

DERECHO A LA INTIMIDAD Y *BIG DATA* TRIBUTARIOS¹

Eva M.^a Gil Cruz

Universidad Pontificia Comillas
(España)

Title

Right to privacy and tax *big data*

Resumen

En la esfera del Derecho fiscal, el único requisito exigible de los datos suministrados a la Administración es que posean transcendencia tributaria. Si bien, deberá garantizarse un poder de control sobre los mismos, así como, sobre su uso y destino con la finalidad de impedir su tráfico ilícito y lesivo para la dignidad y derecho del afectado, y, en nuestro caso particular, del obligado tributario. El objetivo del presente trabajo es un análisis de las peculiaridades que esta rama del derecho ofrece en la protección de datos.

Palabras clave

Colaboración interadministrativa, transcendencia tributaria, protección de datos

Abstract

In the field of tax law, the only requirement of the data supplied to the Administration is that they have tax significance. Although, a power of control over them must be guaranteed, as well as, over their use and destination in order to prevent their illicit traffic and harmful to the dignity and right of the affected person, and, in our particular case, of the taxpayer. The objective of this work is an analysis of the peculiarities that this branch of law offers in data protection.

1 El presente trabajo se inserta en el proyecto de investigación PID 2019-105959RB-I00 que está llevando a cabo el Departamento de Derecho financiero y tributario de la Universidad Complutense de Madrid, y que tiene por título «*Audit-S, Trascendencia jurídico-financiera de las auditorías de sostenibilidad mediante la gestión inteligente de datos*» bajo la dirección de la Prof. Dra. D.^a Amparo Grau Ruiz como investigadora principal.

Keywords

Inter-administrative collaboration, tax transcendence, data protection

Fecha de recepción: 4-05-2021 / Fecha de aceptación: 25-05-2021/ Fecha de revisión: 7-06-2021

Cómo referenciar: Gil Cruz, E.M. (2021). Derecho a la intimidad y *big data* tributarios. *Revista Técnica Tributaria* (134), PP. 79-100

SUMARIO

1. Planteamiento
2. Obtención y tratamiento de los datos tributarios para una eficaz aplicación de los tributos
 - 2.1. Relación entre el derecho a la intimidad económica en el procedimiento inspector tributario y los intereses constitucionalmente relevantes
 - 2.2. Conjunción entre la información tributaria y los derechos y garantías de la protección de datos
3. La colaboración interadministrativa como principio general en el acceso específico de datos tributarios
 - 3.1. Potestad de verificación de las Administraciones Públicas y consentimiento del afectado
 - 3.2. Intercambio interadministrativo de información en materia tributaria
4. Conclusiones y retos futuros en la protección de datos de carácter tributario
5. Bibliografía

1. Planteamiento

La protección de las personas físicas en relación con el tratamiento de datos personales es un derecho fundamental protegido por el art. 18.4 de la Constitución Española (C.E.) Norma fundamental que fue pionera en el reconocimiento del derecho fundamental a la protección de datos personales cuando dispuso que «la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos».

El Tribunal Constitucional ha determinado que la protección de datos «es un derecho fundamental por el que se garantiza a la persona el control sobre sus datos, cualesquiera datos personales, y sobre su uso y destino, para evitar el tráfico ilícito de los mismos o lesivo para la dignidad y los derechos de los afectados.»²

Jurisprudencia, que ha sido completada con la sentencia 292/2000, de 30 de noviembre al señalar el Alto Tribunal, que estamos ante un derecho autónomo e independiente que consiste en un poder de disposición y de control sobre los datos personales que faculta a la persona para decidir cuáles de esos datos proporcionar a un tercero, sean los órganos públicos o un particular, o cuáles puede este tercero recabar, y que también, permite al individuo saber quién posee esos datos personales y para qué pudiendo, oponerse a esa posesión o uso.

A nivel internacional, el artículo 8, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el artículo 16, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establecen que toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernan.

El derecho a la protección de datos se configura, por tanto, como una facultad del ciudadano para oponerse a que determinados datos personales sean usados para fines distintos a aquél que justificó su obtención.

Los principios y normas reguladores de la obtención y tratamiento de los datos que afectan a la intimidad personal deben respetar los derechos fundamentales, en particular, el derecho a la protección de los datos de carácter personal, el cual no es un derecho absoluto, sino que debe considerarse en relación con su función en la sociedad y mantener el equilibrio con otros derechos fundamentales, con arreglo al principio de proporcionalidad.³

La evolución jurisprudencial del principio de proporcionalidad ha contribuido a establecer «criterios claros y precisos para determinar la injerencia del

2 STC 94/1998, de 4 de mayo. Recurso de Amparo núm. 840/1995. FJ. 4

3 Proporcionalidad que, junto con el principio de calidad, deben ser respetados por el derecho a la protección de datos, incluidos los procedimientos penales. El derecho a la protección de datos es mucho más que un derecho a la autodeterminación informativa, según establece TRONCOSO REIGADA, A. (2020): «Encuesta sobre Protección de Datos Personales» *Realidad Constitucional* (46), 34.

acceso a los datos conservados por la autoridad competente.»⁴ De manera que, aquellos datos que no supongan una grave injerencia en la vida privada del obligado tributario, podrán utilizarse con ánimo preventivo de posibles defraudaciones.

Pese a todo, «la rápida evolución tecnológica y la globalización han planteado nuevos retos para la protección de los datos personales. La magnitud de la recogida y del intercambio de datos personales ha aumentado de manera significativa. La tecnología permite que tanto las empresas privadas como las autoridades públicas utilicen datos personales en una escala sin precedentes a la hora de realizar sus actividades. Las personas físicas difunden un volumen cada vez mayor de información personal a escala mundial debiéndose garantizar el control de sus propios datos personales. Hay que reforzar la seguridad jurídica y práctica para las personas físicas, los operadores económicos y las autoridades públicas.»⁵

Por todo ello, el tratamiento en la protección de datos debe estar sujeto a medidas adecuadas y específicas a fin de proteger los derechos y libertades fundamentales de las personas físicas, ante las inmensas posibilidades que ofrece la inteligencia artificial. El desarrollo de los sistemas informáticos y tecnológicos, en modo alguno, han de suponer un menoscabo de tales derechos y libertades reconocidos constitucionalmente.

A lo largo del presente estudio, vamos a ir analizando los factores y características determinantes en la protección de los datos personales en la esfera del Derecho tributario, el cual cuenta con una serie de particularidades, al tratarse de una relación jurídica entre una Administración pública y particulares que merecen, a nuestro juicio, una especial atención.

Descartamos un análisis del principio de proporcionalidad al exceder del objeto de este estudio remitiéndonos a la fecunda doctrina existente al respecto, entre la que cabe destacar en la esfera tributaria a OLIVARES OLIVARES, B.D. (2015): «La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales.» *Revista Quincena Fiscal* (11). <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2015/1984. Proporcionalidad que prohíbe una excesiva publicidad de los datos cuando la misma no sea necesaria. ROCA TRIAS, E (2013): «Los principios de responsabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional». *Conferencia Trilateral Italia/Portugal/España*. Publicaciones del Tribunal Constitucional, Roma, octubre 2013, 7 En donde se deja patente que, mientras que en los años 80 del pasado siglo, el principio de razonabilidad y el de proporcionalidad tendieron a configurarse como complementarios, en la actualidad ambos aparecen consolidados. La racionalidad hace referencia a la motivación tanto de decisiones administrativas como judiciales, y la proporcionalidad constituye el sustento más relevante en el control de los derechos fundamentales.

En definitiva, el principio de proporcionalidad representa una garantía constitucional a favor del individuo en AA.VV. (1998): «El principio de proporcionalidad» en BARNES, J (coord.). *Cuadernos de Derecho Público* (5), 49, MEDINA GUERRERO, M. (2011): «Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad». *Revista Española de Derecho Constitucional* (2011), 11-29.

4 PESQUERIRA ZAMORA, J.M. (2020): «Diligencias de investigación, cesión de datos y principio de proporcionalidad.» *Revista para el análisis del Derecho* (2020), 87.

5 Considerando 6 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (RGPD).

2. Obtención y tratamiento de los datos tributarios para una eficaz aplicación de los tributos

2.1. Relación entre el derecho a la intimidad económica en el procedimiento inspector tributario y los intereses constitucionalmente relevantes

Es evidente, como acabamos de plantear, que ante los nuevos retos tecnológicos y en especial la amplitud de posibilidades que muestra la inteligencia artificial en su utilización por las Administraciones Públicas, el concepto del derecho a la intimidad personal ha tenido que ir configurándose y adaptando a esta nueva realidad. Ha ido evolucionando desde una concepción estática a ir incorporando aspectos dinámicos.⁶

Lo que significa, que no sólo hay en el derecho a la intimidad personal una perspectiva negativa de no intromisión del conocimiento ajeno en el área personal, tanto a particulares como a poderes públicos, sino, también, la no divulgación de los mismos.

Ello lleva aparejado, indudablemente, un cambio en la forma de tutelar este derecho.

De tal forma que, el derecho a la intimidad personal, como cualquier otro derecho, tiene sus restricciones y así, su esfera de protección sucumbirá en aquellos supuestos en los que se manifiesta la existencia de un interés constitucionalmente prevalente al interés de la persona en mantener la privacidad de determinada información.⁷

En otras palabras, como resultado de que el derecho a la intimidad no es absoluto, el mismo habrá de ceder ante intereses constitucionales superiores, siempre que ese recorte sea necesario para lograr un fin constitucional legítimo y, por supuesto, respetando el contenido del mismo.⁸

El art. 31 de la C.E., relativo al sostenimiento de los gastos públicos actúa, precisamente, como límite del art. 18 del mismo texto legal que regula el derecho a la intimidad personal. Es deber de la Administración tributaria conocer la capacidad económica del sujeto pasivo para un reparto equitativo de los gastos públicos.

6 NOGUEROLES PEIRO, N. (1986) «La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional.» *Revista Española de Derecho Administrativo* (52), 560.

7 STC 173/2011, de 7 de noviembre. Recurso de Amparo núm. 5928/2009. FJ. 2

8 Autoras como RODRÍGUEZ-CHAVES MIMBRERO tratan la cuestión del cumplimiento de la «ley de ponderación», es decir, «cuanto mayor sea el grado de perjuicio del derecho fundamental de que se trate, mayor ha de ser la importancia del cumplimiento del bien, derecho o principio contrapuesto. Esta exigencia forma parte del contenido del principio de proporcionalidad, que, como se sabe, vincula al legislador en el ejercicio de su competencia a la hora de establecer límites en los ámbitos de libertad de los ciudadanos para permitir la satisfacción de otros bienes constitucionalmente amparados.» RODRÍGUEZ-CHAVES MIMBRERO, B. (2020): «Tratamiento de datos personales en la lucha contra la pandemia por la COVID-19. Las medidas de excepción y el principio de proporcionalidad.» *Revista Española de Derecho Administrativo*, (209) <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2020/37338

No obstante, la comprobación e investigación de los órganos administrativos debe abarcar, exclusivamente, lo que es esencial para su finalidad, que es comprobar el hecho imponible realizado por el contribuyente e investigar aquella parte del mismo que no ha sido declarada correctamente, o ni tan siquiera ha llegado a declararse.

Para ello la información recabada por los órganos de inspección de tributos debe quedar amparada por el secreto profesional, la confidencialidad y garantizar el principio de proporcionalidad⁹. Han de respetarse un conjunto de garantías procedimentales, fundamentadas en la protección de la intimidad frente a aquellas actuaciones desproporcionadas o abusivas.¹⁰

Estas garantías deben darse tanto en la obtención por captación de manera directa de los obligados tributarios, como cuando se producen requerimientos de datos a terceros que necesite la Administración tributaria para la aplicación de los tributos, al poder ser reveladoras de una conducta fiscal fraudulenta. Y es que, es precisamente en este último tipo de obtención de información de operaciones pasivas, donde se manifiesta de manera más patente la intimidad personal¹¹ y en especial la económica.¹²

Tal y como señala NOGUEROLES PEIRO,¹³ es necesario un equilibrio entre los arts. 18 y 31 de la C.E., de forma «que ambos artículos adquieran sentido y no se anulen mutuamente». El derecho a la intimidad reconocido en el art. 18 de la C.E. encuentra sus límites en el deber de contribuir según la capacidad económica del sujeto pasivo, si bien, el art. 31 de la C.E. encuentra sus límites en el art. 18 de la C.E.

Así, el deber de terceros de suministrar información tributaria supone una intromisión constitucionalmente legítima en el derecho fundamental a la intimidad del sujeto pasivo al estar justificada en la lucha contra el fraude fiscal y en la protección del citado deber de contribuir. De ello se concluye que «el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no solo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 C.E.), sino también, para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 C.E.»¹⁴

En definitiva, en base a la normativa analizada, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del obligado tributario con relevancia fiscal frente a la Administración u otros poderes públicos porque, si lo hubiera, se haría imposible toda la labor inspectora y toda actividad de interés general que hubiera de conseguirse a través del deber de sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el art. 31.1 de la C.E.

9 STS de 18 octubre 2012. Recurso de Casación núm. 6322/2010. FJ. 2º

10 STSJ del País Vasco de 17 de diciembre de 2007. Recurso contencioso-administrativo núm. 1338/2005. F.J. 3º

11 NOGUEROLES PEIRO, N (1986): «La intimidad económica...» op. cit, 579.

12 De tal suerte, que los requisitos para el requerimiento de información relativo a movimientos de cuentas bancarias, se fundamentan en la existencia de una previa autorización por parte del director del departamento competente de la AEAT, exigida por el art. 111.3 de la LGT.

13 NOGUEROLES PEIRO, N. (1986): «La intimidad económica...» op. cit, 582.

14 STC 233/2005, de 26 de septiembre Recurso de Amparo núm. 573/2001. FJ.5

2.2. Conjunción entre la información tributaria y los derechos y garantías de la protección de datos

Resulta evidente que la información que los órganos administrativos obtienen por suministro o captación debe realizarse de forma lícita, leal y transparente (art. 5 RGPD).

Y es, precisamente, en esta cuestión, donde algunos autores¹⁵ sientan el fundamento de la protección de datos de transcendencia tributaria. El debate, entienden ya superado entre el art. 18 y 31 de la C.E., debe centrarse en que tanto la obtención como el tratamiento de la información tributaria se encuentre en armonía con los derechos y garantías de la protección de datos.

Al carecer de eficacia el requisito del consentimiento del obligado tributario en la cesión de sus datos personales, en aras del interés público, el tratamiento de dicha información tributaria por parte de los órganos públicos debe recogerse de manera expresa en una obligación legal y responder al interés general.

La legitimación se encuentra sustentada en el principio de reserva de ley reconocido constitucionalmente en los arts. 31.3 y 133.1 y 2 al cumplir, principalmente, una función garantista del derecho de la propiedad y de la libertad personal frente a las facultades recaudatorias de la Hacienda Pública.

Asimismo, se requiere que la comunicación de datos deba presentarse por escrito y sea suficiente y debidamente motivada al tratarse de autoridades públicas (Considerando 31 RGPD).

Incluso, se exige un requisito ocasional, en el que se especifica la imposibilidad de que esa solicitud de información se refiera a la integridad de un fichero o a la interconexión de varios. Es decir, se debe especificar tanto los datos que esa Administración requiere, como la investigación que con los mismos se va a llevar a cabo.

La facultad de investigar no engloba, por tanto, todos y cada uno de los aspectos de la vida privada, personal y económica, del sujeto pasivo. Lo contrario, supondría admitir inferencias arbitrarias por parte de la Administración tributaria.

No obstante, y a nivel nacional, es de destacar que la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) insiste en si la información recabada resulta ajustada a la finalidad que justifica la cesión de los datos de carácter personal, es decir, si posee «transcendencia tributaria»¹⁶ tal y como exige la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General tributaria (LGT), frente al hecho de que el requerimiento

15 OLIVARES OLIVARES, B.D. (2021): «El tratamiento lícito de la información y las limitaciones del Derecho a la protección de datos en el ordenamiento tributario.» MERINO JARA, I (Dir.). *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario* (1ª ed.), La Ley, 159

16 MENÉNDEZ MORENO, A. (2016): «El carácter «no» reservado de los datos con trascendencia tributaria» *Revista Quincena Fiscal* (8). <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2016\2252. El autor realiza una crítica de las excepciones contempladas a lo largo del articulado de la LGT sobre el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones, haciendo especial referencia al art. 95 bis, al que califica como «giro copernicano en esta materia.»

administrativo de solicitud de información sea referido a una pluralidad de operaciones.

La noción de «trascendencia tributaria» debe entenderse como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 de la C.E.¹⁷

Se trata de un concepto jurídico indeterminado, no definido en el texto de la norma. Pese a ello, no implica la atribución a la Administración de una potestad discrecional, en cuyo ejercicio disponga de un mayor o menor margen de manobra que le permita optar entre distintas alternativas jurídicas.

Por el contrario, se trata de una potestad esencialmente reglada, que obliga a la Administración a discernir la correcta y única aplicación justa de la norma en atención a la naturaleza de los datos que quiere recopilar y de los sujetos a quienes se los reclama.¹⁸

Esta cualidad, a la que no acabamos de referir, puede ser:

- a) «Directa»: cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, es decir, a actividades, titularidades, actos o hechos tipificados en la ley y por ello sometidos a gravamen.
- b) «Indirecta»: cuando la información se refiere a datos marginales, que pueden servir de indicio para rastrear hechos imponibles, presuntamente, no declarados o, declarados de forma incompleta, así como para dirigir la inspección de tributos hacia personas o entidades en un plano secundario a la relación principal. En esta segunda cualidad, la relevancia tributaria no es tan patente como en la directa. Con el fin de poder captar esta clase de datos, sin el amparo de una obligación general de suministro, la Administración debe realizar un mayor esfuerzo de motivación,¹⁹ justificando el requerimiento de forma razonada y razonable.²⁰

17 SSTs de 12 noviembre 2003. Recurso de Casación núm. 4783/1998 (F.J., 1º y 2º), 14 marzo 2007. Recurso de Casación núm. 1320/2002 (F.J. 3º), 3 noviembre 2011. Recurso de Casación núm. 2117/2009 (F.J., 3º y 4º) y 28 noviembre 2013. Recurso de Casación núm. 5692/2011 (F.J. 2º y 3º).

18 STS de 22 enero 2015. Recurso de Casación núm. 1889/2012, F.J. 2º

19 A modo ejemplificativo, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 4 diciembre 2018. (Vocalía segunda, F.J.2º), anuló parcialmente, por insuficiente motivación de la trascendencia tributaria, un requerimiento de información a una compañía de seguros que solicitaba determinadas informaciones «médicas privadas», cuya trascendencia «no resulta ostensiblemente del expediente», pues los datos no evidenciaban la utilidad o el contenido patrimonial de los mismos para la Administración Tributaria.

20 De acuerdo con las SSTs 12 noviembre de 2003, 14 de marzo de 2007. Recurso de Casación núm. 4783/1998 (F.J. 2º), 3 de noviembre de 2011. Recurso de Casación núm. 1320/2002 (F.J.3º) y 28 de noviembre de 2013. Recurso de Casación núm. 5692/2011 (F.J. 2º). AA.VV. (2003): «Trascendencia tributaria Obligaciones de información: Colaboración social, obligaciones de información y nuevas tecnologías». *Aranzadi Experto Fiscal*. <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. DOC 2003\261. Vid.. sobre la motivación de los actos tributarios entre otros muchos autores, CANO CAMPOS, T. (2006): «Actos administrativos: ejecutividad de los actos, motivación, actos de trámite,» *Revista General de Derecho Administrativo* (13), NAVARRO GONZÁLEZ, B. (2017): *La motivación de los actos administrativos* (1º ed.). Thomson Reuters Aranzadi, GALLLARDO CASTILLO, M.ª. J. (2010): «A vueltas con la motivación de los actos administrativos» *Diario La Ley* (2)

Asimismo, la información solicitada al obligado tributario, además de tener trascendencia tributaria, ha de respetar el «principio de calidad», es decir, ha de ser relevante. Lo contrario, atentaría contra el principio de proporcionalidad «que exige que únicamente se recojan y manipulen los datos estrictamente pertinentes, adecuados y necesarios para llevar a cabo fines concretos y legítimos.»²¹

La Administración tributaria, cuando obtenga datos de carácter personal, deberá englobar el requerimiento de información en el principio de proporcionalidad que inspira toda la actuación administrativa. De manera tal, que como ha puesto de manifiesto el TS, se habrán de limitar los datos solicitados al fin expresado de la aplicación estricta de los tributos. Ante el deber de colaboración tributaria no cabe, en consecuencia, las inferencias arbitrarias o desproporcionadas.²²

Lo transcendental es que los datos para la aplicación de los tributos que se ceden resulten «adecuados, pertinentes y no excesivos.»²³

Si bien, hay excepciones al respecto. Valga como ejemplo a tales efectos, el caso del suministro de la totalidad de los procesos tramitados por un Juzgado incorporando, no sólo los profesionales que participan en los mismos (abogados y procuradores), sino también, la de los interesados, tipo de procedimiento y cuantía litigiosa. En tal supuesto, a menos que se realizase una motivación adicional de la trascendencia tributaria de la multiplicidad de datos solicitados, dicha cesión sólo debería referirse a los datos identificativos del procedimiento (número de autor y tipo de procedimiento) y de los abogados y procuradores que intervengan en el mismo.²⁴ Todo ello, sin olvidar el art. 230 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), en el que se exige la confidencialidad, privacidad y seguridad de los datos de carácter personal que se contengan en el ejercicio de la función jurisdiccional por el órgano que la ejerce.

En definitiva, la manera en que deban ejercerse el derecho fundamental a la autodeterminación informativa,²⁵ sólo puede excepcionarse por intereses públicos o privados con mayor respaldo constitucional que el del derecho a la autodeterminación informativa.

21 Exceso de información que deriva de la situación en que la misma se encuentra regulada. SÁNCHEZ LÓPEZ, M.^a. E. (2019): «La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios» *Revista Quincena Fiscal* (22). <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>, BIB 2019\10294.

22 De modo que, por ejemplo, no se puede reducir las facultades de la Inspección a las informaciones necesarias para las estimaciones directa o indirecta de las bases tributarias. El TS recuerda que, para justificar, y entender cumplido el requisito de que la información solicitada tenga trascendencia tributaria, basta con que dicha utilidad sea potencial, indirecta o hipotética. *Vid.* STS 29 de julio de 2000. Recurso de Casación núm. 7162/1995 (F.J. 3º).

23 AGENCIA ESPAÑOLA DE PROTECCIÓN DE DATOS (2014): Informe 0047/2014 del Gabinete Jurídico. <https://www.aepd.es/es/informes-y-resoluciones/informes-juridicos>

24 AGENCIA ESPAÑOLA DE PROTECCIÓN DE DATOS (2014): Informe 0026/2014 del Gabinete Jurídico. <https://www.aepd.es/es/informes-y-resoluciones/informes-juridicos>

25 La autodeterminación informativa, recogida en el apartado 4 del art. 18 de la C.E., consiste en el derecho de todos los ciudadanos a conocer dónde, por quiénes y cuáles datos se recogen por medio de la informática, referentes a nuestras vidas privadas, y a proteger esos datos de un uso indebido.

El carácter reservado de los datos tributarios y del deber de confidencialidad que se debe guardar respecto de los mismos, tal y como ha manifestado el TC,²⁶ en unos casos trata de proteger el derecho a la intimidad de los administrados, mientras que en otros se pretende la protección de intereses patrimoniales o mercantiles.

3. La colaboración interadministrativa como principio general en el acceso específico de datos tributarios

3.1. Potestad de verificación de las Administraciones Públicas y consentimiento del afectado

Como acabamos de exponer, únicamente, los datos con transcendencia tributaria serán los que el obligado tributario o un tercero deberá proporcionar a los órganos administrativos para la correcta aplicación de los tributos. Y aunque en algunos casos la catalogación de «trascendencia tributaria» no está clara,²⁷ en atención a la indeterminación de tal concepto, estos datos personales quedan afectos a finalidades concretas que son los que justificaron su obtención y tratamiento.

La piedra angular de la administración electrónica, lo constituye el principio de «una sola vez» mediante el cual, los afectados tiene derecho a no aportar documentos o datos que la propia Administración pueda generar o que ya hubiesen aportado con anterioridad y se encuentren en poder de los órganos públicos.²⁸

Pues bien, para habilitar la consulta de los datos o documentos entre las distintas Administraciones es necesario, que el interesado preste su consentimiento. El mismo se entendía otorgado siempre que, o bien no constase su oposición expresa, o bien que en virtud de una norma legal no se requiriese dicho consentimiento. Así, en la esfera tributaria, la cesión de datos de carácter per-

El TC en sentencia 94/1998, de 4 de mayo (F.J. 6º) estableció que el referido precepto constitucional «no sólo entraña un específico instrumento de protección de los derechos del ciudadano frente al uso torticero de la tecnología informática, sino que consagra un derecho fundamental autónomo a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona... pertenezcan o no al ámbito más estricto de la intimidad». Por su parte, MILLA SALAS, F. y PERALTA ORTEGA, J.C afirman que «este derecho se construye a partir de la noción de intimidad, vie privé, privacy y se encamina fundamentalmente a dotar a las personas de cobertura jurídica frente al peligro que supone la informatización de sus datos personales: es, pues, respuesta a exigencias concretas de la convivencia actual. Se plantea, por tanto, como una cuestión previa su diferenciación del derecho a la intimidad.» en MILLA SALAS, F. y PERALTA ORTEGA, J.C. (1995): «El derecho de autodeterminación informativa como derecho de la personalidad o derecho fundamental» *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n.º 5 file:///C:/Users/Mio/Downloads/11633-Texto%20del%20art%C3%ADculo-11714-1-10-20110601.PDF

26 STC 106/1998 de 18 mayo. Recurso de Amparo núm. 3663/1996. FJ. Único

27 Se puede consultar al respecto, la Res. TEAC 4 de diciembre de 2018. Vocalía segunda (F.J. 2º), STSJ Galicia 31 de octubre de 2002. Recurso contencioso-administrativo núm. 7656/1998 (F.J.4º), STS 12 de diciembre de 2003. Recurso de Casación núm. 4783/1998 (F.J. 2º)

28 Arts. art. 34.1.h) de la LGT y 28.2 y 53.1.d) de la LPACAP

sonal por parte del afectado a la Administración no requerirá de su consentimiento tal y como establece el art. 94 de la LGT.

Por tanto, bastaba con el consentimiento tácito lo cual es contrario a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (RGPD).²⁹

En la actualidad, en el art. 28 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), se ha eliminado la necesidad de recabar el consentimiento tácito o expreso, estableciéndose como único requisito para la consulta de los datos que el interesado no se oponga a la misma.

Aunque tal oposición no tendrá validez alguna cuando la aportación del documento se exija como resultado del ejercicio de las potestades sancionadoras o de inspección.

La gestión del derecho de oposición al que hace referencia el art. 28 de la LPACAP (modificado por LOPDGDD) debe ponerse en relación con el art. 21 RGPD. Es decir, el derecho de oposición se podrá ejercitar por motivos relacionados con la situación particular del interesado e ir acompañado de la argumentación necesaria justificando la causa del mismo.

De lo que se deduce, que la Administración que solicite los datos deberá realizar, en virtud de una obligación legal, un fin de interés público o en el ejercicio de los poderes públicos.

Los órganos administrativos tienen la obligación de informar al afectado de los datos que van a ser consultados y del derecho de oposición que le asiste. A su vez, están facultados para comprobar y verificar la exactitud de los datos aportados.

Únicamente, en aquéllos supuestos en que pueda ser necesaria la consulta, la cesión o comunicación de datos de naturaleza tributaria, es preciso incluir una cláusula en el que el interesado autorice su consulta por parte de la Administración actuante a la Administración cedente de los datos y responsable de estos.

3.2. Intercambio interadministrativo de información en materia tributaria

La LOPD no permite la comunicación indiscriminada de datos personales entre Administraciones públicas, sino que la misma ha de realizarse cumpliendo todas las garantías previstas legalmente.

²⁹ El RGPD define consentimiento como «la manifestación de voluntad libre, específica, informada e inequívoca por la cual el interesado acepta, mediante una clara acción afirmativa, el tratamiento de sus datos personales» (art. 4.11).

Centrándonos en la consulta, cesión o comunicación de datos de naturaleza tributaria entre las Administraciones, hemos de señalar, que de conformidad con lo dispuesto en el art. 53.1 C.E., los límites al derecho a consentir la cesión de los datos con una finalidad distinta para los que fueron recabados están sometidos al principio de reserva de ley.

Precepto que, tal y como pone de manifiesto GARCÍA ENTERRÍA, no constituye una simple reiteración del artículo 9.1 (según el cual todos los poderes públicos, como los ciudadanos, «están sujetos a la Constitución»), sino que «obliga a concluir que el artículo 53.1 ha querido añadir un plus para la regulación constitucional de los derechos fundamentales, plus que consiste, justamente, en que tal regulación tiene el carácter de Derecho directamente aplicable, sin necesidad del intermedio de una Ley.»³⁰

Lo que no es obstáculo, para afirmar que habrá de cumplir con los restantes requisitos derivados de la jurisprudencia constitucional. Principalmente, basarse en bienes de dimensión constitucional y respetar las exigencias del principio de proporcionalidad.

Cada Comunidad Autónoma le corresponde la aplicación de los tributos y la potestad sancionadora respecto a sus propios tributos, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas. Todo lo cual, se llevará a efecto sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, en particular, cuando así lo exija la naturaleza del tributo (art. 19.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, LOFCA).³¹

De lo que se deriva que, las Administraciones estatal y autonómicas, deberán, colaborar en la aplicación de los tributos. Precizando el apartado 2 letra a) del art. 61 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que dichas Administraciones se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten.

30 GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. (2006): «El valor normativo de la Constitución Española». *Estudios y Comentarios Legislativos*. Civitas, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2006/3097.

31 La Ley de Financiación CCAA 2009 «contempla en términos imperativos la delegación de las funciones de aplicación y sancionadora en relación con los impuestos totalmente cedidos a que se refiere la letra A) del artículo 26.1 de la Ley de financiación CCAA 2009: el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, «ISD»), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, «ITPAJD»), los Tributos sobre el Juego, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, «IEDMT») y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, «IVMDH»)). CORDERO GONZÁLEZ, E. M.^a y MENÉNDEZ GARCÍA, G. (2011): «La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas» *Revista Quincena Fiscal* (13 y 14). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2011/959. A tenor de la necesaria coordinación e intercambio de información recíproca para los mecanismos de control sobre impuestos cedidos es de destacar el estudio que realiza RUIZ ALMENDRAL, V.: «Diez preguntas sobre los impuestos cedidos.» en *Revista Quincena Fiscal* (17). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2004/1658

De tal suerte que, cuando la Inspección de los Tributos del Estado o de las Comunidades Autónomas conocieren, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para otras Administraciones, de conformidad con el art. 58³² de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, deberán ceder tales datos entre ellas y al propio obligado tributario facilitarle los datos actualizados.

En base a lo cual, y apoyándonos en la reciente sentencia del TC 65/2020, de 18 de junio, podemos distinguir los siguientes grados de colaboración en el intercambio de información de naturaleza tributaria para la aplicación de los tributarios. A saber:

- a) *Intercambio de información entre la Administración tributaria del Estado y la de las Comunidades Autónomas*, siempre que su finalidad sea la aplicación de los tributos de los que sea competente cada ente público territorial (art. 19.1 y 2 LOFCA)
- b) *Cesión de datos a un ente supramunicipal y no a cada ayuntamiento.*

Bien sea porque los ayuntamientos deleguen las facultades de aplicación de los tributos en entes locales supranacionales,³³ o bien en base al principio de colaboración para el ejercicio de dichas facultades (art. 8 TRLHL), las Administraciones tributarias de los entes locales, tienen la obligación de intercambiar información con el resto de Administraciones tributarias teniendo presente la lista tasada de excepciones al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria del art. 95 LGT. Precepto con un marcado acento finalista como pone de manifiesto FERNÁNDEZ AMOR al establecer las garantías de la cesión de datos tributarios mediante la vía de la restricción.³⁴

Y es que, como pone de relieve GARCÍA DE PABLOS «el derecho de acceso a la información tributaria constituye un derecho constitucional que abre el acceso equitativo a la información fiscal, como garantía del sistema tributario justo que predica nuestro texto constitucional.»³⁵

- c) *Cesión de datos fiscales actualizados de la Administración tributaria autónoma al propio obligado tributario*, proporcionados o no por la Administración tributaria estatal, para que aquél aplique los tributos que la Comunidad gestiona. El TC entiende que no implica la vulneración del carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración tributa-

32 Precepto analizado pormenorizadamente en la STS de 26 noviembre de 2020. Recurso de Casación núm. 4264/2018. F.J.3º

33 Ex. art. 7.1 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL).

34 El autor aboga por una revisión del art. 95.1 de la LGT con el fin de «agilizar los principios de colaboración y coordinación y mejorar con ello la eficacia y la eficiencia en las actuaciones de los órganos administrativos», FERNÁNDEZ AMOR, J.A. (2010): «En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios.» *Revista Quincena Fiscal* (4). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2010\171.

35 GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2016): «La transparencia tributaria y el derecho al acceso a la información fiscal.» en *Revista Quincena Fiscal* (19). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2016\80456.

ria, requisito imprescindible en atención al ex art 149.1.1 y art. 18.1 y 4 de la C.E., así como, al art. 95.1 de la LGT.

Entre los deberes y obligaciones de la Administración tributaria se encuentra el deber de habilitar al obligado tributario el acceso a los datos fiscales propios actualizados de los que disponga.

La referida obligación se amplía en relación con los datos sobre aquellos tributos gestionados por la Administración estatal y que se encuentran en poder de la Administración autonómica debido a los intercambios de información en materia tributaria.

Indudablemente, en todos y cada uno de los supuestos analizados, en base al derecho fundamental a la intimidad personal y familiar, los órganos administrativos de la Hacienda pública deben guardar reserva de los datos de naturaleza tributaria que hayan obtenido.

La C.E. garantiza el ejercicio igualitario del derecho a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal de todos los obligados tributarios con independencia del ente público territorial que ejerza la facultad de obtención de información tributaria.

Los requisitos para considerar que se respeta la protección de datos tributarios y que, por tanto, es posible la cesión entre Administraciones, en especial de distinto rango territorial, son:

- 1.- «La Administración pública supramunicipal que por obligación de competencias o encargo de gestión realizados por ayuntamientos desarrolla las funciones de aplicación de los tributos propios de esos ayuntamientos es Administración tributaria cedente.
- 2.- La información tributaria susceptible de ser cedida debe haber sido obtenida por la Administración tributaria cedente.
- 3.- La Administración tributaria cesionaria deberá destinar la información que le proporcione la Administración tributaria cedente al cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias (art. 95.1.b) LGT).»³⁶

A través, de la investigación o indagación de los datos personales de carácter económico, se puede tener acceso a la zona más estricta de la vida privada o, lo que es lo mismo, a «los aspectos más básicos de la autodeterminación personal del individuo»,³⁷ de ahí su imperiosa protección.

³⁶ STC 65/2020, de 18 de junio. Recurso de Inconstitucionalidad núm. 4362/2017. F.J. 15°

³⁷ SSTC 85/2003, de 8 de mayo. Recurso de Amparo núm. 2589/2003 (F.J. 21°) y 99/2004, de 27 de mayo. Recurso de Amparo núm. 3293/2004 (F.J. 13°).

4. Conclusiones y retos futuros en la protección de datos de carácter tributario

En la actualidad los datos masivos que se manejan se caracterizan tanto por la variedad de fuentes como por su naturaleza.

Las posibilidades que ofrecen los macro datos podrán ser aprovechados, íntegramente, tanto por el sector privado como por el público si la confianza en esas tecnologías se garantiza mediante la estricta observancia de los derechos fundamentales y el cumplimiento de la legislación vigente sobre la protección de datos de la Unión Europea.³⁸

La transparencia y la correcta información al público son fundamentales para generar la confianza de los ciudadanos y la protección de los derechos individuales.³⁹

Y en esta tarea los principios constitucionales deben ser orientadores de las futuras respuestas que se den a los macro datos y al tratamiento de esos datos mediante los sistemas de inteligencia artificial.⁴⁰

Para tal noble propósito, en la Unión Europea se aboga por establecer mecanismos proactivos y preventivos, en lugar de reactivos; es decir, que el respeto

38 Resolución del Parlamento Europeo, de 14 de marzo de 2017, sobre las implicaciones de los macro datos en los derechos fundamentales: privacidad, protección de datos, no discriminación, seguridad y aplicación de la ley (2016/2225(INI).

39 Con el ánimo de profundizar en la transparencia tributaria se puede consultar entre otros a GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2016): «La transparencia tributaria y ...» op. cit. en *Revista Quincena Fiscal* (19), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2016\80456, CORONAS VALLE, D. (2018): «Consideraciones/Reflexiones sobre los avances europeos en cooperación internacional e intercambio automático de información tributaria: Presente y futuro de FATCA y CRS», *Revista Aranzadi Doctrinal* (11). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2018\14694, FRAILE FERNÁNDEZ, R. (2018): «Responsabilidad social corporativa como herramienta de lucha contra la planificación fiscal agresiva» *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* (9). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2018\12610.

40 Sobre el tema del tratamiento de datos por la inteligencia artificial se pueden consultar, entre otros muchos, AA.VV. (2020): *Fiscalidad e Inteligencia artificial* en SERRANO ANTÓN, F.(coord.) Thomson Reuters Aranzadi (1ª ed.) https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?redirect=true&sruid=i0ad6adc600000179276d091b4778fee0&marginal=BIB\2020\9174&docguid=14d9b89505f511ea97e9bd0cd5deb442&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=Administración tributaria y contribuyentes en la era digital BIB 2020\9174. AA.VV. (2019): *Nuevas tecnologías y derecho* en SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y. y GRAU RUIZ, A (Dir.) (1ª ed.), Juruá, Juruá Editorial - Nuevas Tecnologías y Derecho (editorialjuru.com) SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019): «La tributación de la robótica y la inteligencia artificial como límites del Derecho financiero y tributario.» (12). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2019\5802. BELDA REIG, I. (2020): «Análisis jurídico de la respuesta a la Consulta Vinculante V0748-20 sobre un nuevo modelo tributario para los servicios digitales a través de la imposición indirecta.» en *Revista Quincena Fiscal* (20). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2020\37097. SOLER ROCH. M.ª T. (2019): «Los retos tributarios del siglo XXI». *Revista Española de Derecho Financiero* (183) <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2019\8152. OLIVER CUELLO, R. (2018):« Análisis de los derechos de los obligados en la Administración electrónica.» *Revista Quincena Fiscal* (18). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2018\12479.

a la privacidad se integre desde el momento de la obtención, captación y tratamiento de datos.⁴¹

La protección de datos debe realizarse, tal y como señala el art. 25 del RGPD, en el momento de determinar los medios de tratamiento como el propio tratamiento. Por tanto, el responsable del mismo, deberá adoptar las medidas técnicas y organizativas apropiadas que garanticen los principios de dicha protección, así como, la minimización de datos e integrar las salvaguardias necesarias en dicho tratamiento y, de esta manera, asegurar los derechos de los interesados.

De la misma manera que, la transparencia debe ser clara en ambas direcciones de toda relación jurídica, el particular tiene el derecho a conocer toda la información relativa a sus datos personales con la que cuentan los órganos públicos de una forma accesible, concisa y de fácil manejo. Así como, no aportar aquellos datos y documentos que obren en poder de la Administración actuante.

Pero los órganos de la Administración, cuando obtienen información de los obligados tributarios, en más ocasiones de las deseadas, no pueden acceder a los algoritmos de la inteligencia artificial que ellos utilizan en sus funciones administrativas.⁴²

Sería loable y necesario, abordar la comprensión de los principios y la lógica de cómo funcionan los algoritmos y los procesos de toma de decisiones automatizadas y cómo interpretarlos de forma significativa.

Se trata, en definitiva, de conocer los tratamientos que se han dado a los datos personales obtenidos del obligado tributario, qué información concreta se ha obtenido y cuál va a ser la utilidad que a la misma se la dé.

Así, cuando se adopten decisiones automatizadas que afecten al interesado, el mismo debe ser informado de ello y del procedimiento que se le ha dado a los datos captados o suministrados para la adopción de la decisión automática.⁴³

Por tanto, el obligado tributario no sólo debe conocer los datos que están utilizando los órganos administrativos y el tratamiento que se está dando a los mismos, sino también, y en base al art. 15.1.h) del RGPD, las consecuencias que de ello se derivan, poniendo especial empeño en aquella información que más ha incidido en la decisión final. Lo contrario, generaría inseguridad jurídica para

41 COTINO HUESO, L. (2017): «Big data e IA. Una aproximación a su tratamiento jurídico de los derechos fundamentales» en *DILEMATA* (24), 139.

42 COTINO HUESO, L. (2017): «Big data e IA...» op. cit, 142.

43 Así, entre las Directrices sobre decisiones individuales automatizadas y elaboración de perfiles a los efectos del RGPD (adoptadas el 3 de octubre de 2017 y revisadas el 6 de febrero de 2018) una de las prioridades a conocer por el interesado es, de la totalidad de datos con los que cuenta el responsable del tratamiento de datos, aquéllos que han sido utilizados en el algoritmo para adoptar la decisión automatizada y la justificación de la utilización de los mismos y no de otros.

Incluso en algunos supuestos será necesario explicar «cómo los inputs (datos personales del particular) se transforman en determinado resultado para la configuración del algoritmo (decisión automatizada)», tal y como manifiesta PALMA ORTIGOS, A. (2019): «Decisiones automatizadas en el RGPD. El uso de algoritmos en el contexto de la protección de datos», *Revista General de Derecho Administrativo* (50), 24.

el administrado, a la vez que pondría en peligro el derecho a la tutela judicial efectiva.

Al obligado tributario debe asistirle la posibilidad efectiva de completar o rectificar la información que afecte a su intimidad personal y que obre en poder de la Hacienda Pública. Así como, conocer de dónde y cómo se recaban los flujos de datos.⁴⁴

Está vía conduciría, como poníamos de manifiesto anteriormente, a una mayor transparencia en los datos y la información que contienen los sistemas de macro datos, y en base a la cual, la Administración cuantifica la cuota tributaria.

Y es que, en el caso particular de la obligación tributaria, las garantías al respeto del derecho fundamental de la intimidad económica, dependen en gran medida del acreedor de la obligación. Esto es, de la Hacienda Pública.

El hecho de canalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias respetando el derecho fundamental del art. 18 de la C.E. mediante graves sanciones tributarias deja entrever que su regulación legal es fragmentaria y requiere de una mayor elaboración.⁴⁵

Cuando la Administración tiene que llevar a cabo una injerencia en la esfera de los derechos fundamentales (tanto de los de carácter especial, como la inviolabilidad del domicilio y la correspondencia, como del derecho fundamental de carácter general de la intimidad) se exige la intervención judicial.

De ahí, que AGUILAR-FERNÁNDEZ HONTORIA considere, en base al razonamiento anterior, que la garantía para el afectado no se puede realizar por la única vía de la imposición de graves sanciones, sino que, la Administración tributaria debería obtener una previa autorización judicial para cada supuesto referida a los datos de información tributaria y de la proyección fiscal de la intimidad personal económica.

De esta manera, y en palabras del propio autor, «esas resoluciones judiciales aparecerán como pronunciamientos imparciales sobre los datos, que en cada caso, se pretendiese que quedasen a disposición de la Administración tributaria.»⁴⁶

Con todo, la información revelada por los análisis de los macro datos no ofrece una visión general, objetiva e imparcial de ninguna materia, y menos en la tributaria, donde las valoraciones, los conceptos jurídicos indeterminados, las interpretaciones ambiguas de la norma jurídica y la continua modificación de la normativa tributaria caracterizan a esta área del Derecho.⁴⁷

44 ARELLANO TOLEDO, W. (2019): «El derecho a la transparencia algorítmica en big data e IA» en *Revista General de Derecho Administrativo* (50), 24.

45 AGUILAR-FERNÁNDEZ HONTORIA, J.A (1985): «De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria», *Revista de Derecho Bancario y Bursátil* (17), 113 y 118.

46 AGUILAR-FERNÁNDEZ HONTORIA, J.A. (1985): «De nuevo en torno...» op. cit, 122.

47 RIBES RIBES, A. (2020): «La inteligencia artificial al servicio del compliance tributario.» *Revista Española de Derecho Financiero* (188), 127.

Por ello los análisis predictivos basados en macro datos únicamente pueden ofrecer una probabilidad estadística y, por ello, no pueden predecir siempre con precisión la conducta individual.⁴⁸

5. Bibliografía

AA.VV. (2003): «Trascendencia tributaria Obligaciones de información: Colaboración social, obligaciones de información y nuevas tecnologías.» *Aranzadi Experto Fiscal*. <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. DOC 2003\261.

AA.VV. (2020): *Fiscalidad e Inteligencia artificial* (Coord. SERRANO ANTÓN, F.) (1ª ed.) Thomson Reuters Aranzadi. https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?redirect=true&srguid=i0ad6adc600000179276d091b4778fee0&marginal=BIB\2020\9174&doc-guid=I4d9b89505f5111ea97e9bd0cd5deb442&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=

AA.VV. (2019): *Nuevas tecnologías y derecho* (SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y. y GRAU RUIZ, A Dir.) (1ªed) Juruá, <https://editorialjurua.com/product.php?id=28188>

AGENCIA ESPAÑOLA DE PROTECCIÓN DE DATOS (2014): Informe 0047/2014 del Gabinete Jurídico. <https://www.aepd.es/es/informes-y-resoluciones/informes-juridicos>

AGENCIA ESPAÑOLA DE PROTECCIÓN DE DATOS (2014): Informe 0026/2014 del Gabinete Jurídico. <https://www.aepd.es/es/informes-y-resoluciones/informes-juridicos>

AGENCIA ESPAÑOLA DE PROTECCIÓN DE DATOS (2021): Orientaciones para la aplicación de la disposición adicional octava y la disposición final de la LOPD. <https://www.aepd.es/sites/default/files/2020-02/orientaciones-aplicacion-disposicion-a8-f12.pdf>

AGUILAR-FERNÁNDEZ HONTORIA, J.A (1985): «De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria.» *Revista de Derecho Bancario y Bursátil* (17).

ARELLANO TOLEDO, W. (2019): «El derecho a la transparencia algorítmica en big data e IA.» *Revista General de Derecho Administrativo* (50).

48 El Parlamento Europeo propone para evitar esta visión sesgada de la realidad la necesidad de normas científicas y éticas estrictas para gestionar la recopilación de datos y valorar los resultados de esos análisis. Resolución del Parlamento Europeo, de 14 de marzo de 2017, sobre las implicaciones de los macrodatos en los derechos fundamentales privacidad, protección de datos, no discriminación, seguridad y aplicación de la ley (2016/2225(INI).

AA.VV. (1998): «El principio de proporcionalidad» en BARNES, J (coord.). *Cuadernos de Derecho Público* (5).

BELDA REIG, I. (2020): «Análisis jurídico de la respuesta a la Consulta Vinculante V0748-20 sobre un nuevo modelo tributario para los servicios digitales a través de la imposición indirecta.» *Revista Quincena Fiscal* (20). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2020\37097.

CANO CAMPOS, T. (2006): «Actos administrativos: ejecutividad de los actos, motivación, actos de trámite.» *Revista General de Derecho Administrativo* (13).

CORDERO GONZÁLEZ, E. M.^a Y MENÉNDEZ GARCÍA, G. (2011): «La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas.» *Revista Quincena Fiscal*. (13 y 14). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2011\959.

CORONAS VALLE, D. (2018): «Consideraciones/Reflexiones sobre los avances europeos en cooperación internacional e intercambio automático de información tributaria: Presente y futuro de FATCA y CRS.» *Revista Aranzadi Doctrinal* (11) <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2018\14694

COTINO HUESO, L. (2017): «Big data e IA. Una aproximación a su tratamiento jurídico de los derechos fundamentales.» *DILEMATA* (24)

FERNÁNDEZ AMOR, J.A. (2010): «En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios.» *Revista Quincena Fiscal* (4). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2010\171.

FRAILE FERNÁNDEZ, R. (2018): «Responsabilidad social corporativa como herramienta de lucha contra la planificación fiscal agresiva.» *Revista de Fiscalidad internacional y Negocios Transnacionales* (9), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2018\12610.

GALLARDO CASTILLO, M.^a J. (2010): «A vueltas con la motivación de los actos administrativos.» *Diario La Ley* (2)

GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. (2006): «El valor normativo de la Constitución Española». *Estudios y Comentarios Legislativos*. (1ª ed.) Civitas, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2006/3097.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2016): «La transparencia tributaria y el derecho al acceso a la información fiscal.» *Revista Quincena Fiscal* (19). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2016\80456.

MEDINA GUERRERO, M. (2011): «Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad.» *Revista Española de Derecho Constitucional* (9)

MENÉNDEZ MORENO, A. (2016): «El carácter «no» reservado de los datos con trascendencia tributaria.» *Revista Quincena Fiscal* (8). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2016\2252.

MILLA SALAS, F. y PERALTA ORTEGA, J.C. (1995): «El derecho de autodeterminación informativa como derecho de la personalidad o derecho fundamental» *Cuadernos de Estudios Empresariales* (5) file:///C:/Users/Mio/Downloads/11633-Texto%20del%20art%C3%ADculo-11714-1-10-20110601.PDF

NAVARRO GONZÁLEZ, B. (2017): *La motivación de los actos administrativos* (1ª ed.) Thomson Reuters Aranzadi

NOGUEROLES PEIRO, N. (1986): «La intimidad económica en la doctrina del TC.» *Revista Española de Derecho Administrativo* (52).

OLIVARES OLIVARES, B.D. (2015): «La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales.» *Revista Quincena Fiscal* (11) <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2015/1984.

OLIVARES OLIVARES, B.D. (2021): «El tratamiento lícito de la información y las limitaciones del Derecho a la protección de datos en el ordenamiento tributario» en MERINO JARA, I (Dir.). *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario* (1ª ed.). La Ley.

OLIVER CUELLO, R. (2018): «Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica.» *Revista Quincena Fiscal* (18). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2018\12479.

PALMA ORTIGOS, A. (2019): «Decisiones automatizadas en el RGPD. El uso de algoritmos en el contexto de la protección de datos» *Revista General de Derecho Administrativo* (50)

PESQUERIRA ZAMORA, J.M. (2020): «Diligencias de investigación, cesión de datos y principio de proporcionalidad». *Revista para el análisis del Derecho* (4).

RIBES RIBES, A. (2020): «La inteligencia artificial al servicio del "compliance tributario".» *Revista Española de Derecho Financiero* (188).

ROCA TRIAS, E.(2013): «Los principios de responsabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional». *Conferencia Trilateral Italia/Portugal/España*. Publicaciones del TC, Roma, octubre 2013

RODRÍGUEZ-CHAVES MIMBRERO, B. (2020): «Tratamiento de datos personales en la lucha contra la pandemia por la COVID-19. Las medidas de excepción y el principio de proporcionalidad.» *Revista Española de Derecho Administrativo* (209), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2020/37338

RUIZ ALMENDRAL, V. (2004): «Diez preguntas sobre los impuestos cedidos.» *Revista Quincena Fiscal* (17). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2004\1658

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019): «La tributación de la robótica y la inteligencia artificial como límites del Derecho financiero y tributario.» *Revista Quincena Fiscal* (12). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2019\5802.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.^a E. (2019): «La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios.» *Revista Quincena Fiscal* (22). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2019\10294.

SOLER ROCH. M.^a T. (2019): «Los retos tributarios del siglo XXI». *Revista Española de Derecho Financiero* (183). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2019\8152.

TRONCOSO REIGADA, A. (2020): «Encuesta sobre Protección de Datos Personales». *Teoría y Realidad Constitucional* (46).