0252/2012, 0257/2013, 0005/2014, 0000/2015, 0001/2015, 2015-0026, 2015-0027, 0252/2017. También en sus últimas resoluciones AAPP-00027-2018, PS/00481/2021 y PD-00239-2023.

94 Entre otras, STC 110/1984, de 26 de noviembre, STS de 24 de julio de 1999, STS de 24 de febrero de 2000 recurso de casación 9439/1994, STS de 2 de julio de 2009 recurso de casación 545/2004, STS 20 de enero de 2011, STS de 14 de julio de 2011, recurso de casación 131/2008 y STS de 15 de marzo de 2012 recurso de casación 3892/2009.

La propia AEPD por analogía ha considerado que incluso en los supuestos amparados en el artículo 9.2.g) del RGPD (datos especialmente protegidos), por razones de un interés público esencial, como son los tratamientos llevados a cabo por el Tribunal de Cuentas (Informe 0028/2022), deben de cumplirse los estrictos requisitos para respetar el principio de proporcionalidad. No basta con el presupuesto legal habilitante.⁹⁵

La «trascendencia tributaria» en el ámbito del derecho a la protección de los datos personales está estrechamente vinculada a los principios de minimización y limitación de la finalidad. En contraposición al amplio concepto de «trascendencia tributaria» de la información que no tiene el carácter de personal, en el contexto de la protección de los datos personales, sólo es inherente a aquella información imprescindible para cumplir con la finalidad para la que fue requerida, debiendo evaluarse, en cada momento del tratamiento, el uso de los datos necesarios para el cumplimiento del fin. Es más, en determinadas ocasiones la AEPD ha llegado a exigir que para justificar determinadas cesiones de datos a través de requerimientos debe de acreditarse que la información reviste trascendencia tributaria.⁹⁶

La AEPD, con carácter general, aplica un criterio restrictivo en la interpretación de esta cualidad que, además de desprenderse del dato, debe de justificarse a través del ejercicio de las potestades que la Ley le atribuye al órgano de la Administración tributaria que lo requiere⁹⁷. Los principios de licitud y lealtad están conectados. Para que el dato personal sea trascendente esta cualidad debe de gozar de respaldo legal, razonado, expreso y específico.

Carecen por lo tanto de trascendencia tributaria todos los datos que sean excesivos en relación con el fin⁹⁸, es decir, serán intrascendentes si carecen de aplicabilidad al sistema tributario o para la gestión de los recursos a cargo de la Administración tributaria y la imposición de sanciones.⁹⁹

Ya hemos examinado con anterioridad que se procede (o puede procederse) entre otros a la obtención de:

- (i) Datos estructurados como número de seguidores/seguidos, fecha de creación del perfil, ubicación, información demográfica básica, interacciones cuantificables (número de «me gusta», comentarios, compartidos, etc.).
- (ii) Datos no estructurados mediante el posible acceso al texto de las publicaciones, imágenes, vídeos y audios. Publicaciones en redes sociales (estados, comentarios, etc.), artículos de blogs, noticias online, foros, reseñas, etc.
- (iii) Metadatos de las publicaciones, podría accederse a la fecha y hora de publicación, autor (nombre de usuario o identificador), URL de la publicación original, geolocalización (si está disponible o puede inferirse), idioma, hashtags, palabras clave, menciones a otros usuarios, etc.

95 P. 12 del citado informe.

96 Véase la p. 6 del Informe 0026/2014 de la AEPD.

97 Véase la p. 2 de los informes 0025/2005 y 0190/2010 de la AEPD.

98 Véase la p. 3 del Informe 0025/2005 de la AEPD.

99 Véase la p. 2 del Informe 0257/2013 de la AEPD.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

- (iv) Información inferida y relacional de las redes sociales. Este es uno de los principales objetivos que se expresan en la Memoria de Licitación.
- (v) También puede extenderse la captación a blogs y fotos, noticias online y otras fuentes abiertas.

¿Toda esta información tiene trascendencia tributaria para las finalidades que se establecen en la Memoria de Licitación y en el PCA?, ¿podemos conectarlo si quiera con el artículo 93.1 de la LGT o con el artículo 55 de la LPAC?

Los resultados de la investigación ponen de relieve que la AEAT no puede utilizar el concepto de trascendencia tributaria como una justificación genérica e ilimitada para la recopilación masiva de datos de redes sociales y otras plataformas. La trascendencia tributaria tiene límites, y esos límites están relacionados con la necesidad, la proporcionalidad, la motivación y la existencia de una conexión clara entre la información solicitada y una obligación tributaria concreta.

7.3. El control del tratamiento de la información de carácter personal durante las actuaciones previas por parte de la Administración Tributaria

7.3.1. Licitud, lealtad y transparencia y su relación con el tratamiento de datos tributarios

En apartados anteriores hemos examinado el alcance del tratamiento de datos. Para poder desarrollar este tipo de tratamientos potencialmente invasivos, en la vida privada de los sujetos investigados es necesario gozar de: (i) legitimación formal y (ii) legitimación material (licitud, lealtad y transparencia en el tratamiento, lo que repercute en la calidad de la ley, aplicando la teoría de las garantías adecuadas).¹⁰⁰

El derecho a la protección de datos de carácter personal no es absoluto. Es un derecho de configuración legal, modulable. Pero esta modulación, siguiendo la teoría constitucional del contenido relativo de los derechos fundamentales, debe realizarse mediante reserva de ley. Si se desea limitar el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal en algún aspecto, es preciso implementar una restricción expresa en la ley, a través del desarrollo del mandato del artículo 23 del RGPD. Ningún precepto de la normativa tributaria cumple los requisitos sustantivos para limitar el derecho en línea con el artículo 23.2 del RGPD.

Por ello, el análisis que realizaremos a continuación examinará los requisitos que deberían cumplirse desde la perspectiva de la normativa tributaria para

¹⁰⁰ La escasa atención que posiblemente desde las administraciones tributarias se presta al principio de licitud se puede extraer de HURTADO HUERTA (2024), Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, pp. 244-245.

garantizar el correcto despliegue de los mandatos que desarrolla el derecho fundamental a la protección de datos.

Licitud, lealtad y transparencia. Estos son los tres pilares que garantizan el medio de control del uso que se hace de nuestra información.

En el contexto de la legitimación (licitud) por la Administración Tributaria, el artículo 6.1.e) del RGPD es la base jurídica del tratamiento. El RGPD lo indica así: «...(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». Además, si finalmente se tratasen datos especialmente protegidos (datos de orientación sexual, opiniones políticas, etc.) se necesitaría levantar la prohibición de tratamiento con un supuesto concurrente del artículo 9.2 del RGPD.

Como vemos, 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. Junto a ello, debe cohonestarse el principio de licitud con el principio de lealtad.

El artículo 8 de la LOPD-GDD reafirma mediante una remisión al RGPD que para el ejercicio de poderes en interés público es necesario que exista una norma con rango de ley que legitime el tratamiento de datos. Esta habilitación legal no solo debe existir, sino que la normativa podrá especificar detalles como las condiciones generales del tratamiento, los tipos de datos que pueden ser tratados, y las posibles cesiones de datos a terceros.

Por ello, 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. La información tiene que ser trascendente, la mínima, adecuada y necesaria para alcanzar la finalidad y deben implementarse garantías adecuadas. Por último, el órgano administrativo debe estar facultado expresamente para el desarrollo de dicho tratamiento. Esta triple vinculación tiene que cumplirse siempre para que la operación se encuentre legitimada.

En este caso, la información obtenida podría ser excesiva. Los datos son de poca calidad para la finalidad pretendida, y el tratamiento de acuerdo con su finalidad parece ser desproporcionado atendido a las alternativas garantistas que permiten alcanzar el mismo resultado (obligaciones por suministro, requerimientos de información, inicio de procedimientos tributarios, etc.). Recuérdese que ni si quiera estamos valorando la adecuación de una norma con rango de ley o una norma de carácter reglamentario. La transparencia del tratamiento deriva de la obligación de publicidad de la LCSP en la que se refleja el tratamiento de los datos.

A pesar de una alusión expresa y general al cumplimiento del principio de minimización de los datos en el PPT, la realidad es que parece presentar graves deficiencias.¹⁰¹ Tal como se define en el artículo 5.1.c) del RGPD, este principio establece que los datos personales deben ser «adecuados, pertinentes y limita-

¹⁰¹ PPT Expediente 23840010600, p. 3.

dos a lo necesario en relación con los fines para los que son tratados». En otras palabras, solo se deben recopilar y tratar los datos estrictamente necesarios para lograr el objetivo específico del tratamiento. Como ya hemos tratado, podría existir una amplitud excesiva de la recopilación de datos por su concreción (cuantitativos y cualitativos). A modo de ejemplo, no se define que son usuarios destacados ni qué criterios se utilizarán para determinar quién es «destacado». Esta falta de definición abre la puerta a una recopilación excesivamente amplia de datos, incluyendo a usuarios que pueden no presentar un riesgo real de fraude fiscal.

También se mencionan varias redes sociales (*TikTok, Instagram, YouTube, Facebook, Twitch, OnlyFans, Patreon*) sin justificar por qué es necesario recopilar datos de todas ellas específicamente. Además, ya hemos examinado la capacidad de adaptación del *software* en el PAC, permitiendo ampliar tanto las redes sociales como incluir nuevas plataformas para captar datos.

Como hemos analizado, la Memoria de Licitación, el PPT y el PCA permiten la recopilación de datos cuantitativos (número de seguidores, «me gusta», etc.) y también podría permitir el acceso y obtención de datos cualitativos (contenido de las publicaciones, comentarios, etc.). La recopilación de datos es intrusiva y requiere una sólida justificación. Ningún documento del expediente explica por qué es necesario recopilar los datos cualitativos de un perfil.

Es más, la AEAT ya dispone de medios suficientes alternativos para obtener información con trascendencia tributaria. La DAC 7 obliga a los operadores de plataforma a informar sobre los vendedores y prestadores de servicios.¹⁰² Esta Directiva ya transpuesta a nuestro ordenamiento jurídico exige que los operadores de plataforma informen sobre las actividades económicas de los vendedores y prestadores, aunque no estén establecidos en la UE. Por otro lado, nuestra normativa también posee medios a través de los que obtener información en virtud de la cooperación administrativa internacional. Ello sin contar el resto de las obligaciones tributarias de carácter interno.

Tampoco se establecen límites temporales a la recopilación de datos. ¿Se va a recopilar todo el historial de un usuario en una red social, desde el momento en que creó su perfil?

Esta circunstancia también afecta al principio de limitación del plazo de conservación y de la finalidad del artículo 5.1.b) y e) del RGPD. Existe una clara falta de concreción en la finalidad. A modo de ejemplo, de la Memoria de Licitación justificativa subyace indirectamente como motivo la «lucha contra el fraude fiscal», que es una finalidad legítima, pero demasiado genérica y sin concreción normativa para este caso. El PPT tampoco es más específico. De hecho, los objetivos de la Memoria de Licitación parecen exceder con creces el concepto de «lucha contra el fraude fiscal» cuando se alude a términos como la selección de los «contribuyentes más incumplidores» o el «rastreo de comportamientos delictivos».

¹⁰² A modo de ejemplo, Ley 13/2023, de 24 de mayo, el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero y la Orden HAC/72/2024.

La Memoria de Licitación menciona también la intención de extender el uso de la herramienta a otros colectivos (deslocalizados, blanqueo, corrupción, etc.), lo que agrava el problema de la falta de concreción respecto de la finalidad. Cada colectivo requeriría una justificación específica de la necesidad de recopilar datos de redes sociales y de los tipos de datos necesarios.

Respecto al principio de limitación del plazo de conservación, no se especifican plazos de conservación se hace una remisión genérica en el PPT al ENS y la ISO 27000. Los documentos no definen cuánto tiempo se conservarán los datos, lo cual contraviene el principio de limitación del plazo de conservación, íntimamente relacionado con la minimización. No hay publicidad sobre ningún protocolo específico. Todo son remisiones genéricas a las garantías en el PPT y el PCA.

No existe marco normativo mínimo para valorar la proporcionalidad de la obtención de los datos. Existe una opacidad absoluta de la operación de tratamiento para los sujetos afectados ya que las actuaciones parecen consistir en «pesquisas» masivas y previas al inicio de cualquier actuación reglada.

También se cercenan las obligaciones de transparencia. El RGPD establece la obligación de la AEAT de informar sobre el tratamiento de los datos personales cuando se obtiene información de terceros como es el caso que nos ocupa.¹⁰³ Es decir, debe indicar a los interesados en el plazo de un mes de la obtención de sus datos sobre «...la fuente de la que proceden los datos personales y, en su caso, si proceden de fuentes de acceso público» (artículo 14.2.f del RGPD).

Esta modalidad de obtención de información de terceros tiene distintos supuestos de exención. Si la AEAT cumpliera alguno quedaría exenta de su deber de informar. Curiosamente podrían concurrir dos, pero no se dan los requisitos de validez. Posiblemente por una acusante falta de calidad en la técnica legislativa.

La primera opción elegida por la AEAT podría ser el artículo 14.5.b) del RGPD. Es decir, «cuando la comunicación de dicha información [el contenido del deber de informar que indicábamos en el pie de página anterior] (...) *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*».¹⁰⁴

103 El deber de información según el RGPD exige que el responsable del tratamiento proporcione al interesado, de forma transparente y comprensible, la siguiente información: 1) su identidad y datos de contacto (y los de su representante, si lo hay); 2) los datos de contacto del delegado de protección de datos (si existe); 3) los fines específicos del tratamiento y su base jurídica; 4) las categorías de datos personales tratados; 5) los destinatarios (o categorías de destinatarios) de los datos; 6) si hay transferencias internacionales de datos, y las garantías aplicables; 7) el plazo de conservación de los datos (o los criterios para determinarlo); 8) los intereses legítimos del responsable (si el tratamiento se basa en el artículo 6.1.f); 9) los derechos del interesado (acceso, rectificación, supresión, limitación, oposición, portabilidad); 10) el derecho a retirar el consentimiento (si el tratamiento se basa en el consentimiento); 11) el derecho a reclamar ante una autoridad de control; 12) la fuente de los datos y si proceden de fuentes de acceso público; y 13) si existen decisiones automatizadas (incluida la elaboración de perfiles), información significativa sobre la lógica aplicada y las consecuencias previstas para el interesado.

104 La cursiva y el paréntesis son nuestros.

Como segunda alternativa la AEAT podría acogerse al artículo 14.5.c) del RGPD. La AEAT podría quedar exenta cuando: «...la obtención o la comunicación esté *expresamente establecida por el Derecho de la Unión o de los Estados miembros* que se aplique al responsable del tratamiento y que *establezca medidas adecuadas para proteger los intereses legítimos del interesado*». ¹⁰⁵

Ambos casos requieren, base legal específica y medidas adecuadas para que los sujetos tengan certeza del alcance y amplitud del alcance de los tratamientos. Dicho de otra forma, que sepamos que pueden no informarnos en estos supuestos. La transparencia se deduciría de la previsibilidad contemplada en la norma. Esa es la idea fundamental. Pues como hemos adelantado, no se da ninguno de los dos requisitos.

MÁLVAREZ PASCUAL (2022) acertadamente llega a plantearse un planteamiento muy recurrido por la propia AEAT examinando el carácter «reservado de la información»: «[u]na cuestión de cierta relevancia, pero que puede ser polémica, es si resulta o no conveniente la notificación al sujeto investigado del inicio de las actuaciones previas de investigación. En definitiva, se ha de determinar si se trata de unas actuaciones confidenciales o si, por el contrario, el sujeto investigado debe tener conocimiento de su inicio y de todas las actuaciones realizadas en el curso de las mismas». ¹⁰⁶

En el supuesto del presente trabajo la obtención de datos, por la capacidad del programa, ni si quiera es selectivo. Independientemente del supuesto (en el caso de que sí lo fuese), podría no informarse al interesado. De igual manera que sucede con los tratamientos de datos amparados por la Directiva (UE) 2019/1937 y su transposición a través de la Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción.

En el ámbito tributario bastaría una regulación específica en la ley indicando el alcance y la injerencia y un desarrollo reglamentario específico, desarrollando las garantías adecuadas, para evitar el uso desviado de la información. En virtud del artículo 14.5.b) del RGPD que hemos examinado anteriormente.

En línea con el deber de informar, parece que tampoco es aplicable el considerando 31 del RGPD. Al margen de la cuestionable técnica legislativa que establece una presunción de exención del deber de informar en un considerando, este supuesto establece: «...que las autoridades públicas a las que se comunican datos personales en virtud de una obligación legal para el ejercicio de su misión oficial, como las autoridades fiscales y aduaneras (...) no deben considerarse destinatarios de datos si reciben datos personales que son necesarios para llevar a cabo una investigación concreta de interés general, de conformidad con el Derecho de la Unión o de los Estados miembros.

Las solicitudes de comunicación de las autoridades públicas siempre deben presentarse por escrito, de forma motivada y con carácter ocasional, y no de estos referirse a la totalidad de un fichero ni dar lugar a la interconexión de varios ficheros. El tratamiento de datos personales por dichas autoridades

¹⁰⁵ La cursiva es nuestra.

¹⁰⁶ MÁLVAREZ PASCUAL (2022), pp. 29-30.

públicas debe ser conforme con la normativa en materia de protección de datos que sea de aplicación en función de la finalidad del tratamiento».

El contexto, la base de legitimación (obligación legal, distinto de la habilitación legal que subyace a la misión de interés público) y los requisitos adicionales de garantía no concuerdan con la naturaleza del tratamiento que desarrolla la AEAT mediante la captación de datos a través del arrendamiento del *software*.

No sólo podría afectarse el contenido esencial del derecho fundamental a la protección de datos, de manera correlacionada también a los principios de legalidad y de seguridad jurídica. Este tratamiento puede ser la punta del *iceberg* ya que, generalmente, la AEAT no externaliza el desarrollo de sus aplicaciones de *software* salvo en caso de extrema necesidad, ante la ausencia de medios o conocimientos, como se acredita en el propio procedimiento de licitación.

En Francia, quizás de manera muy creativa, a modo de ejemplo, en un caso similar, el artículo 154 de la *Loi de finances pour 2020* habilitó mediante ley a la administración para que a título experimental y por una duración de tres años, la administración tributaria pudiese recopilar y explotar de manera automatizada los contenidos accesibles públicamente que estuvieran disponibles en ciertas plataformas a través de internet, introduciendo garantías específicas vinculadas a los principios de licitud, lealtad y transparencia, con proyecciones concretas sobre la minimización de los datos, limitación de su finalidad o del propio plazo de conservación.¹⁰⁷

A continuación, examinaremos la jurisprudencia y doctrina administrativa relevante al caso.

7.3.2. Examen de la jurisprudencia y doctrina administrativa

En este contexto, tiene relevancia analizar la doctrina tanto del propio TC, el TJUE como de la AEPD con conexión directa.

En la investigación de la legislación de protección de datos se repite un concepto continuamente: «garantías adecuadas», «medidas adecuadas para proteger los intereses legítimos del interesado», «medidas adecuadas y específicas», etc.

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.

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

107 Cuestión analizada en extenso por CALDERÓN CARRERO (2020), GARCÍA MARTÍNEZ (2022a) (2022b) y PÉREZ BERNABEU (2024).

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

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». ¹⁰⁸

En particular creemos que es preceptivo traer a colación la STC 76/2019 de 22 de mayo.

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.

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 la 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 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 caso. ¹⁰⁹

Por ello, la ausencia de garantías adecuadas para la protección 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 regulación de

¹⁰⁸ Véase el fj. 6 de la STC 76/2019, de 22 de mayo.

¹⁰⁹ Véase el fj.8 de la STC 76/2019.

las garantías adecuadas afecta a la certeza y previsibilidad que debe tener la norma de desarrollo.¹¹⁰

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.»

Otra sentencia relevante por su aplicación al caso que nos ocupa es la STJUE de 22 de noviembre de 2022 (asuntos acumulados C-37/20 y C-601/20). El TJUE consideró que el acceso generalizado a la información sobre la titularidad real constituye una injerencia grave en los derechos fundamentales al respeto de la vida privada y a la protección de datos de carácter personal, garantizados en los artículos 7 y 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. El TJUE matizó que sí se podría permitir el acceso a esta información a personas u organizaciones que demuestren un interés legítimo o interés público para prevenir y combatir el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.

La sentencia del TJUE es relevante por varias razones, que se conectan directamente con los problemas que he identificado en la Memoria Justificativa, el PPT y el PCA.

La sentencia del TJUE refuerza el principio de proporcionalidad, que es fundamental en el RGPD. El Tribunal deja claro que, incluso si existe un objetivo legítimo (como la lucha contra el blanqueo de capitales o la lucha contra el fraude fiscal), la recopilación y el tratamiento de datos personales deben ser estrictamente necesarios y proporcionados para lograr ese objetivo. No pueden adoptarse medidas masivas e indiscriminadas que afecten a un gran número de personas sin una justificación sólida.¹¹¹

La sentencia del TJUE establece un equilibrio entre el interés público (en ese caso, la lucha contra el blanqueo) y los derechos fundamentales (privacidad y protección de datos). El Tribunal deja claro que el interés público no puede justificar cualquier injerencia en los derechos fundamentales. Debe haber una ponderación cuidadosa y se deben adoptar las medidas menos intrusivas posibles.

En el supuesto examinado en el artículo de investigación, la AEAT se basa en el interés público, pero, siguiendo la lógica del TJUE, esto no es suficiente para justificar una injerencia grave en la privacidad. Se necesita una base legal más específica y garantías adecuadas en línea con la jurisprudencia del TC que analizábamos anteriormente. En este sentido, la ausencia de una ley que regule específicamente el tratamiento de investigaciones previas al inicio de cualquier procedimiento, como es el caso de la obtención de datos de redes sociales por parte de la AEAT, estableciendo límites y garantías, es un problema clave a la luz de esta STJUE.

¹¹⁰ COTINO HUESO (2023a).

¹¹¹ Apartados 67-90 de la STJUE.

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

Continuando con el análisis, el TJUE cuestiona el acceso público generalizado a la información. Aunque el contexto es diferente (registro de titularidades reales vs. datos de redes sociales o plataformas), el principio subyacente es aplicable: el acceso a los datos personales debe ser limitado a quienes tengan una necesidad justificada de conocerlos.

La sentencia del TJUE subraya la importancia de la transparencia y del control por parte de los interesados. Se destaca que la falta de información a los interesados sobre la consulta de sus datos agrava la injerencia. Planteando una analogía, la AEAT no informa a los usuarios de redes sociales de que sus datos están siendo recopilados y analizados, lo que podría vulnerar el principio de transparencia en línea con el análisis del artículo 14 del RGPD que hemos realizado.¹¹²

El TJUE exige que la injerencia en los derechos fundamentales esté prevista por la ley y sea proporcionada. En línea con lo indicado en la investigación, la AEAT no podría basarse en una interpretación amplia del interés público y la trascendencia tributaria. Necesita una norma específica que regule este tipo de tratamiento, estableciendo límites claros (qué datos, de quiénes, con qué fines) y garantías adecuadas (transparencia, derechos de los interesados y medidas de seguridad).

El posible tratamiento de categorías especiales de datos agrava la injerencia en los derechos fundamentales. Como examinábamos en línea con la licitud del tratamiento. La AEAT no ha demostrado que se cumpla ninguna de las excepciones del artículo 9 del RGPD que permitirían este tratamiento. La sentencia del TJUE, aunque no se refiere específicamente a categorías especiales, refuerza la necesidad de una justificación suficiente y medidas estrictas para cualquier tratamiento que afecte a datos sensibles.¹¹³

La creación de perfiles, especialmente cuando se combinan datos de diferentes fuentes, aumenta el riesgo de discriminación y de uso indebido de la información. La AEAT no justifica la necesidad de crear estos perfiles detallados ni ha establecido medidas para garantizar que se utilicen únicamente para fines de lucha contra el fraude fiscal. De la Memoria de Licitación puede deducirse un tratamiento mucho más amplio. El uso de perfiles falsos (avatares) para acceder a información que el usuario no ha hecho pública de forma manifiesta es una práctica especialmente intrusiva y cuestionable desde el punto de vista legal.

Otro pronunciamiento relevante es la STJUE de 24 de febrero de 2022, en el asunto C-175/20 (SIA 'SS'), que establece un precedente fundamental aplicable a la captación masiva de datos de redes sociales por parte de la AEAT.

En dicha sentencia, el TJUE declaró ilegal, por contravenir el RGPD, una práctica muy similar a la que se analiza en el presente artículo: la solicitud indiscriminada y sin límites temporales de datos personales a una empresa privada por parte de una Administración Tributaria, basándose en una norma genérica y sin especificar suficientemente la finalidad del tratamiento.

¹¹² Apartado 76.

¹¹³ Apartados 51-54.

El TJUE reitera que todo tratamiento de datos personales debe cumplir escrupulosamente con los principios establecidos en el artículo 5 del RGPD, incluyendo la licitud, la lealtad, la transparencia, la limitación de la finalidad y la minimización de datos. Estos principios constituyen pilares fundamentales de la protección de datos y no admiten excepciones genéricas basadas en el interés público.¹¹⁴

Subraya que la base jurídica para el tratamiento de datos por parte de una autoridad pública, como será el caso de la AEAT, debe ser clara, precisa y proporcional. Además, la propia ley debe definir el alcance de la limitación del derecho fundamental a la protección de datos.¹¹⁵

También declara que una Administración Tributaria no puede proceder de manera generalizada e indiferenciada a la recogida de datos personales. Debe abstenerse de recoger datos que no sean estrictamente necesarios para el cumplimiento de sus fines específicos. Literalmente: «[d]e ello se deduce que el responsable del tratamiento, incluso cuando actúa en el marco de la misión realizada en interés público que se le ha conferido, no puede proceder, de manera generalizada e indiferenciada, a la recogida de datos personales y que debe abstenerse de recoger datos que no sean estrictamente necesarios en relación con los fines del tratamiento».¹¹⁶

La Sentencia C-175/20 del TJUE confirma de forma inequívoca que la captación masiva de datos de redes sociales por parte de la AEAT o mediante el *web scraping* de otras fuentes, tal y como se ha descrito, es ilegal por contravenir el RGPD. La AEAT necesita, de forma imperativa, una base legal específica, clara, precisa y proporcionada que autorice esta práctica, estableciendo al mismo tiempo garantías adecuadas para proteger los derechos fundamentales de los ciudadanos. Los artículos 93 de la LGT y 55 de la LPAC, por su carácter genérico e indeterminado, no cumplen con los requisitos establecidos por el TJUE y, por tanto, no puede servir de fundamento legal para una actuación que puede vulnerar de forma flagrante el derecho a la protección de datos.

Por último, el informe de la AEPD sobre el caso SALER de la Comunidad Valenciana referente a la obtención de información personal de fuentes accesibles al público, n.º/REF: 385661/2017 es muy relevante para la investigación. Este informe, no es accesible al público y se ha obtenido a través del ejercicio del derecho de acceso a la información pública en el marco de una investigación del profesor COTINO HUESO.¹¹⁷ En el informe se establece la doctrina de la AEPD sobre el acceso a las redes sociales por parte de una autoridad administrativa en el marco del ejercicio del interés público.

114 Apartado 50.

115 Apartados 54-57. Llama la atención que sólo Francia expresamente regule el *web scraping*, siguiendo PÉREZ BERNABEU (2024), p. 11, Legalteca: «Sin embargo, si analizamos el marco normativo de los países de nuestro entorno constatamos que, salvo el excepcional caso de Francia que reguló inicialmente el uso de *web scraping* por las Administraciones públicas introduciendo su regulación mediante el artículo 154 de la Loi 2019-1479, du 28 décembre 2019, de finances pour 2020 (60), el uso de la técnicas de *web scraping* y/o *web crawling* por las Administraciones tributarias de la UE no cuenta con ninguna base jurídica que de forma expresa habilite y regule su uso». Y HADWICK (2022), p. 193-201.

116 Apartado 74.

117 Véase COTINO HUESO (2023b,c).

El informe de la AEPD deja claro que las limitaciones a los derechos fundamentales (como la protección de datos) deben estar establecidas por ley. La AEAT no puede basarse en una interpretación amplia del interés público. Se necesita una ley específica que regule este tratamiento, como la que se pretendía (pero de forma incorrecta) en el anteproyecto valenciano.¹¹⁸

La AEPD criticó la amplitud del anteproyecto valenciano, que permitía el tratamiento de datos de múltiples fuentes sin una delimitación clara. El caso de la AEAT es similar: se recopila una gran cantidad de datos de múltiples redes sociales y plataformas, de un número indeterminado de usuarios («usuarios destacados», «otros colectivos»), sin una justificación específica para cada tipo de dato y cada colectivo.¹¹⁹ Además subraya la importancia del principio de minimización: solo se deben tratar los datos estrictamente necesarios para la finalidad. La actuación de la AEAT no se adecuaría a este principio, ya que pretende recopilar una gran cantidad de datos sin una justificación clara de su necesidad.

También se critica la falta de información a los interesados en el anteproyecto valenciano. Como hemos examinado la AEAT tampoco informa a los usuarios de redes sociales o plataformas sobre el tratamiento de sus datos, lo que podría vulnerar el principio de transparencia y los artículos 12 y 14 del RGPD. El apartado VI del informe AEPD es concluyente, no se cumple el deber de información a los interesados con una publicación genérica.

Por su claridad, traigo a colación las pp. 8 y ss. del informe de la AEPD:

- «...lo que se propone en el anteproyecto de ley es la posibilidad de que la administración pueda usar datos personales proveniente de múltiples fuentes ya sean aportadas por las personas en otros procedimientos, con otras finalidades, o incluso fuera de cualquier procedimiento, ya que el anteproyecto permite también integrar en el sistema de alertas *datos personales provenientes de internet, lo que incluye en redes sociales, o no relacionadas con actividad administrativa alguna, sin que el interesado tenga siquiera conocimiento de la utilización de dichos datos personales para finalidades distintas de las propias para las que se aportaron...*».
- «...será necesario que el acceso a los datos se *funde en el ejercicio de una competencia de la misma que se encuentre prevista en una norma con rango de Ley* y que la *injerencia en el derecho fundamental a la protección de datos que implica dicho acceso supere el juicio de proporcionalidad*».
- «...*el rango legal es condición necesaria, pero no suficiente, para establecer límites al derecho fundamental a la protección de datos*».
- «...tampoco se explicita del anteproyecto de ley, al menos no de manera sistematizada y completa, *el resto de los requisitos que como mínimo habrá de tener la medida legislativa que pretenda limitar el derecho fundamental*. Así, dicha medida legislativa *no contiene una disposición específica sobre el derecho de los interesados a ser informados sobre la propia limitación, o en su caso por qué puede dicha información ser perjudicial*».

118 Exposición de motivos y apartado III (sobre las limitaciones a los derechos).

119 Título II (sobre el sistema de alertas).

Contribuyentes, influencers, deslocalizados y corruptos. Los algoritmos al ...

para los fines del tratamiento. Tampoco distingue entre las distintas categorías de datos personales que pueden tratarse en dichas operaciones de tratamiento...».

En la misma línea, el informe de la AEPD 015/2024 sobre el Proyecto de Real Decreto que desarrolla la facturación electrónica entre empresarios y profesionales, creando la «Solución Pública de Facturación Electrónica» gestionada por la AEAT cita extensamente jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del TJUE que subraya la importancia del principio de legalidad en el tratamiento de datos personales. Cualquier limitación al derecho fundamental a la protección de datos debe estar establecida por ley. Esta ley debe ser clara, precisa y definir el alcance de la limitación. No basta con un reglamento; se requiere una ley formal.

En definitiva, la implementación del *software* que añade información al módulo Zújar de Patrimonio Neto y las prácticas asociadas de la AEAT, tal como se desprenden del expediente de contratación 23840010600 y de las declaraciones públicas de la propia Agencia, pueden constituir un tratamiento masivo e indiscriminado de datos personales de los ciudadanos, sin una base legal clara y específica que lo ampare en el ordenamiento jurídico español.

La ausencia de garantías adecuadas, la falta de transparencia y de proporcionalidad de estas actuaciones, en relación con las alternativas legales existentes y la jurisprudencia del TC y TJUE pueden vulnerar el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal y los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

8. Validación de la hipótesis, cumplimiento de los objetivos y conclusiones

La presente investigación ha analizado las prácticas de la AEAT en relación con la recopilación y análisis de datos de fuentes públicas, en particular de redes sociales y otras plataformas, para fines de selección y control tributario.

El análisis, centrado en los expedientes de contratación 23840010600, 24840041400 (SDA 25/2022) y en la información pública disponible, ha permitido contrastar la hipótesis de partida y alcanzar las siguientes conclusiones en relación con los objetivos planteados.

La hipótesis de investigación que planteaba la existencia de «indicios razonables para sospechar que las prácticas de la AEAT en la recopilación y análisis de fuentes abiertas podrían no ser plenamente compatibles con algunos de los principios constitucionales que rigen el ordenamiento tributario y la legislación en materia de protección de datos de carácter personal», queda confirmada. El análisis detallado ha revelado deficiencias significativas que van más allá de meros indicios, constituyendo incumplimientos sustanciales de la normativa.

- El primer objetivo consistía en analizar la licitud del tratamiento.

El análisis ha demostrado que el tratamiento de datos carece de una base legal adecuada (artículos 6 y 9 del RGPD, 93 de la LGT, 55 de la LPAC y 30 del

RGAT). Ni la invocación del interés público, ni la «trascendencia tributaria» son suficientes. No se cumplen los requisitos de especificidad, previsibilidad y proporcionalidad exigidos por la jurisprudencia del TC, del TS y del TJUE, así como por la doctrina de la AEPD para la obtención de la información. Las habilitaciones contenidas en los artículos 93 de la LGT y 55 de la LPAC, por su carácter amplio y genérico, no proporcionan amparo suficiente a la tipología de supuestos analizados. Un deber general de colaboración no autoriza la vigilancia previa, proactiva y generalizada que podría realizar la AEAT para la selección.

• El segundo objetivo consistía en evaluar el cumplimiento del RGPD y su normativa de desarrollo.

El examen legal ha revelado incumplimientos graves de los principios de minimización de los datos, limitación de la finalidad y transparencia de los tratamientos. Así la AEAT:

- No demuestra que todos los datos que pretende recopilar (cuantitativos y cualitativos, de un número indeterminado de usuarios y de múltiples plataformas) sean estrictamente necesarios para la aplicación del sistema tributario. La amplitud de la recopilación, la falta de criterios claros para la selección, el uso de cuentas falsas en las redes sociales y la inclusión de plataformas como *OnlyFans* sugieren una «pesca de arrastre» de datos, incompatible con el principio de minimización (art. 5.1.c del RGPD).

La incorporación tecnológica de herramientas de inteligencia artificial de *speech to text* agrava radicalmente esta vulneración: al transcribir y estructurar semánticamente horas de contenido audiovisual, la administración accede de forma masiva a un volumen desproporcionado de datos cualitativos que excede la estricta esfera económica.

- No delimita con precisión la finalidad del tratamiento. La referencia indirecta a la «lucha contra el fraude fiscal» es insuficiente por sí misma. La finalidad debe ser específica, explícita y legítima. La ampliación del ámbito de aplicación a otros colectivos (deslocalizados, blanqueo, corrupción, etc.) y la implementación de IA para rastrear menciones de terceros en el discurso natural aumentan el riesgo de un uso desviado y desproporcionado de la información (art. 5.1.b del RGPD).
- No cumple con su obligación de informar a los interesados sobre el tratamiento de sus datos (arts. 12 y 14 del RGPD). No se informa a los usuarios de redes sociales y plataformas de que sus datos están siendo recopilados y analizados, ni se les proporciona información sobre la fuente de los datos, los fines del tratamiento, sus derechos, etc. Esta falta de transparencia impide a los interesados ejercer sus derechos de acceso, rectificación, supresión, limitación, oposición y portabilidad. No se cumplen las excepciones de los artículos 14.5.b), ni 14.5.c) del RGPD para que la AEAT quede exenta de su deber de informar. Tampoco concurre el supuesto del considerando 31 del RGPD.
- No ha publicado el registro sobre actividades del tratamiento referido a la utilización del *software* en los contratos analizados.

- No está habilitada para limitar derechos y quedar exenta de sus obligaciones respecto de los obligados tributarios porque no existe en la normativa tributaria una limitación en línea con los requisitos del artículo 23 del RGPD para los supuestos de vigilancia del estilo de vida de los ciudadanos en redes sociales y plataformas.

- **El tercer objetivo estaba centrado en determinar la vulneración del derecho fundamental a la protección de datos y los principios de legalidad y seguridad jurídica.**

La combinación de la falta de base legal específica, el incumplimiento de los principios del RGPD y el riesgo elevado de tratar categorías especiales de datos (opiniones políticas, creencias religiosas, vida sexual, etc.) sin las garantías adecuadas, configura una situación de potencial vulneración del derecho fundamental a la protección de datos (arts. 18.4 CE y 8 CDFUE). El escrutinio algorítmico del discurso expone a los ciudadanos a un riesgo elevado e incontrolado de que la administración trate, de forma incidental pero masiva, categorías especiales de datos (opiniones políticas, creencias religiosas, vida sexual, etc.) sin las garantías adecuadas.

Asimismo, se ponen en entredicho los principios de legalidad (al no existir una norma con rango de ley que habilite específicamente este tratamiento y al producirse una intromisión en el contenido del derecho fundamental sin cobertura [vertiente de reserva de ley del artículo 53.1 de la CE]) y de seguridad jurídica (al generar incertidumbre [de carácter lesivo] sobre el alcance y los límites de la actuación de la AEAT con relación al derecho fundamental).

En consecuencia, podemos concluir:

1. Las prácticas de la AEAT, tal como se describen en el expediente de contratación 23840010600 y en la información pública disponible, puede constituir un tratamiento ilegal e ilícito de datos personales. La AEAT carece de una base legal válida para la recopilación y análisis masivo y sistemático de datos de redes sociales y plataformas con fines de selección para el inicio del control tributario formal previstos en el expediente.
2. La actuación de la AEAT representa una injerencia desproporcionada en el derecho fundamental a la protección de datos. La extracción semántica profunda que posibilitan herramientas como el *speech to text* transforma una simple observación de fuentes abiertas en una monitorización intensiva de la vida privada. Esta amplitud de captación, unida a la falta de transparencia y a la ausencia de garantías adecuadas, supera los límites de lo que puede considerarse una restricción legítima de este derecho en el contexto de la lucha contra el fraude fiscal para hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.
3. La falta de control y transparencia en el uso de algoritmos y herramientas de análisis masivo de datos por parte de la Administración Tributaria plantea serias preocupaciones para el Estado de Derecho. Estas prácticas, al permitir el perfilado automatizado del discurso y estilo de vida, si no se someten a un escrutinio riguroso y a una regulación adecuada, pue-

den conducir a una vigilancia indiscriminada de los ciudadanos, a la discriminación basada en perfiles y a la erosión de la confianza en las instituciones.

4. Se hace imprescindible una regulación legal específica que establezca los límites y garantías para las actuaciones previas de obtención de información no regladas, como el uso de datos de redes sociales y otras fuentes abiertas por parte de la Administración Tributaria. Esta normativa debe ser clara, precisa, previsible y proporcional, y debe garantizar el pleno respeto de los derechos fundamentales de los ciudadanos, en línea con la jurisprudencia del TC, del TS y del TJUE, y la doctrina de la AEPD. La LGT y su normativa de desarrollo en su estado actual no proporciona esta cobertura legal.
5. La investigación pone de relieve las serias deficiencias e incoherencias del expediente de contratación. Las contradicciones entre la Memoria de Licitación, el PPT y el PCA y la amplitud de modificaciones que permiten escalar el tratamiento de los datos de los obligados tributarios no hacen sino aumentar el nivel de opacidad e incertidumbre sobre la licitud del tratamiento.

En definitiva, la investigación concluye que estas prácticas de la AEAT, en su configuración actual, no son compatibles con el marco legal vigente en materia de protección de datos y ponen en riesgo derechos fundamentales y principios esenciales del Estado de Derecho. Es urgente una revisión profunda y una regulación legal que establezca límites claros y garantías adecuadas.

9. Bibliografía

ARSUAGA NAVASQUÉS, J. J., 1984. Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración tributaria. *Gaceta Fiscal*. N.º 14.

CALDERÓN CARRERO, J. M., 2020. El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal. Análisis de la decisión del consejo Constitucional francés de 27 de diciembre de 2019 (*Décision* n.º 2019-796 DC), sobre la Ley de Presupuestos 2020. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*. N.º 444.

CAMPOS MARTÍNEZ, Y. A., 2022. ¿Quién teme a los algoritmos tributarios? Un problema que va más allá de la tecnología. En: SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (coord.). *La tributación del comercio electrónico: modelos de negocio altamente digitalizados*.

CAMPOS MARTÍNEZ, Y. A., 2024. El uso de ciencias conductuales en el ámbito tributario. A un acicate de tener una policía tributaria del pensamiento. En: SANZ GÓMEZ, R.J. (coord.). *El control masivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias*.

COTINO HUESO, L., 2023a. Una regulación legal y de calidad para los análisis automatizados de datos o con inteligencia artificial. Los altos estándares que

exigen el Tribunal Constitucional alemán y otros tribunales, que no se cumplen ni de lejos en España. *Revista General de Derecho Administrativo*. N.º 63, p. 29.

COTINO HUESO, L., 2023b. Una regulación legal y de calidad para los análisis automatizados de datos o con inteligencia artificial. *Revista General de Derecho Administrativo*. N.º 64, p. 27.

COTINO HUESO, L., 2023c. Qué concreta transparencia e información de algoritmos e inteligencia artificial es la debida. *Revista Española de la Transparencia*. N.º 16.

COTINO HUESO, L., 2024. ¿Qué es «inteligencia artificial» para el reglamento?: Análisis, delimitación y aplicaciones prácticas. En: COTINO HUESO, L. (dir.) y SIMÓN CASTELLANO, P. (dir.). *Tratado sobre el reglamento de inteligencia artificial de la Unión Europea*. Valencia: Tirant lo Blanch.

DEL MORAL GONZÁLEZ, A., 2009. Requerimientos de información sobre datos del propio obligado tributario. *Impuestos*. N.º 13.

DELGADO PACHECO, A., 2021. Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*. N.º 463.

FERNÁNDEZ PAVÉZ, M.ª J., 1997. Implicaciones del principio constitucional de legalidad tributaria en el ámbito procedimental del tributo. En: *Estudios de Derecho Público. Homenaje a Juan José Ruiz-Rico*. Tomo I. Madrid: Tecnos.

GANDARIAS CEBRIÁN, L., 2023. Registro por la administración tributaria del contenido almacenado en un ordenador personal: requisitos que deben reunir tanto la solicitud como la autorización judicial: STS de 29 de septiembre de 2023, n.º 4542/2021. *Revista técnica tributaria*. N.º 143.

GANDARIAS CEBRIÁN, L., 2025. Ideaciones sobre el «hallazgo casual» en una inspección tributaria. *FiscalBlog* [en línea], 8 de marzo de 2025. Disponible en: <https://fiscalblog.es/ideaciones-sobre-el-hallazgo-casual-en-una-inspeccion-tributaria/> [consultado el 25/05/2025].

GARCÍA MARTÍNEZ, A., 2022a. 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.

GARCÍA MARTÍNEZ, A., 2022b. La captación automatizada de información en Internet para la lucha contra el fraude fiscal y los derechos y garantías de los contribuyentes. En: OLIVARES OLIVARES, B.D. (Dir.). *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria*. CISS.

GONZÁLEZ GARCÍA, I., 2017. Control of the electronic commerce and the collaborative economy. *Tax Administration Review*. N.º 42 (June).

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., 2003. *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*. Valencia: Tirant lo Blanch.

GÓMEZ REQUENA, J. Á., 2022. El empleo de la inteligencia artificial y el determinismo decisional. En: OLIVARES OLIVARES, B. D. (dir.). *La irrupción de*

Dr. Bernardo D. Olivares Olivares

la inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria: retos ante la gestión tecnológica. La Ley-Wolters Kluwer.

GÓMEZ REQUENA, J. Á., 2025. *La digitalización de las relaciones tributarias en el desarrollo de un sistema tributario inteligente* [en línea]. 1.ª ed. Barcelona: Atelier, 2025.

HADWICK, D., 2022. Behind the One-Way Mirror: Reviewing the Legality of EU Tax Algorithmic Governance. *EC Tax Review*. Vol. 31, N.º 4.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE MONTEROS, J. M., 2007. Intimidación tributaria y protección de datos personales. *InDret*. N.º 2.

HURTADO HUERTA, J., 2024. Manejo de información, tecnología, derechos de los contribuyentes y selección de casos en el procedimiento inspector. En: MERINO JARA, I. (dir.); LUCAS DURÁN, M.J. (coord.) y SUBERBIOLA GARBIZU, I. (dir.). *Procedimientos tributarios*. La Ley.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J., 1992. *Los deberes de información tributaria*. Marcial Pons.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J., 2000. *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*. Editorial de Derecho Reunidas SA.

LUCAS DURÁN, M., 1998. Secreto fiscal y Constitución: algunas reflexiones en torno al artículo 113.1 LGT. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Documento bibliográfico digital Westlaw-Aranzadi BIB 1998\269.

MARCOS CARDONA, M., 2022. Las actuaciones administrativas automatizadas tributarias. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*. N.º 9.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASO OLLERO, G., 2022. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos.

MARTÍNEZ LAGO, M. A.; GARCÍA DE LA MORA, L. y ALMUDÍ CID, J.M., 2018. *Lecciones de derecho financiero y tributario*. Iustel.

MALVÁREZ PASCUAL, L. A., 2022. Las actividades de investigación previas a un procedimiento de inspección tributaria. Una propuesta de marco jurídico para mejorar los mecanismos de selección de los sujetos inspeccionados en el contexto del estado actual de la tecnología. *Civitas REDF*. N.º 196. Versión digital, BIB2023\94.

MALVÁREZ PASCUAL, L. A., 2023. El uso del big data y la inteligencia artificial en la planificación de las actuaciones inspectoras. En: PITA GRANDAL, A.M. (dir.); MALVÁREZ PASCUAL, L.A. (dir.) y RUIZ HIDALGO, C. (dir.). *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*. Aranzadi. Pp. 115-151.

MERKL, H., 2004. *Teoría general del Derecho Administrativo*. Granada: Comares.

MORENO CORTE, M., 2022. *La posición jurídica de la Administración y del obligado tributario ante el descubrimiento de hechos fiscales con relevancia penal*. Aranzadi.

NAVARRO EGEA, M., 2021. *Hacia un entorno digital más garantista: las relaciones tributarias electrónicas*. Aranzadi.

OLIVARES OLIVARES, B. D., 2017. *La protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención en España*. Aranzadi.

OLIVARES OLIVARES, B. D., 2020. Transparencia y aplicaciones informáticas en la Administración tributaria. *Crónica Tributaria*. N.º 174.

OLIVARES OLIVARES, B. D. y OLIVARES RODRIGUEZ, J., 2023. *El (in)cumplimiento tributario*. Tecnos.

ORENA DOMÍNGUEZ, A., 2019. Los requerimientos de información: caducidad y motivación. *Quincena fiscal*. N.º 17.

ORENA DOMÍNGUEZ, A., 2024a. Implicaciones fiscales de la Inteligencia Artificial. En: RICHARD MANUEL, G. y POELEMANS, M. (coords.). *Estudios sobre los efectos de la aplicación de la inteligencia artificial en el Sistema Jurídico*. Bosch.

ORENA DOMÍNGUEZ, A., 2024b. *Principios aplicables en el ámbito tributario*. Aranzadi.

PÉREZ BERNABEU, B., 2021. 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.

PÉREZ BERNABEU, B., 2023. Los contribuyentes ante las decisiones automatizadas de la administración tributaria. En: PITA GRANDAL, A. M.; MALVÁREZ PASCUAL, L. A. y RUIZ HIDALGO, C. (dirs.). *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*. Aranzadi.

PÉREZ BERNABEU, B., 2024. Inteligencia artificial y Administración Tributaria a la luz del principio de legalidad: hacia un marco jurídico garantista. *Revista Española de Derecho Financiero*. N.º 204 (Octubre), pp. 1-48. [versión Legalteca].

SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., 2026. La autoliquidación tributaria ante la delegación de la voluntad humana en la inteligencia artificial. *Revista de Contabilidad y Tributación*. En prensa.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., 2024. Fuentes de información y perfiles de riesgos en el ámbito de la Administración tributaria electrónica. El derecho de acceso a la información por parte del obligado tributario. *Crónica Tributaria «Nueva Época»*. Vol. 4, N.º 193.

VEGA PEDREÑO, I., 2024. Consideraciones en torno a la transparencia y motivación de las actuaciones tributarias fundamentadas en inteligencia artificial: Un camino por recorrer. En: DURÁN SANTOMIL, P.; MASIDE SANFIZ, J. M. y TORRES CARLOS, M. R. (coords.); GARCÍA NOVOA, C. y HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, F. (dirs.). *Estudios sobre inteligencia artificial y economía digital*. Aranzadi.