



LA INFLUENCIA DE LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO¹

DRA. MARÍA-JOSÉ FERNÁNDEZ-PAVÉS²
CATEDRÁTICA DE DERECHO FINANCIERO Y
TRIBUTARIO
UNIVERSIDAD DE GRANADA

Resumen:

La llamada “Administración sin papel” ha venido para quedarse, más si cabe en el ámbito concreto de la Administración tributaria; en el caso español, concretamente en relación con la AEAT, la digitalización se ha extendido con bastante fuerza en el ámbito de la asistencia e información a los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, en cuanto al desarrollo de las diversas actuaciones y procedimientos tributarios, así como en la implantación progresiva de las resoluciones tributarias automatizadas, además de la práctica de notificaciones electrónicas. Todo ello se analiza en este trabajo, desde un punto de vista crítico, mostrando aspectos claramente positivos de dicha senda así como otros no tan favorables para los ciudadanos.

Palabras clave:

Administración tributaria – digitalización – información y asistencia al obligado tributario – procedimientos tributarios – resoluciones tributarias automatizadas – notificaciones tributarias electrónicas.

¹ Trabajo elaborado en el seno del Proyecto de Investigación «Nuevas formas de organización y prestación de los servicios públicos en una Administración Digital: especial referencia al Teletrabajo» TED2021-131550B-I00 (Acrónimo: ADyTE).

² Miembro de la Unidad de Excelencia de Investigación «Sociedad Digital: Seguridad y Protección de Derechos». Researcher ID: K-8329-2014. ORCID: 0000-0003-1634-613X.



**Abstract:**

So-called “paperless administration” is here to stay, even more so in the specific field of tax administration; in the Spanish case, specifically in relation to the AEAT (State Tax Administration Agency), digitalization has spread significantly in the area of assistance and information to tax-obligated persons in the exercise of their rights and fulfillment of their obligation, with respect to the development of diverse tributary acts and procedures, as well as the progressive implementation of automatized tax resolutions, in addition to the practice of electronic notifications. All of this is analyzed in this work from a critical perspective, displaying clearly positive aspects of this path as well as other aspects not so favorable for citizens.

Keywords:

Tax administration-Digitalization-Information and Assistance to tax-obligated persons-
Tax procedure-Automatized tax resolutions-Electronic tax notifications



SUMARIO:

- I. CONTEXTO ACTUAL FAVORABLE
- II. PUNTO INICIAL: LA LEY GENERAL TRIBUTARIA
 - 2.1. Referencia expresa a la digitalización en el ámbito tributario
 - 2.2. Marco normativo general
 - 2.3. Ámbitos donde pueden utilizarse medios digitales
 - 2.4. Actuaciones necesariamente digitales
 - 2.5. Limitaciones a su imposición al ciudadano por la administración tributaria
- III. ESTUDIOS DE ALGUNAS ACTUACIONES TRIBUTARIAS DIGITALIZADAS:
 - 3.1. Información y asistencia digital a los obligados tributarios
 - 3.2. Digitalización de los procedimientos tributarios
 - 3.3. Resoluciones administrativas automatizadas
 - 3.4. Breve referencia a las notificaciones tributarias electrónicas
- IV. PERSPECTIVAS A CONSIDERAR PARA EL FUTURO
- V. BIBLIOGRAFÍA

I. CONTEXTO ACTUAL FAVORABLE

Como introducción al tema y por no remontarnos más allá en el tiempo, la Exposición de Motivos de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPACAP) menciona el elevado nivel tecnológico de la sociedad española, justificando en ello la generalización de la llamada “Administración sin papel”; además, consideramos nosotros, por los importantes problemas que genera su archivo y almacenamiento, o el relevante coste medioambiental que implica el consumo de papel, entre otras muchas cuestiones destacables. En ella, la relación electrónica pasa a ser la forma habitual de su desarrollo entre ciudadanos y Administraciones públicas.

Incluso ya antes de la pandemia del COVID-19 que ha potenciado mucho este campo a todos los niveles, se afirmaba en el Índice de la Economía y la Sociedad Digital (DESI) 2020, que nuestro país ocupaba un destacado puesto, el número 11, entre los entonces 28 Estados Miembros (en adelante EEMM) de la Unión Europea (en adelante UE); llegando al “segundo puesto en la UE en materia de servicios públicos digitales gracias a la oportuna aplicación de una estrategia digital por defecto en toda su administración central”, con una posición muy por encima de la media de aquella³, y reconociendo que España obtiene muy buenos resultados en el indicador de datos abiertos, por la inversión hecha en nuestro país en relación con ellos respecto del sector público. Sin embargo, y frente a esto, como contrapartida negativa también se destacaba que “casi la mitad de la población española carece todavía de competencias digitales básicas y un 8% nunca ha utilizado internet”, aunque está mejorando su puntuación⁴.

Ahora bien, si nos vamos a la edición de 2022 del Índice de la Economía y la Sociedad Digitales (DESI)⁵, España ocupa el puesto número 7 de los ahora 27 EEMM de la UE, ocho puntos y medio por encima del promedio europeo; lo que demuestra que nuestro país está logrando un progreso relativo y mejorando sus resultados en comparación con estos últimos años, sobre todo en lo que se refiere a la integración de la tecnología digital (puesto número 11, cinco puestos mejor que en el DESI 2021, con una puntuación muy cercana a la media de la UE). De hecho, en la Agenda España Digital 2026, se plantean una serie de medidas y acciones ambiciosas para avanzar en este ámbito, dentro de las que destacan el Plan de Digitalización de PYMES 2021-2025 o la Estrategia Nacional de Inteligencia Artificial.

³ Informe sobre el Índice de la Economía y la Sociedad Digital (DESI) 2020 https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/pae_OBSAE/Posicionamiento-Internacional/Resumen-posicionamiento-Espana/Indexe-de-Economia-y-Sociedad-Digital-2020--DESI-.html (pg. 3).

⁴ Informe DESI 2020, cit., pg. 3.

⁵ Informe sobre el Índice de la Economía y la Sociedad Digital (DESI) 2022 https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/pae_OBSAE/Posicionamiento-Internacional/Resumen-posicionamiento-Espana/Indexe-de-Economia-y-Sociedad-Digital-2022-DESI.html.

En cuanto a los servicios digitales públicos, España ocupa el puesto número 5 (en comparación con el puesto número 7 del DESI 2021, muy por encima del promedio de los EEMM), gracias a la implantación de una estrategia digital en la Administración General del Estado que permite un alto nivel de interacción *online* entre la Administración, los ciudadanos y las empresas; y en términos de capital humano, está situada en el puesto número 10 (en comparación con el puesto número 12 del DESI 2021, superando la media de la UE en más de cinco puntos); dimensión esta última en la que se obtienen resultados relativamente buenos en habilidades digitales básicas⁶, pues la tasa de personas con, al menos, estas capacidades digitales básicas en España, es superior a la media de la UE (un 64% frente a un 54%), con lo que ha aumentado significativamente en estos últimos años.

En este sentido, la mejora del capital humano es un objetivo primordial para nuestro Gobierno⁷, existiendo además de lo anterior otros Planes que son competencia de los distintos Ministerios; como por ejemplo, la Estrategia Nacional frente al Reto Demográfico, entre cuyos siete objetivos transversales está garantizar una plena conectividad territorial, con una adecuada cobertura de internet de banda ancha y de telefonía móvil en todo el territorio, de acuerdo con la Agenda Digital Europea 2020⁸. De ahí que resulte incuestionable que España viene siendo uno de los líderes de la UE en cuanto a conectividad, ocupando el puesto número 3 por segundo año consecutivo, y superando en este caso diez puntos el promedio europeo⁹; conectividad global de España que sigue mejorando pues, aunque ocupara anteriormente el quinto lugar en la clasificación del DESI 2020, nuestro país estaba particularmente bien situado en lo que respecta a las redes de muy alta capacidad; ya que el despliegue de redes de fibra óptica (FTTP) seguía siendo una característica importante del mercado digital español, con una cobertura del 80% de los hogares¹⁰, muy por encima de la media de la UE situada en el 34%¹¹. Por tanto, España venía siendo uno de los países con mejores resultados en el despliegue de redes de muy alta capacidad, así como en la implantación de conexiones de banda ancha ultra rápida de, al menos, 100 Mbps¹²; despliegue que se debe a un marco reglamentario centrado en apoyarlo mediante un acceso regulado efectivo y obligaciones de acceso diferenciadas desde el punto de vista geográfico, y a una

⁶ Mientras que está por debajo de la media de la UE en lo que respecta a la proporción de especialistas y titulados en TIC; dicho porcentaje de especialistas en TIC con empleo en España es del 4.1% en comparación con la media de la UE del 4.5%, escasez de expertos digitales avanzados que dificulta las perspectivas de crecimiento del país y limita su productividad (Informe 2022 DESI, cit., pg. 3).

⁷ Así como promover el avance científico y tecnológico y apostar por la formación son dos de los objetivos en su hoja de ruta, planificándose acciones que buscan reforzar las habilidades digitales, científicas y tecnológicas de los ciudadanos.

⁸ Informe DESI 2020, cit., pg. 4.

⁹ Informe DESI 2022, cit., pg. 3.

¹⁰ Actualmente la cobertura de fibra óptica en los hogares (FTTH) es del 91% frente a la media regional del 56%.

¹¹ Informe DESI 2020, cit., pg. 6.

¹² Actualmente disponible para más del 87% de la población. En 2022, según datos de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, el tráfico por accesos de banda ancha fija superó los 62 millones de terabytes, un 15,1% más que en el año anterior; y en el consumo de servicios de banda ancha móvil, el incremento es más significativo aún, creció un 42,5% interanual hasta los 6,2 millones de terabytes.

ambiciosa estrategia nacional que concede subvenciones a zonas rurales y escasamente pobladas, junto a las inversiones comerciales realizadas por varios operadores de telecomunicaciones¹³.

Sin embargo, curiosamente, en relación con todo esto y ocasionado muy probablemente por la pandemia que hemos sufrido, si nos vamos ya al Informe DESI 2022, la única referencia que se hace a la conectividad digital en este ámbito es que España resulta ser uno de los países de la UE que mejores resultados obtiene, pues sigue avanzando constantemente en el despliegue de redes de muy alta capacidad; aunque sin dar cifras ni porcentajes al respecto, ni mucho menos datos comparativos con los de la UE, ni siquiera con los de la situación previa a la pandemia que hemos comentado. Tan sólo se afirma, en este sentido, que las reformas e inversiones estratégicas correspondientes se están llevando a cabo en el marco del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (en adelante MRR)¹⁴, para ayudar a alcanzar los objetivos de conectividad de la Década Digital y reducir la brecha digital entre las zonas urbanas y rurales¹⁵; en concreto, a través del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia del Gobierno de España (en adelante Plan de Recuperación español) de 16 de junio de 2021, el cual señala que nuestro país se encuentra en una buena posición para encarar este proceso, con varias fortalezas evidentes.

Pero también admite que hay carencias por abordar en relación con la plena conectividad en todo el territorio y las competencias digitales del conjunto de la población, así como respecto a la digitalización de las PYMES, principalmente; señalando como vectores estratégicos para impulsar una segunda oleada de digitalización en España, que ha de ser inclusiva y sostenible, además de vertebradora de la cohesión territorial y social, la ciberseguridad, la economía del dato, la Inteligencia Artificial y otras tecnologías digitales habilitadoras. Para ello, se deben impulsar infraestructuras y servicios que sitúen en el centro a las personas, reduciendo las distintas brechas digitales como las territoriales y de género, y abriendo nuevas oportunidades para empresas; e impulsando tecnologías fiables que fomenten una sociedad abierta y una economía dinámica y sostenible, para contribuir a una soberanía digital europea acorde a nuestros valores¹⁶.

De acuerdo con lo anterior, por tanto, deben cumplirse al menos tres premisas o condiciones necesarias en el ámbito de las Administraciones públicas que, en cierta forma, ya se han puesto de manifiesto en las primeras líneas de este trabajo para que, en su avance imparable y, fundamentalmente, en la consecución que se vaya produciendo

¹³ Informe DESI 2020, cit., pgs. 7 y 8.

¹⁴ Entre cuyos cuatro objetivos principales se contemplan apoyar las transiciones ecológica y digital, junto a promover la cohesión económica, social y territorial de la UE; fortalecer la resiliencia y la capacidad de ajuste de los Estados Miembros, y mitigar las repercusiones sociales y económicas de la crisis de la COVID-19; todos ellos dirigidos a restaurar el potencial de crecimiento de las economías de la UE, fomentar la creación de empleo tras la crisis y promover el crecimiento sostenible.

¹⁵ Informe DESI 2022, cit., pgs. 3 y 4.

¹⁶ Plan de Recuperación español, cit., pgs. 61 y 63.

de dicha digitalización en el ámbito tributario en concreto, podamos extraer un balance favorable y unas consecuencias positivas para el interés general y el bien común, aunque sea a medio y largo plazo; y no ir hacia una mayor contribución al acrecentamiento de las dificultades, litigiosidad, falta de garantías e incumplimiento en definitiva con el mandato constitucional de la justicia tributaria que, a veces, se producen en las siempre complejas y difíciles relaciones entre la Administración tributaria y los ciudadanos, pues al fin y al cabo todos quedamos, en general, como obligados tributarios en gran parte de nuestra vida. Estas serían:

- En primer lugar, hace falta una conectividad lo más generalizada posible y de la mayor calidad que se pueda obtener en cada momento; respecto de lo que realmente se puede constatar que se ha avanzado considerablemente en nuestro país, puesto que estamos muy bien posicionados en el entorno europeo como hemos tenido ocasión de comprobar¹⁷. Por tanto, en este sentido, estamos bastante bien, y vamos a estar aún mejor previsiblemente.
- En segundo lugar, estarían las capacidades básicas generalizadas entre la población para que se consolide este salto digital, donde sí puede constatarse que sigue habiendo carencias importantes todavía; y esto no sólo en el ámbito rural como cabría pensar (aunque seguramente ahí se agudizan más pues gran parte de su población es de avanzada edad), sino también en aquellos sectores de la sociedad dedicados a labores y profesiones esencialmente manuales y que no requieren conocimientos informáticos en tanta medida, frente a otros trabajos más “de despacho” podríamos decir¹⁸ (ahora ya desde un punto de vista más intergeneracional), puesto que resulta imprescindible “lograr una digitalización inclusiva, que no deje a nadie atrás, especialmente a las personas más vulnerables y de edad avanzada... Cumplir esta misión se traducirá en una notable mejora de la relación entre Administración pública y ciudadanía”¹⁹.

No olvidemos en este sentido, que el mismo Plan de Recuperación español garantiza también un reforzamiento de las competencias digitales del conjunto de la ciudadanía, con la meta puesta en que el 80% de la población reciba formación en competencias digitales básicas; lo que nos abre un amplio margen de esperanza, puesto que se ve palpable la preocupación de los hacedores de dicho Plan, en tanto que concedores de esta relativa carencia, lo que les ha

¹⁷ Incluso hemos visto que el Plan de Recuperación español garantiza una conectividad digital adecuada para el 100% de la población, nada más y nada menos, promoviendo con ello la desaparición de la brecha digital entre zonas rurales y urbanas.

¹⁸ Al ser posible que esto incida en disponer de menos ordenadores y otros dispositivos móviles en sus hogares o lugares de trabajo que les permitirían el desarrollo de actuaciones *online*; sin que ello quiera decir por supuesto, que no estén dispuestos a sumarse en muchos casos a este nuevo rumbo digital imparable que ha venido para instalarse definitivamente en nuestras vidas, ni mucho menos aún que sean menos capaces de asumirlo tan sólo porque les falte formación y capacitación al respecto.

¹⁹ FUNDACIÓN NOVAGOB (2022), *Misiones de la Administración pública. Hacia una transformación radical con personas y valores*, <https://novagob.org/wp-content/uploads/2022/07/Misiones-Administracion-Publica-NovaGob.pdf> (pgs. 4-6) que precisamente lo establece como “Misión 1. Asegurar una Administración pública accesible para todas las personas” a lograr en el corto plazo (entre 1 y 2 años).

llevado a fijar unas metas, sin duda, muy, muy ambiciosas que confiamos en que se logren con su desarrollo.

- Y finalmente en tercer lugar, también son muy importantes los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria correspondiente, incluyendo por supuesto la cualificación de su personal y todos los demás elementos configuradores de una actuación digitalizada en gran medida, incluso masivamente; donde hay grandes desequilibrios al respecto, y sin duda muy relevantes, entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) y seguramente también las Administraciones tributarias autonómicas o incluso de grandes ciudades de nuestro país, de una parte, y los municipios pequeños de otra, que difícilmente pueden ponerse a igual nivel mínimamente o, al menos, similar en lo esencial a estos efectos²⁰.

II. PUNTO INICIAL: LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Como venimos diciendo, y partiendo de estas premisas generales, nos encontramos en un contexto favorable para la puesta en marcha de todo un abanico de posibilidades que ha abierto la regulación tributaria, como vamos a ver a continuación, tanto por su actual Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en adelante LGT) como por otras normas tributarias que, de hecho, han llevado a una importante implantación de todo esto. Teniendo en cuenta además que, entre los varios componentes del citado Plan de Recuperación español, se encuentra precisamente impulsar la digitalización de las Administraciones públicas²¹, particularmente con proyectos tractores en ámbitos clave²²; ámbitos clave entre los que, curiosamente, no se cita como tales a la Administración tributación ni, por ejemplo, la lucha contra el fraude fiscal, la evasión y elusión fiscal o la recaudación tributaria. Probablemente sea así porque se está pensando en la estatal, es decir, la AEAT, que está siempre en la avanzadilla de la digitalización de las Administraciones públicas de nuestro país, e incluso mostrando una evidente superioridad tecnológica y organizativa en el panorama internacional, pasando a ser “hoy una de las mejores Administraciones Tributarias del mundo” como ha señalado su Delegado del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

²⁰ Probablemente por eso, pensando en la AEAT, el Plan de Recuperación español no haya incluido a la Administración tributaria entre los ámbitos clave, respecto de los que va a impulsar su digitalización a través de proyectos tractores para ello.

²¹ Igualmente, se acelera la digitalización de las empresas, extendiendo el impacto inducido de los programas de digitalización a millones de pymes, impulsando también la innovación, el emprendimiento y una atención muy especial al ecosistema de *startups*; junto a ello, también se impulsará la conectividad digital, las tecnologías 5G y de ciberseguridad, así como el refuerzo de las competencias digitales de los trabajadores y del conjunto de la ciudadanía, con la meta de que el 80% de la población reciba formación en competencias digitales básicas. Adicionalmente, el Plan define un doble objetivo transversal, como es que la digitalización contribuya de forma importante a cerrar las diferentes brechas sociales, territoriales y de género, así como a apoyar la transición ecológica (Plan de Recuperación español, cit., pgs. 66 y 67).

²² Refiriendo el empleo, la seguridad social y las políticas de inclusión y la Justicia; para simplificar la relación con la ciudadanía y conseguir que 150.000 empleados públicos estén perfectamente habilitados y formados para el teletrabajo.

II.1. Referencia expresa a la digitalización en el ámbito tributario

Como decimos, en el ámbito tributario, que es el objeto del presente trabajo, si nos acercamos al texto de la Ley General Tributaria que es uno de sus ejes normativos principales, vemos precisamente que hace dos décadas ya hubo una fuerte apuesta del legislador por introducir de manera rotunda la digitalización en este campo, dado que basta una simple lectura de sus preceptos para encontrar múltiples referencias a ello, justificado en el punto IV de su Exposición de Motivos por «*la importancia otorgada al empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos (como se refiere a lo que actualmente se denomina medios digitales) por la Administración tributaria para el desarrollo de su actividad y sus relaciones con los contribuyentes*»; referencias que se han visto incluso ampliadas y reforzadas con algunas reformas posteriores de su texto, así como en la normativa de desarrollo de la misma.

En este sentido, se ha dicho que la AEAT es “la punta de lanza de la administración electrónica”, llevando a la afirmación de que “la situación actual hace necesario abordar una reflexión sobre la administración tributaria electrónica con arreglo a un enfoque más transparente y responsable, en la línea de los principios éticos y estándares europeos actuales”²³; lo que sin duda compartimos que merece nuestra reflexión, aunque sin llegar a afirmaciones mucho más rotundas, como que “es un pensamiento extendido que la relación Estado-ciudadano, en materia fiscal, se basa en la idea de que Hacienda desea tomar para sí el dinero de los contribuyentes, mientras que estos se defienden de la acción de la Administración contra su propiedad con las armas fácticas y jurídicas a su alcance”²⁴.

II.2. Marco normativo general

Hay toda una declaración de intenciones al respecto desde su redacción original en el art. 96.1 LGT, calificado como “definición de la administración tributaria electrónica”²⁵, base legal que sustenta el conjunto de herramientas y servicios digitales desarrollado por la Administración tributaria, cuando establece que «*La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias*»²⁶, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan»²⁷;

²³ NAVARRO EGEEA, M. (2021), *Hacia un entorno digital más garantista: las relaciones tributarias electrónicas*, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi (pgs. 14 y 15).

²⁴ HURTADO PUERTA, cit., "J. (2020) “Big data y la gestión tributaria”, en SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi pg. 172".

²⁵ NAVARRO EGEEA, cit., pg. 20.

²⁶ En este sentido, los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vaya a utilizar para el ejercicio de sus potestades, habrán de ser previamente aprobados por ella (art. 96.4 LGT).

²⁷ Para lo que su apartado cuarto establece que los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen estas técnicas y medios garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia; y, además, cuando la Administración actúe de forma automatizada, se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.

destacándose que “se trata de una realidad a la que ni la Administración, ni el legislador pueden dar la espalda”²⁸. Para llevarlo a cabo, en el ámbito competencial estatal, el Ministro o Ministra de Hacienda puede dictar las normas de desarrollo que correspondan, aplicables a las actuaciones y procedimientos tributarios que se realicen por estos medios y relativas a los medios de autenticación utilizados por la Administración tributaria (Disposición Final 10ª LGT).

En este sentido, el apartado quinto de aquel precepto recoge expresamente que los documentos que emita la Administración tributaria por dichos medios, cualquiera que sea su soporte, o los que expida como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias; tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable, lo que sin duda tiene una relevancia considerable, como puede comprenderse, en todas las abundantes relaciones cotidianas entre obligados tributarios y órganos administrativos.

Por su parte, el art. 96.2 LGT también establece una aceptación generalizada de que los ciudadanos puedan relacionarse con la Administración tributaria a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones; siempre, eso sí, que sea compatible con los medios técnicos de que disponga dicha Administración. Esto resulta en cierta forma llamativo pues lo habitual es “que los obligados tributarios sean los que deban adaptarse a las plataformas y servicios tecnológicos de la Administración”²⁹ y no que ellos vayan “por delante” en ese empleo, al menos pensando en la AEAT y otras Administraciones tributarias de grandes entes públicos territorialmente hablando.

Además, ello debe producirse siempre y necesariamente con las debidas garantías y requisitos previstos en cada procedimiento, como no podría ser de otra manera; a lo que consideramos debería añadirse la inclusión de un imprescindible servicio de asistencia técnica a los obligados tributarios que deben utilizar estos medios digitales, a lo que nos referiremos más adelante, en el marco amplio de esa labor asistencial e informativa que vamos a ver, ante esa necesaria adaptación a las plataformas y servicios tecnológicos de la Administración que habitualmente deben realizar, como acabamos de reseñar. Esto no se menciona por el momento específicamente en la normativa, y lo creemos relevante y necesario, a pesar de que, por otra parte, suele ser muy habitual sin que exista tal obligación legal; debiendo alcanzar también a quienes opten por hacerlo sin estar obligados a ello, si de lo que se trata precisamente es de impulsar este formato digital de actuación y relación entre ambos sujetos.

²⁸ PONTÓN ARICHA, T. (2019), “La nueva Administración tributaria electrónica: visión panorámica”, en ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital*, Cizur Menor: Thomson Reuters, Aranzadi (pg. 165).

²⁹ PONTÓN ARICHA, cit., pg. 165.

II.3. Ámbitos donde pueden utilizarse medios digitales

Partiendo por tanto del marco amplio reflejado por el art. 96 LGT visto, la Ley General Tributaria recoge en varios de sus artículos en concreto la posibilidad, o incluso la preferencia, para incorporar estos medios y técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas en diferentes tipos de actuaciones a desarrollar por la Administración tributaria; por ejemplo, cuando señala que la información y asistencia a los obligados tributarios podrá efectuarse mediante el empleo y aplicación de estas técnicas y medios (art. 87.3 LGT), lo que vamos a ampliar algo más adelante. De otro lado, en los supuestos que las notificaciones administrativas sean practicadas a través de medios electrónicos, a lo que también nos referiremos brevemente, bien porque sus destinatarios están obligados a ello por la normativa o bien porque se han acogido voluntariamente a recibirla de esta forma; la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada para ello, según corresponda (104.2 LGT).

Además de lo anterior, entre las facultades de la Inspección de los tributos, el art. 142.1 LGT recoge las actuaciones que puedan llevarse a cabo para examinar las bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, entre otros elementos a inspeccionar; pudiendo adoptarse en el curso de dicho procedimiento medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición, entre las que se contempla el precinto, depósito o incautación de equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate (art. 146.1 LGT).

Igualmente, ahora en el ámbito de relaciones interadministrativas o, al menos, interinstitucionales, permite que los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria puedan cederse o comunicarse a terceros en los casos previstos en la Ley (pues tienen carácter reservado como norma general); estableciendo en esos supuestos que deberán suministrarse preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos³⁰ (art. 95.2 LGT). Por su parte, en el marco de la asistencia mutua, cuya regulación ha sido incorporada en la Ley General Tributaria³¹ por exigencia europea; para las comunicaciones que la Administración tributaria entable con otros Estados o con entidades internacionales o supranacionales en virtud de esta

³⁰ Lo que excluye que las Administraciones públicas puedan exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información, si disponen de ella por estos medios.

³¹ Concretamente en el Capítulo VI del Título III de la Ley, incorporado por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

figura, se utilizarán preferentemente medios electrónicos, informáticos y telemáticos en defecto de normativa específica que regule la asistencia en cada caso (art. 177septies LGT).

Junto a ello, la Ley General Tributaria admite que la tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas, así como las notificaciones que deban realizarse en su seno, puedan llevarse a cabo utilizando medios electrónicos, informáticos o telemáticos, eso sí, cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización³² (Disposición Adicional 16^a.1 y 2 LGT). También prevé que los documentos integrantes de un expediente correspondiente a una reclamación económico-administrativa puedan obtenerse mediante el empleo de los medios electrónicos, informáticos o telemáticos³³ (Disposición Adicional 16^a.3 LGT); y del mismo modo, posibilita que la puesta de manifiesto del expediente electrónico del procedimiento económico-administrativo general en única o primera instancia, pueda tener lugar por medios electrónicos, informáticos o telemáticos (art. 236.1 LGT). A lo que se une que pueden emplearse, ahora ya por los interesados, para la interposición misma de estas reclamaciones económico-administrativas³⁴ (Disposición Adicional 16^a.1 y 2 LGT), o bien para la presentación de las alegaciones y pruebas que se formulen durante el procedimiento económico-administrativo general en única o primera instancia (art. 236.1 LGT).

Esto nos lleva a que, también, respecto de las actuaciones a desarrollar por los obligados tributarios, se recogen en algunos preceptos de la Ley General Tributaria varias de estas posibilidades en las que los sujetos pueden utilizar dichos medios digitales, además de las que acabamos de referir en relación con las reclamaciones económico-administrativas (interposición, alegaciones y pruebas); como, por ejemplo, la realización del pago de la deuda tributaria utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos de acuerdo a los requisitos y condiciones establecidos por la normativa para ello (art. 60.1 LGT), además de los tradicionales medios de pago en efectivo, mediante efectos timbrados o en especie.

Igualmente, la colaboración social que puede instrumentarse a través de acuerdos entre la Administración tributaria y otras Administraciones públicas, instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, colegios y asociaciones profesionales de la asesoría fiscal o entidades privadas; podrá realizarse mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, señalándose administrativamente sus requisitos y condiciones (art. 92.4 LGT). En estos supuestos, cuando en el marco de la gestión

³² El Ministro de Hacienda regulará los aspectos necesarios para la implantación de estas medidas y creará los registros telemáticos que procedan (Disposición Adicional 16^a.4 LGT).

³³ El Ministro de Hacienda regulará los aspectos necesarios para la implantación de estas medidas (Disposición Adicional 16^a.4 LGT).

³⁴ El Ministro de Hacienda regulará los aspectos necesarios para la implantación de estas medidas y creará los registros telemáticos que procedan (Disposición Adicional 16^a.4 LGT).

tributaria o cuando así se prevea reglamentariamente, se presente por dichos medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria; el presentador del mismo actuará con la representación que sea necesaria para ello según el tipo de trámite, pudiendo ser requerido en cualquier momento para que acredite dicha representación (art. 46.4 LGT).

Junto a lo anterior, están exoneradas de la obligación de presentar la declaración censal de alta aquellas sociedades en constitución así como los empresarios individuales que presenten el documento único electrónico para realizar telemáticamente sus trámites de constitución e inicio de actividad³⁵; al igual que también quedarán exoneradas de la presentación posterior de las declaraciones de modificación o baja que correspondan, cuando varíe o deba ampliarse la información y circunstancias contenidas en dicho documento único electrónico, si el emprendedor realiza estos trámites a través de dicho documento (Disposición Adicional 5ª.8 LGT).

Evidentemente, esto nos muestra las facilidades que aportan estos medios para el cruce de información entre organismos públicos, liberando a los particulares de ciertos trámites administrativos, en este caso a nivel tributario; lo que evidentemente se relaciona con el llamado cumplimiento cooperativo que se está abriendo paso paulatinamente en las relaciones de nuestra Administración tributaria con los contribuyentes, fundamentalmente cuando se trata de empresas, con un claro exponente, por ejemplo, en la implantación del sistema de llevanza de los libros registro en la gestión del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el Suministro Inmediato de Información (en adelante SII), sin entrar en otros aspectos bastante más polémicos en cuanto al equilibrio real entre las posiciones de ambas partes³⁶.

Y otro aspecto importante a tener en cuenta en relación con todo esto, es la consideración como supuesto de exclusión de responsabilidad por las acciones u omisiones tipificadas como infracción tributaria en las leyes, de los casos en que dichas conductas sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia, facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento por parte de los sujetos con sus obligaciones y deberes tributarios (art. 179.2.e LGT); lo que evidentemente conlleva la imposibilidad de sancionar por parte de la Administración tributaria ante dicho incumplimiento por tal eximente de responsabilidad.

II.4. Actuaciones necesariamente digitales

³⁵ De acuerdo con lo previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización.

³⁶ En este sentido pueden verse, entre otros, CALDERÓN CARRERO, J.M. y QUINTAS SEARA, A. (2015), *Cumplimiento tributario cooperativo y Buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Madrid: Thomson Reuters Civitas, y AA.VV. (2021), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

Por otra parte, y además de lo que acabamos de reseñar en el punto anterior, hay otros supuestos de actuaciones en este ámbito en que la Ley General Tributaria da un paso más, exigiendo su desarrollo o realización a través de dichos medios e imponiendo que se utilicen estas técnicas para llevarlas a cabo; si bien es cierto que esta obligatoriedad es mucho más limitada, como vamos a tener ocasión de ver a continuación. Imposición de su uso en la que, además, deberá considerarse incluido el supuesto en que hoy día la notificación administrativa ha de ser electrónica necesariamente en cualquier procedimiento o actuación administrativa para determinados grupos de ciudadanos, evidentemente, lo cual es común para todas las notificaciones que realice cualquier tipo de Administración pública de nuestro país, y no sólo la tributaria; a lo que haremos sólo una breve mención un poco más adelante al incluirse en esta obra un capítulo específico al respecto. Precisamente con esto cabrá relacionar el segundo supuesto al que vamos a hacer referencia, por traer causa directamente de ello.

El primero de estos supuestos que vamos a mencionar es el relativo a la publicación periódica por parte de la Administración tributaria de las situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias (art. 95bis LGT) tanto por deudas como por sanciones tributarias (conocidas como “listas de morosos con la Hacienda pública”) cuando concurren determinadas circunstancias; tomando como fecha de referencia para ello el 31 de diciembre del año inmediato anterior a aquel en que se adopta el acuerdo de publicación, e incluyendo entre dichos deudores tributarios también a los responsables solidarios. La Administración habrá de llevarlo a cabo, en todo caso, a través de medios electrónicos; debiendo adoptarse por aquélla, eso sí, todas las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet, y dejando los listados de ser accesibles, además, una vez que hayan transcurrido tres meses desde la fecha de su publicación.

También, en segundo lugar, y relacionado con lo ya mencionado más arriba, el art. 234.4 LGT establece que los interesados serán notificados obligatoriamente en el procedimiento económico-administrativo por medios electrónicos, de todos los actos y resoluciones que les afecten o pongan término en cualquier instancia a una reclamación económico-administrativa, cuando se trate de los supuestos en que la interposición de la reclamación se realiza necesariamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable; y ello, porque los reclamantes sean de esos sujetos que deben recibir de manera obligatoria las comunicaciones y notificaciones administrativas precisamente por medios electrónicos (art. 235.5 LGT), al estar obligados a relacionarse con las Administraciones públicas a través de estos, como establece básicamente el art. 14.2 LPACAP³⁷. Sin embargo, el elenco de dichos sujetos es más amplio en materia

³⁷ Dichos sujetos serían: las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria respecto de los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones públicas en ejercicio de dicha actividad profesional (incluidos los notarios, registradores de la propiedad y mercantiles), quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración, y finalmente, los empleados de las Administraciones públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público en la forma en que se determine por cada una de ellas.

tributaria³⁸ como veremos, al sumarse los contribuyentes inscritos en el Registro de Grandes Empresas, los que tributen en el Régimen de Consolidación Fiscal del Impuesto sobre Sociedades o en el Régimen especial del Grupo de Entidades del IVA, o los inscritos en el Registro de Devolución Mensual del IVA (REDEME). En todos estos supuestos, además, dichos reclamantes también habrán de presentar las alegaciones, pruebas y cualquier otro escrito que aporten en el curso de estos procedimientos revisores por esa misma vía electrónica³⁹ (art. 236.1 LGT).

Además de ello, pero ahora exclusivamente ya en relación con las actuaciones de los obligados tributarios, el art. 98.4 LGT ha establecido que puedan determinarse supuestos y condiciones en que los obligados tributarios deban presentar necesariamente sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria por medios telemáticos, imponiendo con ello la utilización de dichas técnicas; lo que, en el ámbito de competencias del Estado, igualmente corresponde establecerlo al Ministro o Ministra de Hacienda. Ello implica, por tanto, la exigencia u obligatoriedad de emplear dichos medios, frente a los otros supuestos vistos anteriormente en que era potestativo para el sujeto su utilización, quedando la decisión a su interés o conveniencia; posibilidad amplia que, no obstante, ha quedado acotada o delimitada de manera más precisa a través de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, como vamos a analizar en el punto siguiente.

A esta posible obligación tributaria formal que habría de cumplirse, en su caso, por dichos medios informáticos, se han de sumar, además, otros deberes de conducta relacionados igualmente con el empleo de estas técnicas digitalizadas, por aquellos obligados tributarios que desarrollan actividades económicas esencialmente, que se recogen entre los mencionados a título ejemplificativo, ahora en el art. 29.2 LGT, y que también consideramos reseñables. Obligaciones tributarias formales que serían las siguientes:

- La obligación de llevar y conservar los programas, ficheros y archivos informáticos que sirven de soporte a los libros de contabilidad y registros⁴⁰, así como los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de sus datos; debiendo facilitarse la conversión de dichos datos a formato legible si

³⁸ Por la habilitación que hace el apartado tercero de ese art. 14 LPACAP, al permitir a las Administraciones públicas ampliarlos por vía reglamentaria, estableciendo la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y ciertos colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos, quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

³⁹ No obstante, en caso de deficiencia técnica imputable a la Administración Tributaria que imposibilite la realización del trámite por esta vía, el Tribunal adoptará las medidas oportunas para evitar perjuicios al interesado, pudiendo conceder un nuevo plazo, prorrogar el anteriormente concedido o autorizar que se realice por otros medios, entre otras medidas.

⁴⁰ Cuando, según el apartado tercero de este precepto, se haya establecido por disposiciones reglamentarias que la llevanza de los libros registro deba efectuarse de forma periódica y por medios telemáticos.

su lectura o interpretación no fuera posible por estar encriptados o codificados (letra d) del precepto).

- El deber de conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados (igualmente letra d), cuando los obligados tributarios deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos, como hemos visto prevé el art. 98.4 LGT y vamos a precisar a continuación.
- La obligación de suministrar a la Administración tributaria en soporte informático libros, registros⁴¹, documentos o información que el obligado tributario deba conservar sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias o las de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, cuando dicha información se conserve en este soporte y así fuera requerido (ahora letra f) del art. 29.2 LGT).
- O bien, la obligación de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en dichos sistemas, en este caso a cargo de los productores, comercializadores y usuarios de dichos programas y sistemas⁴²; pudiendo establecerse reglamentariamente especificaciones técnicas que hayan de reunir esos sistemas y programas, así como la obligación de estar debidamente certificados y utilizar formatos estándar para su legibilidad (en este caso letra j⁴³).

II.5. Limitaciones a su imposición al ciudadano por la Administración tributaria

Como se ha recogido en nota más arriba, el art. 14.3 LPACAP habilita a las Administraciones públicas para que puedan establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos, en relación con determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas en función de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos que acrediten el tener acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios para ello⁴⁴; en base a esto,

⁴¹ Igualmente, cuando, según el apartado tercero de este precepto, se haya establecido por disposiciones reglamentarias que la aportación de los libros registro deba efectuarse de forma periódica y por medios telemáticos.

⁴² Cuyo incumplimiento se sanciona por el art. 201bis LGT, añadido por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

⁴³ Añadida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/114, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

⁴⁴ Al respecto puede consultarse el capítulo dedicado a “La imposición de la administración digital a personas físicas, jurídicas y colectivos” en COTINO HUESO, L. (2023), *La digitalización en las Administraciones públicas en España*, Madrid: Fundación Alternativas.

el art. 98.4 LGT visto desarrolla esa posibilidad en materia tributaria, al establecer precisamente que sea el Ministro o Ministra de Hacienda quien pueda determinar, en el ámbito de competencias del Estado, aquellos supuestos y condiciones en que los obligados tributarios deban presentar sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria por medios telemáticos.

De ahí que se dictara la Orden HAC/277/2019 de 4 de marzo⁴⁵ que, en esencia, aprobaba los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) y el Impuesto sobre el Patrimonio para el ejercicio 2018, estableciendo la obligatoriedad de su presentación digitalmente por internet para todos los contribuyentes, para exponerlo muy resumidamente; Orden que fue recurrida por la Asociación Española de Asesores Fiscales en este aspecto, llegando a dictarse por el Tribunal Supremo la Sentencia 953/2023, de 11 de julio de 2023, que ha resuelto la casación entablada.

La mencionada resolución fija como cuestión que presenta interés casacional objetivo la siguiente: “Determinar si la exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de Internet, contenida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, resulta ajustada a Derecho”; llegando finalmente a la conclusión contraria como doctrina jurisprudencial, al sentar que no es ajustada a Derecho la imposición a los obligados tributarios de relacionarse electrónicamente con la Administración recogida en la citada norma, pues se establece de manera general para todos los obligados tributarios, sin determinar los supuestos y condiciones que justifiquen que se imponga tal obligación en atención a razones de capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos, lo que constituye una excepción al derecho de los ciudadanos a ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento, derecho reconocido en el art. 96.2 LGT.

Para ello, el Tribunal parte del reconocimiento del derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración, limitando la obligación de hacerlo tan sólo a aquellos supuestos en que se trate de una persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica, o bien a ciertas personas físicas por estar sometidas a una relación de sujeción especial (empleados públicos) en el ámbito de la misma, los profesionales

⁴⁵ Por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2018, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

colegiados también en dicho ámbito concreto, y los representantes de cualquiera de los anteriores (art. 14 LPACAP); de ahí que el uso obligatorio de dichos medios se establezca como excepción al reconocimiento del derecho general, lo que requiere satisfacer los requisitos que habilitan para tal imposición, así como también el rango preciso de la norma que lo haga.

Empezando por esto segundo, el art. 14.3 LPACAP habilita a las Administraciones para que reglamentariamente puedan establecer dicha obligación respecto de ciertos procedimientos y para determinados colectivos de personas físicas por las razones apuntadas (capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otras que acrediten tener acceso y disponer de los medios electrónicos necesarios); sentando en su Disposición Adicional 1^a.2 que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, entre otros, se registrarán por su normativa específica y supletoriamente por la citada Ley 39/2015.

En la misma línea, el art. 7.2 LGT sienta dicho carácter supletorio para las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos de Derecho común, en defecto de las fuentes principales que él mismo cita⁴⁶, legales o aún de rango superior; y por su parte, el art. 97 LGT establece que las actuaciones y procedimientos para la aplicación de los tributos se regularán por las normas especiales establecidas en la Ley General Tributaria y reglamentos de desarrollo así como otras normas tributarias procedimentales legales o reglamentarias y, supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos. De ahí que la cuestionada Orden podría ser de aplicación preferente, pero siempre y cuando sus previsiones encuentren suficiente sustento en las normas tributarias de rango legal.

Por una parte, el art. 8.h) LGT establece que se regulará en todo caso por Ley la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones relativas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y de los pagos a cuenta; habilitando aquella norma (art. 98.4 LGT) así como la propia Ley del IRPF (art. 96.5 LIRPF) al Ministro o Ministra de Hacienda para determinar los supuestos y condiciones en que se imponga a los obligados tributarios presentarlas por medios digitales, es decir, la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria, corroborado además por el art. 117 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGGI). Sin embargo, entiende el Tribunal que la interpretación de estos dos últimos preceptos legales no permite admitir la existencia de habilitación legal suficiente para que una disposición reglamentaria con rango de Orden ministerial determine esos “supuestos y condiciones” para la presentación obligatoria por medios electrónicos.

⁴⁶ Esto es, Constitución, tratados o convenios internacionales, normas de la UE, la propia Ley General Tributaria, las leyes reguladoras de los tributos y las demás normas legales que contengan disposiciones tributarias.

Y ello es así, tanto por su posición sistemática, al estar situado el mencionado art. 96.2 LGT en la regulación de los principios generales de los procedimientos de aplicación de los tributos (Título III, Capítulo I, Sección IV) como por su contenido, que evidencia el reconocimiento por el legislador del derecho, que no obligación, de los ciudadanos a utilizar los medios digitales para relacionarse con la Administración tributaria, junto al deber administrativo de promover, que no imponer, su utilización; el citado precepto expresa un auténtico principio general del ordenamiento jurídico tributario, en cuyo contexto deben interpretarse el citado art. 98.4 LGT, situado ya en el Capítulo II de dicho Título III dedicado a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, así como el art. 96.5 LIRPF con una dicción muy similar al anterior.

A mayor abundamiento, la Disposición Final 10^a LGT habilita al Ministro o Ministra de Hacienda para dictar las correspondientes normas de desarrollo aplicables a las actuaciones y procedimientos tributarios, es decir, que lleva a cabo e instruye la Administración tributaria (entiende el Tribunal⁴⁷), cuando se realicen por estos medios electrónicos; pero ello no implica habilitar para la imposición de ningún deber a los obligados tributarios en cuanto a su uso, respecto de lo que el aplicable será el art. 98.4 LGT. En iguales términos se puede analizar el art. 117 RGGI, al utilizar la misma expresión sobre la habilitación al Ministro o Ministra de Hacienda que el anterior precepto legal. Por todo ello, muy resumidamente, no cabe interpretar que la habilitación legal (art. 98.4 LGT y art. 96.5 LIRPF) ni reglamentaria (art. 117 RGGI) permitan al Ministro establecer con carácter general una obligación allí donde el art. 96.2 LGT establece un derecho, que es lo que hace la Orden cuestionada; máxime respecto de una autoliquidación que se dirige a todo el potencial colectivo de obligados tributarios por el IRPF, impuesto que además alcanza a la generalidad de las personas físicas que realizan su hecho imponible, sin distinguir ninguna condición personal que lo justifique.

Por tanto, resulta imprescindible que la disposición reglamentaria recurrida hubiera establecido las características y condiciones de determinados colectivos de personas físicas por las mencionadas capacidades económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos (ahora entramos ya en el primer requisito reflejado arriba) para imponerles a ellos precisamente, y no al resto, que deban relacionarse obligatoriamente por medios electrónicos con la Administración tributaria; delimitando de esta forma esos supuestos y condiciones al establecer los diferentes modelos de autoliquidación (lo que es sustancialmente diferente a lo hecho por la citada Orden) pues exige fijar los presupuestos bajo los que se impone dicha obligación, frente a aquellos otros en que no se impone aunque se mantenga el derecho del ciudadano a utilizarlos. Además,

⁴⁷ Esto, sin embargo, es algo discutible, puesto que también hay muchas actuaciones que llevan a cabo los propios obligados tributarios y no los órganos administrativos en el seno de los procedimientos para la aplicación de los tributos, como refleja claramente el art. 83.1 LGT: *“La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias...”*.

debiendo promover la Administración tributaria, en todo caso, las condiciones necesarias para satisfacer ese derecho.

En conclusión, determinar los supuestos y condiciones de presentación de las autoliquidaciones por medios digitales no significa que la ley autorice a la norma reglamentaria para dejar sin efecto el derecho a utilizarlos, que es lo que se considera ha hecho esta Orden ministerial; sino que requiere identificar qué características o circunstancias concurren en determinados obligados tributarios, que les diferencian del resto para los que relacionarse electrónicamente es un derecho, y que justifican la pertinencia de imponerles esa obligación necesariamente. Criterios que, por otra parte, tendrán que ser los establecidos en el art. 14.2 LPACAP tantas veces repetidos, ante la ausencia de previsión específica en la Ley General Tributaria u otra norma legal de este ámbito, por su aplicación supletoria.

Sin duda nos hallamos ante un pronunciamiento jurisprudencial de máxima relevancia, y que con toda seguridad traerá sucesivas consecuencias en materia tributaria de cara al futuro, sobre todo viendo la paulatina generalización del empleo de medios electrónicos, informáticos y telemáticos como consecuencia de la creciente digitalización de las relaciones entre los obligados tributarios y la Administración; aunque en relación con lo que abordamos en el presente trabajo, sus implicaciones son en cierta forma colaterales o tangenciales, dado que nos estamos centrado en aspectos donde, en general, no existe dicha imposición al sujeto, y si hay tal obligatoriedad, sí estaría justificada por su establecimiento a través de una norma legal que, además, obedece a la existencia de dichas circunstancias justificativas por la capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos que acrediten tener acceso y disponer de los medios electrónicos necesarios.

III. ESTUDIO DE ALGUNAS ACTUACIONES TRIBUTARIAS DIGITALIZADAS

En el conjunto de esos ámbitos que hemos referido en términos amplios entre los que está previsto expresamente el empleo de medios digitales a la hora de desarrollar las actuaciones que relacionan, tanto a la Administración tributaria como a los sujetos, es decir, los obligados tributarios; hay algunas concretas que resultan particularmente de interés por su incidencia generalizada sobre esas necesarias relaciones entre ambos actores implicados, además de por su relevancia intrínseca y su trascendencia al derivar de esta transformación digital en el ámbito tributario a la hora de prestar servicios y desarrollar sus actuaciones dicha Administración frente a los ciudadanos. En ellas nos vamos a centrar, fundamentalmente, por la temática de esta obra, y sin perjuicio de abordar el estudio de algunas otras en el futuro; partiendo de supuestos en que el empleo de dichos medios electrónicos, informáticos y telemáticos no se impone a los sujetos sino que se les brinda, teniendo en cuenta las apreciaciones que se acaban de poner de manifiesto, siguiendo la jurisprudencia más reciente en relación con el otro caso.

Hemos de partir para ello de una premisa inicial, cual es que para llevar a cabo esas relaciones digitalizadas a nivel tributario, habrán de emplearse evidentemente mecanismos de autenticación por parte de los obligados tributarios, como requisito de acceso al medio concreto utilizado. Entre ellos pueden citarse como más habituales y, además, sencillos y fáciles de obtener y manejar por la población en general, por una parte la firma con clave de acceso en un registro previo (cl@ve PIN) y, por otra, el DNI electrónico o el certificado digital, estos dos últimos en poder de una parte importante de la población española; puesto que respecto del segundo citado, está siendo la nueva modalidad de documento identificativo que se expide y que paulatinamente está sustituyendo al anterior, y el tercero, a su vez, está siendo cada vez más común, al haberse generalizado los organismos públicos que pueden expedirlo, junto con la pionera Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, y ser cada vez más utilizado en múltiples facetas de la vida cotidiana de los ciudadanos (salud, educación, profesión...). Veamos por tanto, a continuación, la prestación de servicios asistenciales digitales, el desarrollo de procedimientos tributarios digitalizados y las resoluciones administrativas automatizadas, además de esa breve referencia antes indicada a las notificaciones electrónicas.

III.1. Información y asistencia digital a los obligados tributarios

En el art. 85 LGT se establece el deber de la Administración tributaria de informar y asistir a los obligados tributarios de manera genérica, al señalar que habrá de prestarles la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones; instrumentándose a través de comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria, y de la asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias, entre otras actuaciones⁴⁸. Esto se desarrolla en parte un poco más en el art. 87 LGT, al establecer que la Administración tributaria debe informar a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitar la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y, en su caso, remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.

Precisamente encontramos su correlativo en el art. 34.1.a) LGT, que recoge entre los derechos y garantías de los obligados tributarios, en primer lugar, el derecho a ser informado y asistido por aquélla sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y que, como hemos visto, según el art. 87.3 LGT, podrá efectuarse mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos. Por su parte, la concreción de todo ello la encontramos en los arts. 63, 64, 77 y, en lo que más nos interesa, el art. 78 RGGI; que precisamente se

⁴⁸ Junto a publicación de textos actualizados de las normas tributarias así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia, contestaciones a consultas escritas y actuaciones previas de valoración.

denomina programas informáticos y uso de medios telemáticos en la asistencia a los obligados tributarios.

De acuerdo al mismo, la Administración tributaria puede facilitar programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos a los obligados tributarios que, en el ámbito de competencias del Estado, se ajustarán a lo establecido en la Orden del Ministro o Ministra de Hacienda por la que se apruebe el correspondiente modelo; de igual modo, puede aportar otros programas de ayuda y asistencia para facilitar a los sujetos el cumplimiento con sus obligaciones fiscales (no olvidemos al respecto la posible exoneración de responsabilidad citada ante sus defectos). Esta asistencia podrá ofrecerse también por vía telemática, para lo que la Administración tributaria determinará en cada caso y según los medios disponibles y el estado de la tecnología aplicable, el alcance de esa asistencia y la forma y requisitos para su prestación, así como los supuestos en que dicha asistencia telemática se preste de forma automatizada; pudiendo establecer servicios automatizados para la identificación telemática ante las entidades colaboradoras en la recaudación, la participación en procedimientos de enajenación forzosa o la puesta a su disposición de registros electrónicos de apoderamiento o representación, entre otros.

En caso de prestar esta asistencia por vía telemática, previamente debe establecerse el órgano u órganos administrativos competentes que definirán las especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad del sistema de información, así como el órgano de la Administración tributaria responsable a efectos de impugnaciones; además, cada Administración tributaria deberá identificarse y garantizar la autenticidad del ejercicio de su competencia, mediante algunos de los sistemas de firma electrónica admitidos, que son el sello electrónico de Administración pública, órgano o entidad de derecho público, basado en certificado electrónico que reúna los requisitos exigidos por la legislación de firma electrónica, o bien el código seguro de verificación vinculado a la Administración pública, órgano o entidad, permitiéndose en todo caso la comprobación de la autenticidad e integridad del documento mediante el acceso por medios electrónicos a los archivos del órgano u organismo emisor (art. 84 RGGI). Este art. 78.3 RGGI concluye estableciendo que deberá procurarse que el uso de esos medios alcance al mayor número de obligados tributarios; para lo que dichos programas de ayuda y servicios ofrecidos telemáticamente, en su caso, deben ofertarse también por otros medios a quienes no tuvieran acceso a aquellos, siempre que sea posible de acuerdo con los medios técnicos disponibles.

De hecho, la Administración tributaria viene implantando estos servicios asistenciales digitales desde hace bastante tiempo, al ser la AEAT el “principal exponente de la adaptación a la eAdministración”, siendo “pionera en el uso de las nuevas tecnologías y en el desarrollo de programas y aplicaciones destinados a su relación con los

contribuyentes”⁴⁹ desde su fundación en 1992. Como ejemplos evidentes están los programas de ayuda, como el tan conocido programa PADRE surgido incluso algo antes de su creación (1988), cuyo uso masivo “ha contribuido a forjar una cierta cultura digital de la sociedad, generando la confianza en el medio electrónico”⁵⁰, que anteriormente se descargaba por los contribuyentes del IRPF en sus ordenadores y que, posteriormente, se tradujo en un formulario web al que se accede desde cualquier dispositivo electrónico sin necesidad de instalación, en Renta Web⁵¹; ampliado también a Sociedades Web para dicho impuesto o a otros ámbitos, como los formularios web para presentar las declaraciones censales.

También puede citarse la asistencia virtual o asistencia integral al contribuyente a través de la Administración Digital Integral (ADI), que se ha sumado a lo anterior hace casi dos años con la experiencia piloto denominada “mostrador electrónico” de la AEAT, y que atiende⁵², además de presencialmente, a través de teléfono, email, video-llamadas, chats o asistentes virtuales, calificados precisamente como buen ejemplo⁵³ al basarse en el uso de la inteligencia artificial; estas herramientas tecnológicas de asistencia al obligado tributario también se han utilizado para la confección de lo que normalmente se denominado como “borradores” de las declaraciones tributarias que ha de realizar el contribuyente, y que fundamentalmente se utilizan en el ámbito del IRPF. Igualmente puede referirse el ya mencionado Suministro Inmediato de Información (SII) a través de la Sede electrónica de la AEAT⁵⁴ cuando se utiliza voluntariamente por los contribuyentes⁵⁵, considerado en su regulación como una herramienta de asistencia al

⁴⁹ PONTÓN ARICHA, cit., pg. 164.

⁵⁰ NAVARRO EGEA, cit., pg. 30.

⁵¹ Aunque desde el ejercicio 2018 declarado en 2019 ha adquirido carácter obligatorio, como única vía de presentación de las autoliquidaciones, auspiciado por la situación generada con la COVID-19 fundamentalmente por el confinamiento que coincidió en esencia con el plazo para declarar, cuyo régimen sancionador se recoge en el art. 199 LGT; con lo que se da un salto cualitativo al respecto, desnaturalizándose la función asistencial a la que hacemos referencia en el texto. Junto a ello, se ha puesto de manifiesto el deterioro de los servicios asistenciales complementarios de cita previa o de atención telefónica (este último el peor valorado), además sólo para los contribuyentes de rentas bajas y no otros colectivos (DIRECCIÓN DE ESTUDIOS, IEF (2020), “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2019”, Documentos de Trabajo, 9, pg. 56).

⁵² A emprendedores (autónomos y pymes) que inicien su actividad, contribuyentes en módulos, arrendadores de inmuebles, profesionales tributarios y ciudadanos en general que necesiten una respuesta, receptores de una notificación y particulares que realicen los trámites aduaneros más habituales y solicitantes de devoluciones de gasóleo agrícola y profesional, según la propia presentación de la AEAT colgada entre las notas de prensa de 2021 en su web.

⁵³ CÁMARA BARROSO M.C (2022), “La modernización de la Agencia Tributaria y la asistencia virtual al contribuyente como medidas de prevención contra el fraude fiscal”, en OLIVARES OLIVARES B.D., *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria. Retos ante la gestión tecnológica*, Madrid: Ciss (pg. 6).

⁵⁴ Que, no obstante, es a la vez una clara y potente nueva herramienta de control para la Administración tributaria, y que resultó de aplicación inicialmente a unas 54.000 empresas, obligatoria o voluntariamente, representando el 80% de la facturación nacional, según indica el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023 (pgs. 84-86).

⁵⁵ Para aquellos otros supuestos en que su utilización es obligatoria, además de desnaturalizarse también su carácter asistencial, ante su incumplimiento tiene un régimen sancionador específico bastante estricto en el art. 200 LGT.

contribuyente en la elaboración de sus autoliquidaciones por el IVA⁵⁶, aunque diseñado como programa para llevar un control en tiempo real de los registros de facturación a efectos de este impuesto.

Dando un paso más, ha llegado a afirmarse que se es partidario de “incluir un derecho a la asistencia *a posteriori*, consistente en la petición de un control tributario voluntario, a fin de evitar, salvo supuestos de mala fe, cualquier tipo de sanción e, incluso, prever una reducción de los intereses de demora⁵⁷”; lo que podría considerarse como derecho al error, mediante un procedimiento de regularización de errores a petición del contribuyente, y a semejanza del ordenamiento francés⁵⁸. Sin embargo, estamos todavía bastante alejados de esto, pues la previsión del art. 149 LGT sobre la posible petición por el obligado tributario del cambio de las actuaciones inspectoras de parciales a generales, dista mucho de ello y obedece claramente a motivaciones muy distintas, y la solicitud a la Administración de rectificación de una autoliquidación ya presentada o, como novedad⁵⁹, la presentación de una rectificativa por el art. 120.3 y 4 LGT, se utiliza precisamente para los supuestos contrarios, los que implicarían menos ingreso o una devolución mayor, pues en caso contrario, lo que procedería es la presentación de una autoliquidación complementaria (art. 122.2 LGT).

Siguiendo aquella senda pero, ahora, desde la óptica inversa, se llega a afirmar que “las actuaciones de control pueden convertirse en un mero procedimiento de verificación tributaria, ‘cocinado’ informáticamente por los informáticos de la Administración tributaria correspondiente y servido/comunicado por la Gestión o la Inspección de los Tributos”; pudiendo llevar a una “potencial vulneración del principio de contradicción, ante las dificultades de contrastar los resultados de la actividad de control, por la diferencia de medios al alcance de ambas partes de la relación tributaria”⁶⁰. Sin embargo, esto nos parece un futurible quizá posible, incluso probable en determinados supuestos llegado el momento, si no se adoptan las medidas necesarias para evitarlo; pero algo diverso de la realidad actual en la mayoría o, al menos, bastantes de los procedimientos tributarios seguidos para comprobar e investigar la situación tributaria de los sujetos.

⁵⁶ Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT establecida en el art. 62.2 del Reglamento del Impuesto.

⁵⁷ Tomando para ello como referencia el *libre des procédures fiscales* francés (arts. L 13 C y L 13 CA).

⁵⁸ BILBAO ESTRADA, I. (2019), “Disrupción tecnológica y Administración tributaria: deber de contribuir, lucha contra el fraude, y derechos y garantías del contribuyente”, en ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital*, Cizur Menor: Thomson Reuters, Aranzadi (pg. 150, nota 101 y pg. 152).

⁵⁹ Por las modificaciones operadas sobre el apartado tercero de este art. 120 LGT, más la introducción de su actual apartado cuarto, llevado a cabo por la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias; a lo que se añade la modificación igualmente del art. 122.2 LGT citado a continuación.

⁶⁰ BILBAO ESTRADA, cit., pg. 151.

Por tanto, vemos que dichos servicios asistenciales digitales que puede prestar la Administración tributaria, son una muy buena herramienta en la línea de permitir a los obligados tributarios acceder a esa información y obtener dicha ayuda y asistencia a la hora de poder ejercer los derechos que tienen reconocidos en la normativa, así como al tener que dar cumplimiento a las múltiples obligaciones y deberes tributarios que les impone esta legislación, tanto de índole material como formal; de ahí que consideremos la potenciación y ampliación de estas actuaciones administrativas digitalmente a través de los diversos medios que lo posibilitan, en la línea de contribuir a la mejora de la situación de los obligados tributarios en el contexto general de nuestro país, en cuanto a las relaciones entre la Administración tributaria y los sujetos que, aun teniendo reconocidos muchos derechos y garantías, también han de cumplir con gran multitud de obligaciones y deberes fiscales de toda índole.

III.2. Digitalización de los procedimientos tributarios

Como también hemos visto, el art. 96.3 LGT admite esta modalidad de desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios y, por ende, de las relaciones que se establecen en su seno entre Administración tributaria y obligados tributarios, dando cobertura tanto a los procedimientos telemáticos como a las actuaciones automatizadas que veremos después, afirmándose al respecto que “la Agencia Tributaria ha transitado de forma exitosa desde la oficina virtual a la sede electrónica”⁶¹; lo que ha de incardinarse en el contexto actual marcado por la Ley 39/2015, que generaliza el procedimiento administrativo íntegramente electrónico, el cual ha supuesto un reto de mejora para la AEAT en sus servicios digitales ante la mayor demanda de los mismos, por el incremento de los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones públicas de acuerdo al art. 14.2 LPACAP y los añadidos a nivel tributario ya vistos. Será el Reglamento General de Gestión e Inspección quién desarrolle su contenido, esencialmente en los arts. 82 a 86 RGGI; aunque en su terminología se aprecia un cierto desfase respecto a la que actualmente se está imponiendo como consecuencia de la sustitución en estos ámbitos de la anterior Ley 30/1992 por la que acabamos de citar, cosa que también sucede como estamos apreciando desde el inicio de este trabajo con nuestra Ley General Tributaria, que conserva una terminología, cuando menos, no puntera.

En el desarrollo de los procedimientos telemáticos en general, debe garantizarse la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia, no pudiendo trasladar al software ninguna actuación, puesto que deben estar referenciadas y supervisadas por el órgano competente dado que la inteligencia artificial no puede sustituir a la decisión humana⁶². Como es conocido, la realización de los trámites que se llevan a cabo *online* en las actuaciones y procedimientos tributarios, se produce a través de la Sede electrónica de la AEAT⁶³, o su equivalente en las

⁶¹ NAVARRO EGEA, cit., pg. 39.

⁶² PONTÓN ARICHA, cit., pg. 166.

⁶³ Creada mediante Resolución de 29 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la AEAT, que regula además los registros electrónicos de la misma.

Comunidades y Cidades Autónomas, así como en los Municipios y Provincias de nuestro país que la han creado, que no son pocos; Sede electrónica en concreto de la AEAT, que permite el acceso al registro electrónico, contando además con un elenco de actuaciones y trámites a desarrollar en el seno de los procedimientos en esta materia, que posibilitan la comunicación de los sujetos con la Administración tributaria en ambos sentidos, incluso de forma automatizada como estamos comentando, caso de la práctica de una notificación electrónica de actos tributarios a sus destinatarios, por ejemplo (la referiremos brevemente después), o bien de la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago o la obtención de certificados tributarios, en estos dos últimos casos por los obligados tributarios.

La escasa regulación de las sedes electrónicas públicas en nuestro país se contiene con carácter general en el art. 38 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante LRJSP); dicho precepto la define como aquella dirección electrónica, disponible para los ciudadanos a través de redes de telecomunicaciones, cuya titularidad corresponde a una Administración pública, o bien a uno o varios organismos públicos o entidades de Derecho Público en el ejercicio de sus competencias, garantizándose la identificación del órgano titular de la misma así como los medios disponibles para la formulación de sugerencias y quejas. Su creación debe quedar sujeta a los principios de transparencia, publicidad, responsabilidad, calidad, seguridad, disponibilidad, accesibilidad, neutralidad e interoperabilidad; conllevando su establecimiento la responsabilidad del titular respecto de la integridad, veracidad y actualización de la información y los servicios a los que pueda accederse a través de la misma, y disponiendo cada sede electrónica de sistemas que permitan establecer comunicaciones seguras siempre que sean necesarias. La publicación en las sedes electrónicas de informaciones, servicios y transacciones respetará los principios de accesibilidad y uso, de acuerdo con la normativa que lo rige, los estándares habituales y, en su caso, aquellos otros que sean de uso generalizado por los ciudadanos. A lo anterior puede añadirse, en este caso como consecuencia directa de la terrible pandemia que hemos padecido recientemente, la inclusión en la Ley General Tributaria⁶⁴, concretamente como un nuevo apartado 9 en el art. 99 LGT (al que a su vez remite la también nueva letra e) del art. 151.1 LGT, relativo al lugar donde pueden desarrollarse las actuaciones inspectoras), de la posibilidad de relacionarse la Administración tributaria y los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos, a través de sistemas digitales como puede ser la videoconferencia u otros similares⁶⁵; requiriendo, eso sí, en todo caso, la conformidad del sujeto en cuanto a su utilización, fecha y hora de desarrollo.

⁶⁴ Llevada a cabo por la Disposición Final 1ª del Real Decreto-Ley 22/2020, de 16 de junio, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento (convalidado por Acuerdo del Congreso de los Diputados publicado por Resolución de 15 de julio de 2020).

⁶⁵ Siempre que permitan la comunicación bidireccional y simultánea de imagen y sonido, así como la interacción visual, auditiva y verbal entre los obligados tributarios y el órgano actuante, y que garanticen la transmisión y recepción seguras de los documentos que, en su caso, recojan el resultado de las actuaciones realizadas, asegurando su autoría, autenticidad e integridad.

Siguiendo esta senda pero dando incluso un paso más, ya el Plan de Control Tributario 2021 señalaba que se ha empezado a utilizar un nuevo sistema informático que posibilita el intercambio simultáneo de documentos a través de la citada Sede electrónica, empleando la firma electrónica en ellos, junto a una conexión por video que abre la posibilidad de utilizar las nuevas tecnologías para la firma de actas de inspección, como se había realizado ya en 2020 para emitir las diligencias de constancia de hechos que habitualmente se utilizan en los procedimientos inspectores de comprobación; lo que se ve reflejado igualmente en el Plan de Control Tributario 2023, al manifestar que las sucesivas mejoras en las aplicaciones informáticas han permitido, por un lado, mejorar la forma de relacionarse con el contribuyente, siendo ya por ejemplo, “una realidad el sistema de Visita Virtual (VIVI) que permite interactuar a los obligados tributarios y a sus representantes o asesores con la Inspección sin necesidad del desplazamiento físico a la sede del órgano inspector para la firma de diligencias de constancia de hechos y actas que resultan de los propios procedimientos de Inspección, utilizando, por tanto, las técnicas digitales a las que alude el artículo 99.9 en relación con el 151.1.e), ambos de la Ley General Tributaria”.

Además, se trata de impulsar en cierta forma la vía telefónica de comunicación, ya vista entre los servicios asistenciales digitales, en este caso como instrumento útil para los procedimientos de gestión⁶⁶; al habilitarse los trámites y actuaciones a través de este canal mediante determinados sistemas de identificación, con lo que amplía sus funciones al instrumentalizarse también en las actuaciones de control en la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos; la comprobación y realización de las devoluciones derivadas de la normativa del tributo; los procedimientos de verificación de datos, comprobación limitada o comprobación de valores junto a los censales, o los procedimientos de inclusión, modificación y baja en los Registros integrados en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. La implantación de esta nueva utilización del canal telefónico, que se suma a la tradicional, se llevará a cabo de manera progresiva, atendiendo a las disponibilidades existentes que se vayan sucediendo en cada momento.

En relación con todas estas posibilidades vistas relativas a la implantación y generalización progresiva de los procedimientos tributarios digitalizados en sus diversas modalidades, consideramos que la mayoría de ellas van en la buena dirección, al permitir a los obligados tributarios realizar muchas de sus actuaciones y trámites frente a la Administración tributaria sin tener que desplazarse a otros lugares, tanto si parten de su iniciativa como si responden a las exigencias de conducta que les requieren las actuaciones y procedimientos tributarios con las salvedades expuestas. Evidentemente lo vemos desde esta óptica, partiendo de que se desarrollan en tal formato con todas las garantías y exigencias necesarias que requiere la legislación y estamos viendo a lo largo de este estudio; pero igualmente, requiriendo que cubran el respeto y aseguramiento de

⁶⁶ A través de la Resolución de 15 de diciembre de 2020, del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, por la que se habilitan trámites y actuaciones a través del canal telefónico, mediante determinados sistemas de identificación.

todos los derechos y garantías de los obligados tributarios a lo largo de su desarrollo y consecución, así como en su ejercicio si hubiera lugar a ello, al menos de igual manera que si se estuvieran llevando a cabo por los cauces hasta ahora más habituales o considerados tradicionalmente más normales para ello, ya que no puede menoscabarse el pleno sometimiento de la actuación administrativa a la ley y al Derecho so pretexto de la economía, eficacia y eficiencia por el empleo de la Inteligencia Artificial en los procedimientos tributarios⁶⁷.

La existencia de Sede electrónica con cada vez más posibilidades de operatividad bidireccional como marco general, podríamos decir; la implantación de los procedimientos telemáticos en bastantes supuestos; la posibilidad de relacionarse la Administración tributaria y los sujetos a través de sistemas digitales como la videoconferencia, o el intercambio simultáneo de documentos con la posibilidad de firmarlos electrónicamente ambas partes, vinculado a la conexión a través de video, ambas de momento en el procedimiento de inspección, o la potenciación de la vía telefónica de comunicación con sistemas de identificación asociados hasta ahora en los procedimientos de gestión, son varias de estas nuevas alternativas a las que nos referimos como beneficiosas para los obligados tributarios.

III.3. Resoluciones administrativas automatizadas

Las actuaciones automatizadas se definen por el art. 41 LRJSP como cualquier acto o actuación realizada íntegramente por una Administración pública a través de medios electrónicos, en el marco de un procedimiento administrativo, y en la que no haya intervención directa de ningún empleado público; actuaciones calificadas por la OCDE como “robóticas”, que “ocurren en tiempo real o cuasi-real y están sustituyendo a actuaciones previamente realizadas por funcionarios, logrando gestionar la información de manera masiva, temporánea y segura”, a lo que muy optimistamente se añade que evitan el error humano, suponiendo en muchos aspectos actuaciones más efectivas y eficientes que la tradicional “comprobación limitada o de escritorio”⁶⁸.

En estos supuestos, también deberá establecerse previamente el órgano u órganos competentes, según corresponda, para la definición de las especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad y, en su caso, auditoría del sistema de información y de su código fuente, indicándose asimismo el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación; “para que el obligado tributario esté plenamente informado de quién es la autoridad que emite los actos garantizando que es competente para el ejercicio y no una máquina o un programa”⁶⁹.

⁶⁷ ALONSO MURILLO, F. (2021), “Los derechos fundamentales como límites al empleo de Inteligencia Artificial en los procedimientos tributarios”, en SERRANO ANTÓN, F., *Inteligencia Artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Cizur Menor: Thomson Reuters, Aranzadi (pg. 59).

⁶⁸ GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. (2020), “Inteligencia Artificial y Administración tributaria”, en SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi (pg. 148).

⁶⁹ PONTÓN ARICHA, cit., pgs. 165 y 166.

En principio, cabe la posibilidad de utilizar actuaciones automatizadas para dictar, tanto actos administrativos de trámite como actos resolutorios de procedimientos, así como actos de comunicación o de requerimiento de información a los sujetos.

Precisamente, si acudimos a nuestra Ley General Tributaria, encontramos desde su redacción inicial la referencia explícita a que la contestación efectuada por la Administración tributaria de forma automatizada⁷⁰, en aquellos procedimientos que esté expresamente prevista esta forma de terminación, eso sí, tendrá la consideración de resolución (art. 100.2 LGT); habiéndose previsto en materia tributaria, por ejemplo, para generar y emitir providencias de apremio que competen a los órganos de recaudación de la AEAT, o comunicaciones informativas sobre el inicio de actuaciones de embargo, o notificaciones de diligencias de embargo de dinero en cuentas de entidades de crédito o de sueldos, salarios y/o pensiones, o la resolución de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago⁷¹, entre otras.

Como se ha afirmado y, “a diferencia del ordenamiento jurídico-administrativo, el legislador, de forma claramente más acertada, exige la previa aprobación de los programas y aplicaciones electrónicas, informáticas y telemáticas que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades de la forma que reglamentariamente se determine, siendo de esta forma mucho más garantista y permitiendo, al mismo tiempo, que se pueda efectuar cierto control de la aprobación de tales programas y aplicaciones”; sin embargo, aunque por el art. 85 RGGI sí se regula cual ha de ser el órgano competente para la previa aprobación de tales programas, no se llega a especificar “el procedimiento concreto a seguir para ello, ni la publicidad o posibilidad de participación de terceros en dicha decisión, toda vez que no se exige que dicha aprobación se tramite conforme al procedimiento previsto para la adopción de disposiciones de naturaleza reglamentaria, caso en que gozaría de tales exigencias participativas, sino más bien todo lo contrario, resultaría suficiente la adopción de un acto administrativo (resolución) aprobando el programa previamente a su puesta en funcionamiento, sin más”⁷².

Precisamente ha sido a través de sucesivas Resoluciones de la Dirección General de la AEAT⁷³ como se han ido aprobando las aplicaciones y programas informáticos a

⁷⁰ Al respecto pueden consultarse PÉREZ BERNABEU, B. (2022), “Decisiones automatizadas en la administración tributaria”, en OLIVARES OLIVARES B.D., *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria. Retos ante la gestión tecnológica*, Madrid: Ciss, y GAMERO CASADO, E. (2023), “Sistemas automatizados de toma de decisiones en el Derecho Administrativo Español”, *Revista General de Derecho Administrativo*, 63.

⁷¹ Ya la Resolución de 24 de noviembre de 2011, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban nuevas aplicaciones informáticas para la actuación administrativa automatizada, aprobaba estas aplicaciones informáticas en varios puntos de su apartado Primero.

⁷² BERNING PRIETO, A.D. (2022), “Implicaciones de la inteligencia artificial y los algoritmos en el sector público y sus particularidades en la Administración Tributaria”, en OLIVARES OLIVARES B.D., *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria. Retos ante la gestión tecnológica*, Madrid: Ciss (pgs. 5 y 6).

⁷³ Podemos citar las de 29 de diciembre de 2010, 29 de julio de 2011, 10 de junio de 2014 o 27 de abril de 2018.

utilizar en las actuaciones administrativas automatizadas a nivel tributario, publicadas en su Sede electrónica; aunque del examen de su contenido puede desprenderse que, en gran medida, dichas aplicaciones están destinadas a la actividad administrativa automatizada de mero trámite. Por ello, se han distinguido dos supuestos que se consideran “bien diferenciados: la aprobación de programas de mero trámite o auxiliares, y la de programas con trascendencia para los obligados tributarios, caso este último en que sería aconsejable permitir la participación de terceros en el procedimiento de aprobación de la aplicación, con conocimiento además de los datos que van a emplearse durante su uso, por ejemplo”; pues ciertamente con ello “se da cumplimiento al mandato normativo anteriormente mencionado de aprobación previa de las aplicaciones y programas informáticos, no obstante lo cual... no se contempla la aprobación de programas de uso interno que emplean inteligencia artificial para la toma de decisiones, sean éstas utilizadas para determinar los contribuyentes a los que se va a efectuar un control o inspección en materia de tributos, sean para adoptar resoluciones que ponen fin a un procedimiento tributario” según se afirma⁷⁴.

De ahí que quizá sería más adecuado una previa aprobación, con publicidad posterior de los programas que se emplean para determinar aquellos supuestos en que se utilizan datos masivos en la adopción de decisiones, de forma tal que, al menos, pueda conocerse el tipo de *software* que se está empleando por la Administración tributaria; aunque lógicamente, determinados aspectos de su funcionamiento interno puedan publicitarse en menor medida, al existir evidentes razones de interés general, como no hacer pública la forma en que se detectan posibles irregularidades en ciertos grupos de contribuyentes para no hacer peligrar que la actuación tributaria llegue a lograr su objetivo.

Por tanto, la regulación en el ámbito tributario de la actividad administrativa automatizada adolece de algunas carencias, como en el resto del sector público⁷⁵, entre otras razones, por no preverse consecuencias para los casos en que no se publique la información relativa a la programación previa, la supervisión del sistema de información o la aprobación y publicidad de programas y aplicaciones informáticas; lo que ha llevado a proponer incluso, quizá yendo demasiado lejos, la introducción de su incumplimiento como causa de anulabilidad del acto dictado⁷⁶. En tanto que obedecen al interés, conveniencia o necesidad administrativa, todas las garantías que puedan establecerse, sobre todo cuando se trata de la resolución de actuaciones y procedimientos tributarios y no sólo de meros trámites, serán bienvenidas; esperemos que se avance en ello suficientemente sin muchas dilaciones.

⁷⁴ BERNING PRIETO, cit, pg. 6.

⁷⁵ DÍAZ CALVARRO J.M. (2020), “Garantías de los derechos de los obligados tributarios. Los principios de seguridad y transparencia ante el uso de la informática decisional en la administración tributaria”, Anuario de la Facultad de Derecho, 36 (pg. 9).

⁷⁶ BERNING PRIETO A.D. (2019), *Validez e invalidez de los actos administrativos en soporte electrónico*, Cizur Menor: Thomson-Reuters Aranzadi.

III.4. Breve referencia a las notificaciones tributarias electrónicas

Resulta cuando menos curioso que nuestra Ley General Tributaria no se haya ocupado para nada hasta la fecha de esta modalidad de notificación de los actos y resoluciones en materia tributaria (salvo para establecer cuándo se considera efectuada a efectos de cumplirse el plazo máximo de duración de los procedimientos), cuando estamos viendo un talante y visión sumamente proclive a la digitalización en todos los ámbitos y sentidos posibles; a pesar de lo cual es evidente que, en su práctica, la Administración tributaria debe cumplir con todas las formalidades y condiciones exigidas legalmente a cualquier notificación, aunque adaptándolos a su forma de realización (que no obviándolos, por supuesto), para con ello, asegurar que se da cumplimiento a un requisito esencial del ámbito público de actuación, lograr que dicha actuación sea plenamente eficaz frente a terceros, sus destinatarios esencialmente, que estos lleguen a conocer su contenido en tiempo y forma pudiendo reaccionar frente a él, y dándole el cumplimiento debido al importante principio constitucional de tutela judicial efectiva⁷⁷, como han reiterado los tribunales de justicia en muchas ocasiones.

Para que una notificación electrónica llegue a culminarse, es preciso que la Administración tributaria actuante la ponga a disposición de su destinatario en la dirección de correo electrónico habilitada para ello, o bien directamente a través de la Sede electrónica de aquélla (equivalente a su envío postal certificado con acuse de recibo o al transporte personal por el agente notificador); pero además, el sujeto potencial receptor debe acceder a la misma aceptándola, o por el contrario, negarse a recibirla, rechazándola con ello (igualmente que en las notificaciones personales o postales), teniendo en cuenta sobre esto último que, si transcurre el plazo de 10 días naturales desde que se puso a su disposición sin que su destinatario acceda al buzón electrónico correspondiente, se tendrá por rechazada la notificación⁷⁸, lo que equivale a entender que se le tendrá por notificado de la misma (art. 111.2 LGT).

En relación con ello, es de lamentar la pérdida de oportunidad para reforzar la posición de los destinatarios de este tipo de notificaciones, en tanto que el art. 41.6 LPACAP establece que las Administraciones públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única, con independencia de que la notificación se realice en papel (curioso) o por medios electrónicos, lo cual es positivo por la consecuencia que acabamos de señalar;

⁷⁷ Al respecto puede consultarse, sobre el caso argentino, CORONELLO, S.E. (2021), “La digitalización de los procedimientos tributarios y el principio constitucional de tutela judicial efectiva”, en SERRANO ANTÓN, F., *Inteligencia Artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Cizur Menor: Thomson Reuters, Aranzadi.

⁷⁸ En este sentido, y comparativamente con la redacción contenida en la derogada Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, es criticable que haya desaparecido la excepción que ésta contenía, al no entender rechazada la notificación a pesar de no haber accedido en dicho plazo de 10 días, en el caso de que «*de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso*» (art. 28.3); por tanto, por motivos totalmente ajenos a su voluntad.

pero sin embargo, y por esto lo decimos, la falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida a todos los efectos, con el respaldo recibido del Tribunal Constitucional⁷⁹, lo que ha llevado a afirmar que, con ello, se da por zanjada la controversia que pudiera suscitar esta falta de aviso por correo electrónico también en el ámbito tributario⁸⁰. Lo que nos parece evidente es que, además, con ello se ha perdido la oportunidad de fijar un régimen diferente que podría haber afianzado la posición del destinatario de una notificación electrónica, si se hubiesen matizado en cierta forma las consecuencias de ese incumplimiento, por ejemplo, exigiendo a la Administración un nuevo intento de notificación electrónica si no se accedió al buzón en los citados 10 días, como ocurre con las llevadas a cabo en papel (art. 112. 1 LGT).

Como sabemos, la AEAT ha puesto en marcha un sistema de notificaciones electrónicas obligatorias⁸¹ denominado NEO, aplicable a aquellos obligados tributarios que según el art. 14.2 LPACAP deben comunicarse de esta forma con la Administración pública, más aquellos otros añadidos a dicha exigencia a nivel tributario, ya vistos; obligatoriedad respaldada en este caso por nuestra jurisprudencia⁸² a pesar de las dudas planteadas al respecto⁸³. Sin embargo, aquí nos estamos refiriendo fundamentalmente al otro caso, al supuesto en que es el obligado tributario voluntariamente el que acepta recibir por esta vía sus notificaciones tributarias⁸⁴, lo que probablemente nos aventuramos a creer que, respecto de las personas físicas no incluidas en aquellos grupos, no debe ser demasiado habitual, puesto que las personas jurídicas quedan obligadas a ello como sabemos.

A estos efectos, la AEAT ofrece dicha posibilidad de recibir notificaciones y comunicaciones administrativas por medios telemáticos, mediante comparecencia en su **Sede electrónica**, o bien mediante su puesta a disposición en una **dirección electrónica habilitada única** para toda la Administración General del Estado (**DEHú**⁸⁵); asociada a

⁷⁹ Por considerar que no produce indefensión en estos casos, si bien es cierto que respecto a las notificaciones electrónicas judiciales, en su STC 6/2019, de 17 de enero.

⁸⁰ HIGUERAS HUESO, M.L. (2021), “Las notificaciones administrativas electrónicas en el ámbito tributario: sujetos obligados, trascendencia del aviso en la validez de la notificación, tutela judicial efectiva y principio de confianza legítima”, *Actualidad Administrativa*, 10 (pg. 9).

⁸¹ Imposición que ya se estableció en el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT.

⁸² SSTs de 22 de febrero de 2012 (rec. 7/2011) y 17 de enero de 2018 (rec. 47/2018).

⁸³ Entre otros, CHICO DE LA CÁMARA, P. (2016), “Notificaciones electrónicas y principios constitucionales”, en BOSCH CHOLBI, J.L., *Comentarios a la LGT al hilo de su reforma*, Madrid: Wolters Kluwer-AEDAF y MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M. (2020), *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

⁸⁴ En este sentido resulta interesante el pronunciamiento del TSJ de la Comunidad Valenciana (St. de 4 de noviembre de 2020, rec. 61/2020), al considerar que la notificación electrónica debía reputarse defectuosa, debido a que el recurrente no estaba incluido legalmente en el nuevo sistema de notificación electrónica al no constar que se le hubiera notificado personalmente su inclusión en dicho sistema por medios no electrónicos (requisito del entonces vigente RD 1363/2010 ya citado, en su art. 5), lo que no se entiende cumplido en el supuesto de autos por el hecho de que la Administración meramente remita correos electrónicos a la persona interesada.

⁸⁵ Instaurada **para todo emisor que pertenezca al ámbito estatal** por el art. 42.5 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector

la cual, su titular dispondrá de un buzón electrónico en el que recibirá las notificaciones electrónicas de los procedimientos a los que voluntariamente se haya suscrito, de entre la relación de procedimientos a los que puede hacerlo⁸⁶ reflejados en dicha Sede, siempre con certificado electrónico, y sin que el aviso previo de la misma sea tampoco una exigencia de validez para ésta.

Pues bien, y a diferencia de lo que hemos señalado en dos de los puntos anteriores, creemos que esta otra posibilidad va a tener muy poca virtualidad como medio de mejora en la posición que mantienen los obligados tributarios en sus relaciones fiscales con la Administración tributaria; y ello, no solamente por el hándicap indicado de que, si no comparece en los diez días siguientes a la puesta a su disposición de la notificación se le tendrá por notificado, a lo que se une el contrasentido, desde nuestra óptica, de que la ausencia del aviso de envío de notificación no tenga ninguna consecuencia jurídica en absoluto para la Administración tributaria, con lo que se desequilibra sobremanera la posición de ésta frente a la de la otra parte, los obligados tributarios, en tanto que destinatarios de la misma, precisamente en contra de sus intereses, claramente. Sino porque, además, no parece tener en principio mucho interés para un sujeto aceptar voluntariamente ser notificado electrónicamente, cuando quién debe practicar la misma es precisamente la Administración tributaria, ella es la que está obligada por ley a notificar dentro del plazo máximo de resolución de los procedimientos y a hacerlo correctamente para que ese acto o resolución sea eficaz y, además, será también la que deba asumir los posibles efectos adversos que le puede reportar, en muchos casos, el retraso en practicarla así como el no hacerlo como corresponde.

Desde este punto de vista, parece que la aceptación por los sujetos de la práctica de notificaciones electrónicas por parte de la Administración tributaria, no les va a reportar prácticamente nada beneficioso para mejorar su posición como ciudadanos en sus relaciones fiscales con ésta; lo cual no quiere decir tampoco que les vaya a perjudicar necesariamente, más allá de los inconvenientes que le puede acarrear y que ya hemos señalados. Teniendo en cuenta, además, que si deciden no hacerlo, si no optan voluntariamente por este modo digital para recibir las comunicaciones administrativas al no beneficiarles en absoluto, quien asumirá las posibles dificultades, encarecimientos o perjuicios de tener que notificar personal o postalmente a los obligados tributarios, habrá de ser precisamente quién debe llevar a práctica esas notificaciones en plazo, la Administración tributaria. Por tanto, no creemos que se vaya a generalizar, por lo menos en el corto o medio plazo, al menos mientras no se delimiten mejor y se mejoren ostensiblemente los efectos y consecuencias de su práctica a todos los niveles.

público por medios electrónicos, desde el **31 de diciembre de 2022**, y que ha sustituido a la **Dirección Electrónica Habilitada (DEH)**; aunque ha tenido un cierto período de adaptación.

⁸⁶ Y que puede consultar en el portal de la página web de la Agencia Tributaria "*Notificaciones Electrónicas*" como en *notificaciones.060.es*.

IV. PERSPECTIVAS A CONSIDERAR PARA EL FUTURO

Estamos totalmente de acuerdo en que “debemos plantearnos si los contribuyentes no tienen derecho, en el contexto de la sociedad de la información, a recibir un trato digital que simplifique sus gestiones, que les libere de complejos procesos de declaración e ingreso tributario, que les atribuya la necesaria certidumbre de estar haciendo lo correcto por encima de las vicisitudes de la norma fiscal sujeta a numerosos cambios. Para eso, para avanzar en el cumplimiento tributario, el uso de herramientas informáticas es hoy imprescindible”⁸⁷ a cargo de su Administración pública que, en definitiva, y como instrumento de actuación del Estado en su conjunto, debe velar por el bienestar y progreso de todos los ciudadanos.

Si, además, de lo que se trata es de relacionarse en concreto con la Administración tributaria, la encargada de dar cumplimiento a la fiscalidad que consagra nuestra Constitución al establecer el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en su art. 31.1 CE, tanto a la hora de ejercer nuestros derechos y exigir que se respeten nuestras garantías legales, como cuando debemos cumplir con nuestras numerosas obligaciones y deberes tributarios; tomar en consideración las múltiples posibilidades que nos proporcionan las herramientas informáticas, la digitalización de procedimientos y actuaciones así como los medios y técnicas electrónicos; no es sólo una opción propia recomendable de una Buena Administración tributaria sino incluso, nos atrevemos a decir, casi una exigencia en el momento presente para ayudar a todos los ciudadanos que son, a fin de cuentas, sujetos de la fiscalidad y obligados tributarios en general.

En el texto de este trabajo hemos comentado ya cuál es nuestra visión y perspectiva en relación con la prestación de servicios asistenciales digitales, el desarrollo de los procedimientos tributarios por dichos medios, la consecución de actuaciones automatizadas, fundamentalmente para dictar resoluciones, y la posible práctica de notificaciones electrónicas en el seno de la Administración tributaria, así como su posible contribución o no a la solución de los muchos problemas que acarrea nuestro país y que deben afrontar, día a día, sus habitantes a todos los niveles, entre ellos el fiscal; razón por la cual no vamos a reiterar aquí nuestros argumentos y reflexiones para evitar reiteraciones innecesarias e improductivas. Hay mucho margen todavía de mejora en su empleo y utilización, y desde luego también, en la incorporación de nuevas iniciativas innovadoras al respecto en el contexto actual, siempre en línea con el objetivo que nos hemos marcado en este trabajo, algunas de ellas igualmente apuntadas en su redacción; sólo cabe esperar que se atienda a lo que es, no sólo una demanda social, sino más bien un clamor generalizado que surge desde todos los ámbitos de nuestro país, que puede tener mucho eco y respuesta desde los estudiosos y tratadistas de esta disciplina para aportar soluciones o, al menos, para contribuir a su imprescindible mejora y avance.

⁸⁷ HURTADO PUERTA, cit., pg. 181.

El proceso imparable de digitalización que venimos protagonizando desde hace ya bastante tiempo en nuestra sociedad, unido al desarrollo constante, cada vez más rápido y de mayor envergadura en cuanto a las nuevas tecnologías disponibles como el Big data, la Inteligencia Artificial, el internet de las cosas, la economía del dato, etc., y todo lo que ello lleva consigo, debería traducirse igualmente, aun prioritariamente, en mejorar la vida de las personas, facilitando sus tareas diarias y agilizando su actuar cotidiano; y desde esta óptica, y sólo desde este punto de vista, nos atrevemos a ser, queremos ser incluso ciertamente optimistas, confiando en que la regulación, el diseño así como la implementación de las conductas que desarrolla la Administración tributaria, unidas a las actuaciones que lleven a cabo los particulares en dicho entorno, se beneficien de todas esas posibilidades de mejora, simplificación, agilización, garantía y aseguramiento que puede aportar, sin duda, esa digitalización en sus relaciones habituales como realidad tangible y muy prometedora. Esperemos que así sea por el bien de todos.



Atribución, No Comercial, Sin Derivadas:

Revista Iberoamericana de Gobierno Local by CIGOB is licensed under **CC BY-NC-ND 4.0**

No se permite un uso comercial ni la generación de obras derivadas.

RIGL. ISSN: 2173-8254

NÚMERO 26

JUNIO 2024

V. BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. (2021), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- ALONSO MURILLO, F. (2021), “Los derechos fundamentales como límites al empleo de Inteligencia Artificial en los procedimientos tributarios”, en SERRANO ANTÓN, F., *Inteligencia Artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Cizur Menor: Thomson Reuters, Aranzadi.
- BERNING PRIETO A.D. (2022), “Implicaciones de la inteligencia artificial y los algoritmos en el sector público y sus particularidades en la Administración Tributaria”, en OLIVARES OLIVARES B.D., *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria. Retos ante la gestión tecnológica*, Madrid: Ciss.
- BERNING PRIETO A.D. (2019), *Validez e invalidez de los actos administrativos en soporte electrónico*, Cizur Menor: Thomson-Reuters Aranzadi.
- BILBAO ESTRADA, I. (2019), “Disrupción tecnológica y Administración tributaria: deber de contribuir, lucha contra el fraude, y derechos y garantías del contribuyente”, en ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital*, Cizur Menor: Thomson Reuters, Aranzadi.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. y QUINTAS SEARA, A. (2015), *Cumplimiento tributario cooperativo y Buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Madrid: Thomson Reuters Civitas.
- CÁMARA BARROSO M.C (2022), “La modernización de la Agencia Tributaria y la asistencia virtual al contribuyente como medidas de prevención contra el fraude fiscal”, en OLIVARES OLIVARES B.D., *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria. Retos ante la gestión tecnológica*, Madrid: Ciss.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2016), “Notificaciones electrónicas y principios constitucionales”, en BOSCH CHOLBI, J.L., *Comentarios a la LGT al hilo de su reforma*, Madrid: Wolters Kluwer-AEDAF.

- CORONELLO, S.E. (2021), “La digitalización de los procedimientos tributarios y el principio constitucional de tutela judicial efectiva”, en SERRANO ANTÓN, F., *Inteligencia Artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Cizur Menor: Thomson Reuters, Aranzadi.
- COTINO HUESO, L. (2023), *La digitalización en las Administraciones públicas en España*, Madrid: Fundación Alternativas.
- DÍAZ CALVARRO J.M. (2020), “Garantías de los derechos de los obligados tributarios. Los principios de seguridad y transparencia ante el uso de la informática decisional en la administración tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, 36: 219-248.
- DIRECCIÓN DE ESTUDIOS, IEF (2020), “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2019”, *Documentos de Trabajo*, 9: 1-80.
- FUNDACIÓN NOVAGOB (2022), *Misiones de la Administración pública. Hacia una transformación radical con personas y valores*, <https://novagob.org/wp-content/uploads/2022/07/Misiones-Administracion-Publica-NovaGob.pdf>.
- GAMERO CASADO, E. (2023), “Sistemas automatizados de toma de decisiones en el Derecho Administrativo Español”, *Revista General de Derecho Administrativo*, 63: 1-12.
- GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. (2020), “Inteligencia Artificial y Administración tributaria”, en SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- HIGUERAS HUESO, M.L. (2021), “Las notificaciones administrativas electrónicas en el ámbito tributario: sujetos obligados, trascendencia del aviso en la validez de la notificación, tutela judicial efectiva y principio de confianza legítima”, *Actualidad Administrativa*, 10.
- HURTADO PUERTA, J. (2020) “Big data y la gestión tributaria”, en SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M. (2020), *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- NAVARRO EGEEA, M. (2021), *Hacia un entorno digital más garantista: las relaciones tributarias electrónicas*, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

- OLIVER CUELLO, R. (2009), “La regulación de la administración electrónica tributaria”, en DELGADO GARCÍA, A.M. y OLIVER CUELLO, R., *Administración Electrónica Tributaria*, Barcelona: Bosch.
- PONTÓN ARICHA, T. (2019), “La nueva Administración tributaria electrónica: visión panorámica”, en ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital*, Cizur Menor: Thomson Reuters, Aranzadi.



Atribución, No Comercial, Sin Derivadas:

Revista Iberoamericana de Gobierno Local by CIGOB is licensed under **CC BY-NC-ND 4.0**
No se permite un uso comercial ni la generación de obras derivadas.

RIGL. ISSN: 2173-8254
NÚMERO 26
JUNIO 2024