



**Universitat Oberta
de Catalunya**

www.uoc.edu

**Los deberes de información y asistencia de la
Administración tributaria: Análisis jurídico
y estudio del impacto de las Tecnologías de la
Información y la Comunicación**

Tesis doctoral presentada por

Irene Rovira Ferrer

Directores:

Dra. Ana María Delgado García y Dr. Rafael Oliver Cuello

Programa de Doctorado en Sociedad de la Información y el Conocimiento

Internet Interdisciplinary Institute

Universitat Oberta de Catalunya

Febrero 2010

ABREVIATURAS

AC	Autoridad Certificadora
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AGE	Administración General del Estado
AN	Audiencia Nacional
BOE	Boletín Oficial del Estado
CA	Cuadernos de Actualidad
CAT	Centro de Atención Telefónica
CATIT	Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria
CC	Código Civil
CCAA	Comunidades Autónomas
CCom.	Código de Comercio
CIS	Centro de Investigaciones Sociológicas
CE	Constitución Española
CEF	Centro de Estudios Fiscales
CIF	Código de Identificación Fiscal
CJ	Cuadernos Jurídicos
CP	Código Penal
CT	Crónica Tributaria
DA	Documentación Administrativa
DGC	Dirección General del Catastro
DGCHT	Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales
DGT	Dirección General de Tributos
DIT	Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria
DNI	Documento Nacional de Identidad
e-Administración	Administración electrónica
EDI	<i>Electronic Data Interchange</i>
e-DNI	Documento Nacional de Identidad electrónico
FNMT	Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda
GF	Gaceta Fiscal
HPECA	Hacienda Pública Española. Cuadernos de Actualidad

IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IAV	Información Arancelaria Vinculante en relación con la clasificación de mercancías en la nomenclatura específica
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
I+D+i	Investigación, desarrollo e innovación tecnológica
IDP	Revista de Internet, Derecho y Política
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IIEE	Impuestos Especiales
INAP	Instituto Nacional de Administración Pública
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
ISD	Impuesto de Sucesiones y Donaciones
ITPAJCD	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVO	Información Vinculante en materia de Origen
LAECSP	Ley de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos
LCA	Ley de Contratación Administrativa
LCI	Ley del Catastro inmobiliario
LDC	Línea Directa del Catastro
LDGC	Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LEF	Ley de Firma Electrónica
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LPA	Ley del Procedimiento Administrativo
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
LOFAGE	Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado
LOPDCP	Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal

LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
NIF	Número de Identificación Fiscal
NRC	Número de Referencia Completo
PADRE	Programa de Ayuda para la confección de la Declaración de la Renta
PAPI	Puntos de Acceso Público a Internet
PIC	Puntos de Información Catastral
QF	Quincena Fiscal
RAE	Real Academia Española
RD	Real Decreto
RADNT	Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías
RCE	Revista de Contratación Electrónica
RCT	Revista de Contabilidad y Tributación
RDI	Revista de Derecho Informático
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
REF	Revista de Estudios Financieros
RGIT	Reglamento General de la Inspección de los Tributos
RIF	Revista de Información Fiscal
RTT	Revista Técnica Tributaria
RVAP	Revista Vasca de Administración Pública
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TDT	Televisión Digital Terrestre
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TF	Tribuna Fiscal
TIC	Tecnologías de la Información y la Comunicación
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
WWW	<i>World Wide Web</i>

ÍNDICE

ABREVIATURAS	3
ÍNDICE.....	7
INTRODUCCIÓN.....	15
PARTE I: LA INCORPORACIÓN DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LA COMUNICACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA.....	21
1. La sociedad de la información y el conocimiento	21
1.1. El reconocimiento del impacto de las TIC por parte de los poderes públicos europeos.....	24
1.2. El reconocimiento del impacto de las TIC por parte de los poderes públicos estatales.....	29
2. El sistema de funcionamiento de la Administración tributaria	34
2.1. Evolución del concepto y del funcionamiento de las Administraciones públicas.....	34
2.1.1. La Administración burocrática.....	35
2.1.2. La Administración recepticia.....	36
2.1.3. La Administración en red.....	38
2.2. La Administración electrónica.....	40
2.3. La evolución de la Administración tributaria.....	43
3. La regulación de las Tecnologías de la Información y la Comunicación en la Administración tributaria.....	49
3.1. La evolución normativa de las TIC en el ámbito tributario.....	49
3.1.1. Las primeras referencias legales a las TIC por parte de la Ley 30/1992.....	50
3.1.1.1. La primera habilitación legal para la introducción de las nuevas tecnologías.....	51
3.1.1.2. El desarrollo del artículo 45 por parte del Real Decreto 263/1996.....	54
3.1.1.3. La introducción de los registros telemáticos.....	55
3.1.1.4. El primer reconocimiento de las notificaciones telemáticas.....	57
3.1.1.5. La introducción de la Disposición adicional decimoctava.....	59
3.1.2. Las primeras referencias legales en el ámbito tributario por parte de las modificaciones a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.....	61
3.1.3. Las primeras referencias europeas a la firma electrónica traspuestas por el Real Decreto-Ley 14/1999.....	63
3.1.4. El desarrollo de la actuación telemática de la colaboración social a través del Real Decreto 1377/2002.....	64
3.2. La regulación actual de las TIC en el ámbito tributario.....	66
3.2.1. Las principales innovaciones en relación con las nuevas tecnologías aportadas por la Ley General Tributaria 58/2003.....	66
3.2.1.1. La habilitación legal del artículo 96 de la LGT de 2003 y el primer reconocimiento de las imágenes electrónicas y de la actuación administrativa automatizada.....	68
3.2.1.2. La aportación electrónica de los libros registro y el reconocimiento del pago telemático.....	70

3.2.1.3. La extensión de la actuación electrónica de la colaboración social	70
3.2.1.4. La incorporación de las TIC en los deberes de información y asistencia.....	71
3.2.1.5. La utilización preferente de las TIC en la cesión de datos entre Administraciones	71
3.2.1.6. La interposición, tramitación y resolución electrónica de las reclamaciones económico-administrativas	72
3.2.1.7. La utilización de las TIC en las notificaciones por comparecencia	72
3.2.2. El desarrollo definitivo de la firma electrónica por parte de la Ley 59/2003	72
3.2.3. El Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación y las primeras referencias al procedimiento electrónico de embargo de bienes.....	74
3.2.4. La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos y su desarrollo por parte del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre	75
3.2.4.1. El derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración	78
3.2.4.2. El estatuto jurídico de los ciudadanos en sus relaciones electrónicas con la Administración.....	80
3.2.4.3. El desarrollo de los documentos, las copias y los archivos electrónicos.....	87
3.2.4.4. El reconocimiento de la interoperabilidad de los registros electrónicos.....	91
3.2.4.5. El reconocimiento de las comunicaciones electrónicas.....	92
3.2.4.6. El desarrollo y la posibilidad de imposición de las notificaciones electrónicas	93
3.2.4.7. El desarrollo de la actuación automatizada y su extensión a todo el ámbito de la Administración Pública	94
3.2.4.8. Aplicación de la LAECSP en el ámbito tributario	95
3.2.5. El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.....	99
4. Aplicación de las TIC en la Administración tributaria	103
4.1. La firma electrónica como base de las principales aplicaciones	103
4.1.1. Evolución normativa	103
4.1.2. El concepto de firma electrónica y las diferentes clases contempladas por la Ley.....	107
4.1.2.1. La firma electrónica simple	109
4.1.2.2. La firma electrónica avanzada.....	110
4.1.2.3. La firma electrónica reconocida	110
4.1.3. El concepto de los certificados de usuario.....	112
4.1.4. El funcionamiento de la firma electrónica basada en la criptografía asimétrica.....	115
4.1.5. Las Autoridades de Certificación	116
4.1.6. Las personas jurídicas como firmantes.....	121
4.1.7. Los sistemas de firma electrónica admitidos por la Administración tributaria	125
4.1.8. El DNI electrónico.....	127

4.2. Aspectos generales de la utilización de las TIC por parte de la Administración tributaria.....	133
4.2.1. La obligación de disponer de los medios técnicos por parte de la Administración tributaria y la utilización del software libre.....	133
4.2.2. La aprobación e incorporación administrativa de los programas y las aplicaciones informáticas	139
4.2.3. La actuación administrativa automatizada	143
4.2.4. La imposición de la vía electrónica a los ciudadanos en sus relaciones con la Administración tributaria.....	148
4.3. Las principales aplicaciones de las TIC en la Administración tributaria	152
4.3.1. El portal virtual de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria	152
4.3.1.1. Evolución del portal virtual de la AEAT.....	152
4.3.1.2. Contenido del portal virtual de la AEAT.....	157
4.3.2. Los registros electrónicos.....	159
4.3.3. Las notificaciones electrónicas.....	166
4.3.4. Las comunicaciones electrónicas.....	174
4.3.5. La presentación electrónica de declaraciones tributarias	177
4.3.5.1. El sistema EDI.....	179
4.3.5.2. El sistema EDITRAN.....	181
4.3.5.3. La utilización de Internet.....	183
4.3.5.4. Consideraciones generales.....	188
4.3.6. El deber de facturación y los deberes contables y registrales a través de medios electrónicos	192
4.3.6.1. El deber de facturación.....	193
4.3.6.2. La llevanza de los deberes contables y registrales a través de los nuevos medios	197
4.3.7. La solicitud, emisión y comprobación electrónica de certificados tributarios.....	199
4.3.8. El pago electrónico	202
4.3.9. El procedimiento electrónico de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de depósito para diligencias de cuantía igual o inferior a 20.000 €	206
4.3.10. El procedimiento electrónico de participación en la enajenación de bienes.....	209
4.3.10.1. El procedimiento para la constitución electrónica de depósitos y fianzas.....	210
4.3.10.2. El procedimiento para la participación electrónica en subastas de bienes embargados por la AEAT.....	210
4.3.10.3. El procedimiento para el ingreso electrónico del depósito constituido y del precio de remate en la cuenta del Tesoro.....	212
4.3.10.4. El procedimiento para la devolución electrónica del depósito constituido	212
4.3.10.5. El procedimiento electrónico para la participación en el procedimiento de adjudicación directa de bienes embargados por la AEAT	213
4.3.11. La presentación electrónica de recursos y otras solicitudes de carácter tributario	214
4.3.12. La presentación telemática de denuncias.....	216

PARTE II: LOS DEBERES DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS: ESENCIA, CONCEPTUALIZACIÓN Y DELIMITACIÓN DE SU CONTENIDO	221
1. El nuevo marco de relaciones entre la Administración y el ciudadano.....	221
2. La información y la asistencia en la Administración tributaria	222
3. La comunicación pública y la información administrativa	224
4. La evolución normativa de los deberes de información y asistencia	227
4.1. La primera previsión de la información administrativa por parte de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958	228
4.2. El primer reconocimiento normativo de los deberes de información y asistencia en el ámbito tributario por parte del Real Decreto 939/1986.....	229
4.3. La extensión del deber a todos los órganos de la AEAT por parte de la Ley 31/1990	230
4.4. La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común 30/1992 y su reconocimiento del deber de información asistencia como una obligación exigible a toda la Administración Pública	231
4.5. La generalización de los deberes de información y asistencia por parte de la Ley 25/1995	234
4.6. El desarrollo del contenido del deber de información y atención al ciudadano por parte del Real Decreto 208/1996	235
4.7. La utilización de medios telefónicos, informáticos y telemáticos para la prestación del deber reconocida en la Ley 6/1997	238
4.8. La especificación de los deberes de información y asistencia en la Ley 1/1998 y su primera formulación como derecho de los obligados tributarios..	240
4.9. La potenciación de los deberes de información y asistencia en la Ley General Tributaria de 2003.....	245
4.10. La inclusión digital ciudadana como parte de los deberes de información y asistencia incorporada por la Ley 11/2007	250
4.11. La ampliación del uso de las TIC en las actuaciones de información y, especialmente, de asistencia por parte del Real Decreto 1065/2007.....	255
5. Conceptualización de los deberes de información y la asistencia	260
5.1. Delimitación y finalidades de los deberes de información y asistencia	260
5.2. Definición y características de los deberes de información y asistencia	263
6. Fundamentos de los deberes de información y asistencia.....	267
6.1. Fundamentos materiales	267
6.2. Fundamentos jurídicos.....	268
7. Distinción de figuras afines	272
8. Clasificación de las actuaciones de información y asistencia	278
8.1. En función del contenido	278
8.2. En función de los destinatarios	279
8.3. En función de la forma de iniciación.....	279
8.4. En función de las vías	280
8.5. En función del tiempo.....	280

8.6. En función de sus efectos	281
9. Actuaciones que conforman el deber de información	281
9.1. Actuaciones expresamente previstas por la normativa como parte del deber de información.....	282
9.1.1. Las publicaciones	283
9.1.1.1. La publicación de los textos normativos actualizados y de la relación de las nuevas disposiciones	283
9.1.1.2. La publicación de las contestaciones a las consultas tributarias escritas	286
9.1.1.3. La publicación de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos	287
9.1.2. Comunicaciones y actuaciones de información	289
9.1.2.1. El deber de informar a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria	290
9.1.2.2. La facilitación de la consulta a las bases de datos informatizadas que contienen criterios administrativos	294
9.1.2.3. Las comunicaciones.....	297
9.1.2.4. El suministro del texto íntegro de consultas o resoluciones concretas a petición de los obligados tributarios.....	298
9.1.2.5. La contestación a las solicitudes de información tributaria de los obligados tributarios	300
9.1.3. La contestación a las consultas tributarias escritas.....	306
9.1.4. El suministro de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles	312
9.1.5. La elaboración de acuerdos previos de valoración.....	316
9.1.6. La emisión de certificados tributarios	319
9.2. Actuaciones no contempladas por la normativa como parte del deber de información.....	321
9.2.1. El suministro de información por parte de la Inspección de los Tributos al inicio de las actuaciones inspectoras	321
9.2.2. Las campañas de publicidad.....	322
9.2.3. Las actuaciones pedagógicas de la Administración	323
9.2.4. El servicio de comunicación de las novedades publicadas en la sede electrónica de la Agencia Tributaria a través del correo electrónico	324
9.2.5. El simulador de cálculo de las próximas declaraciones del IRPF	324
9.2.6. El suministro de información por parte del Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria.....	325
9.2.7. El suministro de información arancelaria vinculante	326
9.2.8. La puesta a disposición de información a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria	330
9.2.9. Las actuaciones de información catastral	330
9.2.10. Los informes vinculantes del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio sobre el cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos	333
10. Actuaciones que conforman el deber de asistencia	336
10.1. Actuaciones expresamente previstas por la normativa como parte del deber de asistencia.....	336
10.1.1. La elaboración de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos por parte de la Administración tributaria	337

10.1.2. La confección de un borrador de declaración.....	339
10.1.3. La puesta a disposición de programas informáticos de ayuda.....	342
10.2. Actuaciones no contempladas por la normativa como parte del deber de asistencia.....	345
10.2.1. La facilitación de modelos y formularios	345
10.2.2. La solicitud y obtención de etiquetas identificativas.....	346
10.2.3. El envío de datos fiscales que obran en poder de la Administración tributaria	348
10.2.4. La puesta a disposición de componentes específicos para la firma de facturas electrónicas y su verificación.....	349
10.2.5. La tramitación de quejas a través del Apartado de Correos de la Agencia Tributaria.....	350
10.2.6. La no aportación de datos ya obrantes en poder de la Administración tributaria actuante	350
10.2.7. La tramitación electrónica de datos entre la AEAT y las demás Administraciones Públicas con el fin de evitar la aportación de certificados tributarios	352
10.2.8. La actuación del Centro de Atención Telefónica y el servicio de atención telefónica de Renta Asistencia	353
10.2.9. Los servicios de las unidades de reconocimiento de voz	354
10.2.10. La actuación asistencial del Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria	355
10.2.11. El teléfono de cita previa	356
10.2.12. La comunicación telefónica de los eventuales errores en las declaraciones del IRPF	356
10.2.13. Los trámites tributarios electrónicos	357
10.2.14. La creación del registro electrónico de apoderamientos, sucesiones y representaciones legales	359
10.2.15. Actuaciones e iniciativas para fomentar la inclusión digital	362
10.2.15.1. Medidas para fomentar el acceso a los nuevos medios: los Puntos de Acceso Público a Internet, la búsqueda de una Administración multicanal y la incorporación del software libre	362
10.2.15.2. La apertura de la expedición de los certificados de usuario y el posterior reconocimiento e impulso del DNI electrónico.....	363
10.2.15.3. La simplificación de la vía electrónica.....	364
10.2.15.4. La permisión de la actuación electrónica de terceros representantes y, especialmente, de la colaboración social.....	365
10.2.15.5. Los Puntos de Atención Ciudadana.....	375
10.2.16. La actuación del Consejo para la Defensa del Contribuyente.....	375
PARTE III: ANÁLISIS DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA: ESTUDIO JURÍDICO Y DEL IMPACTO DE LAS TIC.....	381
1. Objeto de los deberes de información y asistencia	381
1.1. Objeto sobre el que recaen las actuaciones de información y asistencia.....	381
1.2. Puntualización de algunas características de ambos deberes	386
1.3. Especial referencia a la normativa sobre protección de datos de carácter personal.....	388
1.3.1. La protección de datos de carácter personal.....	388
1.3.2. Conexión con los deberes de información y asistencia	392

2. La obligación de prestar información y asistencia y el derecho a recibirlas.....	394
2.1. La formulación como deber.....	395
2.2. La formulación como derecho.....	397
3. Los sujetos del deber de información y asistencia.....	399
3.1. Los sujetos prestadores de los deberes.....	400
3.2. Los destinatarios de las actuaciones de información y asistencia.....	402
4. El tiempo en los deberes de información y asistencia.....	403
4.1. El momento de la solicitud o prestación.....	404
4.2. Los plazos para la solicitud y/o prestación.....	404
5. Las vías por las que se prestan los deberes de información y asistencia.....	409
5.1. La vía presencial.....	409
5.2. La vía postal.....	410
5.3. La vía de las publicaciones en papel.....	410
5.4. La vía electrónica.....	411
5.4.1. La vía de los medios de comunicación electrónicos.....	413
5.4.2. La vía telefónica.....	413
5.4.3. La vía de Internet.....	416
5.5. Los diferentes soportes de la información y la asistencia.....	417
6. Los efectos de los deberes de información y asistencia en caso de cumplimiento correcto.....	419
6.1. La vinculación de los obligados tributarios en relación con el contenido de las actuaciones de información y asistencia.....	419
6.2. La vinculación de la Administración tributaria en relación con el contenido de las actuaciones de información y asistencia.....	422
7. Los efectos en caso de cumplimiento incorrecto de los deberes de información y asistencia.....	427
7.1. La exención de responsabilidad por infracción tributaria derivada de los deberes de información y asistencia tributarios.....	428
7.1.1. Ámbito objetivo de la exoneración.....	431
7.1.2. Alcance de la exoneración.....	434
7.1.2.1. Los intereses de demora.....	435
7.1.2.2. Los recargos.....	442
7.2. La responsabilidad patrimonial de la Administración en relación con los deberes de información y asistencia.....	450
7.2.1. Fundamentos de la responsabilidad patrimonial administrativa en relación con la información y la asistencia.....	451
7.2.2. Características de la responsabilidad patrimonial administrativa.....	453
7.2.3. Elementos constitutivos de la responsabilidad patrimonial de la Administración.....	456
7.2.4. La responsabilidad patrimonial de la Administración a causa de la prestación (correcta o incorrecta) de los deberes de información y asistencia o a consecuencia de su incumplimiento.....	458
8. Los efectos de los deberes de información y asistencia en relación con su incumplimiento.....	461
8.1. Consideraciones generales.....	461

8.2. La reclamación de la prestación de los deberes en caso de inactividad	463
9. Análisis comparativo entre el deber de información y el de asistencia	466
9.1. Similitudes entre ambos deberes	466
9.2. Diferencias entre ambos deberes	469
10. Análisis global del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación en relación con los deberes de información y asistencia.....	470
10.1. La presencia de las TIC en los deberes de información y asistencia.....	471
10.1.1. La incorporación de las TIC en la AEAT.....	473
10.1.2. La incorporación de las TIC en las Administraciones tributarias autonómicas.....	475
10.1.3. La incorporación de las TIC en las Administraciones tributarias locales	480
10.2. Ventajas e inconvenientes de la incorporación de las TIC en relación con los deberes de información y asistencia	483
10.3. Consecuencias de la incorporación de las TIC en relación con los deberes de información y asistencia	487
CONCLUSIONES	491
BIBLIOGRAFÍA	507

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo principal la elaboración de un estudio jurídico completo sobre los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en relación directa con la incorporación, en este ámbito, de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (en adelante TIC). Así, se pretende llevar a cabo una valoración global del impacto de los nuevos medios en la aplicación de estos deberes, además de aportar una definición actualizada de su concepto, una determinación de su contenido, y una concreción de sus características y consecuencias jurídicas.

El revolucionario desarrollo tecnológico experimentado en el campo de la información y la comunicación en las dos últimas décadas ha marcado un antes y un después en muchos ámbitos de nuestra sociedad. Sin ir más lejos, estos cambios pueden observarse en las modificaciones del modo en que nos relacionamos, o en la generación de conceptos o realidades, tan impensables no hace demasiado tiempo, como el teletrabajo, la telemedicina o las universidades virtuales. La magnitud de estas transformaciones se concreta en el hecho de que incluso se ha llegado a hablar de la aparición de una nueva era, caracterizada especialmente por la denominada sociedad de la información y del conocimiento.

Como parte integrante y esencial de esta nueva realidad, la Administración pública se ha visto obligada a adoptar un papel pro-activo en la incorporación de las TIC, así como a dar respuesta a las nuevas necesidades ciudadanas y a velar para que el nuevo paradigma pueda asentarse de forma definitiva. En consecuencia, las TIC han comportado cambios importantes también en este ámbito, y es que su inclusión ha iniciado un nuevo estadio en su proceso evolutivo en el que se espera una auténtica transformación institucional.

En este sentido, la posibilidad de gestionar y transmitir electrónicamente la información permite la interconexión de los diferentes organismos administrativos, así como la reutilización de los diferentes contenidos y el despliegue de un mayor control. Asimismo, el empleo de las nuevas técnicas posibilita una agilización, simplificación y mejora sin precedentes de los servicios, trámites y procedimientos, disminuyendo, a la vez, sus costes y aumentando su corrección y calidad. De igual modo, las grandes ventajas derivadas de la comunicación electrónica han potenciado la interrelación de la Administración con la ciudadanía, lo que ha permitido tener un mejor conocimiento sobre sus necesidades, conseguir una mayor transparencia y requerir su colaboración.

Así pues, se ha generado un nuevo concepto de Administración que, centrado en los ciudadanos y basado en la interacción, ha repercutido directamente tanto en su funcionamiento como en su modelo organizativo. Esta nueva conceptualización pretende conseguir una institución abierta las 24 horas del día, la cual sea accesible de forma inmediata desde cualquier lugar del mundo, capaz de aumentar, mejorar y personalizar los servicios públicos ofrecidos y de dar respuesta a las necesidades de cada momento. Del mismo modo, pretende eliminar los desplazamientos, los tiempos de espera innecesarios y las barreras que ciertas discapacidades pueden imponer, descargando, al mismo tiempo, la actividad de los diferentes órganos administrativos e

incrementando su eficiencia, eficacia y corrección. Menos tiempo, más rendimiento y mayor calidad: tres elementos clave que avalan su viabilidad.

Todo este proceso transformador, fundamentado en el incremento de la interacción con los ciudadanos, ha encontrado su máximo exponente en el seno de la Administración tributaria, donde la inviabilidad del sistema tradicional de aplicación de los tributos ya había comportado la necesidad de adoptar técnicas de gestión en masa. En este sentido, la imposibilidad de practicar caso por caso los millones de liquidaciones anuales de las más importantes figuras impositivas y el carácter casi permanente de las relaciones jurídico-tributarias obligaron a requerir la participación de los ciudadanos, de modo que las autoliquidaciones y la imposición de numerosos deberes de información y colaboración se convirtieron en los principales mecanismos del nuevo modelo de funcionamiento.

Así, los ciudadanos pasaron a convertirse en los gestores primordiales de la aplicación de los tributos, cargando con la responsabilidad de conocer, interpretar y aplicar el complejo, cambiante y, a veces, incluso deficiente ordenamiento tributario. Por ello, y por la propia operatividad del nuevo sistema, la reducción de la actividad administrativa a las labores de control, corrección y sanción debía compensarse con una fuerte prestación de los deberes de información y asistencia (es decir, con la potenciación de las labores encaminadas a transmitir las informaciones necesarias para el ejercicio de los derechos y cumplimiento de las obligaciones tributarias y con el fomento de los recursos de auxilio pertinentes para su correcta tramitación), punto en el que las ventajas implícitas en el uso de las TIC resultan susceptibles de aportar grandes beneficios.

Sin embargo, la regulación de estos deberes no ha conseguido estar a la altura de su relevancia, en tanto que la normativa se ha limitado a contemplar su reconocimiento general (artículo 85.1 de la LGT y 62 del RD 1065/2007) y a señalar algunas de las actuaciones por las que pueden verse cumplidos (artículo 85.2 de la LGT y 63 a 78 del RD 1065/2007). Además, los regímenes jurídicos de estas actuaciones difieren en gran medida, y contienen, en muchos aspectos, un marcado carácter programático. Consecuentemente, aún no existe una definición clara de cada uno de estos deberes ni una delimitación de los instrumentos que conforman su contenido, por lo que tampoco se ha podido elaborar la regulación completa de sus características ni la previsión de los diferentes efectos jurídicos que se pueden desprender.

Además, aparte de la normativa, tampoco la doctrina ha abordado tales cuestiones, y es que, a pesar de que exista una amplia variedad de monografías acerca de algunas de las actuaciones que pueden darles cumplimiento, sólo se han escrito dos libros que versan específicamente sobre los deberes de información y asistencia: *La información administrativa a los contribuyentes*, de Juan Manuel Barquero Estevan, y *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, de Ana M^a Delgado García y Rafael Oliver Cuello.

No obstante, y a pesar de ser excelentes trabajos, el primero analiza únicamente el deber de información y sólo con base en los instrumentos previstos en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, mientras que en el segundo, donde se abordan conjuntamente ambos deberes y se tienen en cuenta las previsiones de la LGT de 2003, no se contemplan las previsiones del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de

gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, ni, sobre todo, las de la Ley básica en materia de Administración electrónica: la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. Asimismo, en ninguno de los dos casos se analiza de forma específica el impacto de las TIC en la materia ni la concreta actuación administrativa y normativa al respecto, de modo que los eventuales cambios o consecuencias que de ello se derivan constituyen un campo de estudio completamente inédito.

Así pues, la importancia y la actualidad del presente trabajo radica en la voluntad de ofrecer una radiografía fehaciente del estado actual de los deberes de información y asistencia, analizando especialmente su régimen jurídico tras la incorporación de las TIC en el seno de la Administración tributaria. En este sentido, y con el fin de dotar a ambos deberes de la relevancia que merecen, han procurado detectarse las principales debilidades y carencias normativas y las consideraciones y propuestas más adecuadas al respecto, esperando que todo ello pueda ayudar a mejorar su configuración y a proponer las bases para aumentar su eficacia (en particular, como ya se apuntaba, en el nuevo contexto tecnológico).

Para ello, esta tesis se ha estructurado en cinco grandes apartados:

En primer lugar, se ha analizado el papel que ha adoptado la Administración pública ante la aparición de las TIC y las principales consecuencias a nivel institucional que se han derivado del mismo. Este estudio ha permitido valorar con mayor profundidad la presencia de los nuevos medios en el ámbito de la Administración tributaria, donde, además de observar los cambios mencionados, se ha procurado estudiar la principal normativa producida al respecto y las aplicaciones incorporadas de más trascendencia (Parte I).

En segundo lugar, se ha abordado el estudio de la contextualización, los fundamentos y la evolución jurídica de los deberes de información y asistencia, a través del cual se ha llegado a una propuesta de definición de cada uno de sus conceptos (Parte II).

En tercer lugar, y a partir de esta conceptualización, se ha llevado a cabo la enumeración de las distintas actuaciones realizadas o relacionadas con la Administración tributaria que pueden ser catalogadas como instrumentos para su prestación, lo que ha permitido acabar de configurar los deberes de información y asistencia delimitando su contenido (Parte II).

En cuarto lugar, se ha realizado un análisis jurídico completo de los deberes de información y asistencia con base en las diferentes actuaciones señaladas, determinando especialmente sus aspectos más formales, sus principales características y los efectos y consecuencias jurídicas que pueden derivar de su prestación o incumplimiento. Es en este punto donde se ha procurado poner de manifiesto las principales incoherencias, debilidades y carencias normativas existentes, apuntando, al mismo tiempo, las soluciones o modos de proceder que se han considerado más pertinentes. Asimismo, se ha utilizado este examen para observar la relación que existe entre ambos deberes y las similitudes y diferencias que presentan (Parte III).

Y finalmente, en quinto lugar, se ha llevado a cabo una valoración de la incidencia que ha tenido y tiene el empleo de las TIC con respecto a cada uno de los diferentes aspectos anteriormente mencionados, detectando, al mismo tiempo, las principales dificultades y problemas normativos que se plantean. De este modo, se ha podido elaborar un análisis final sobre las ventajas e inconvenientes de su empleo, consiguiendo una imagen global del estado actual de los deberes de información y asistencia (Parte III).

Con base en la importancia de los cambios profundos y acelerados en el seno de la actividad administrativa a consecuencia de la incorporación de las TIC, y teniendo en cuenta la reacción pro-activa de la Administración ante la incorporación de estas nuevas tecnologías, se han planteado las siguientes hipótesis de trabajo:

En primer lugar, que los deberes de información y asistencia ocupan un papel crucial en el modelo actual de funcionamiento de la Administración tributaria, considerando que, además de resultar exigibles para la propia viabilidad del sistema, resultan imprescindibles para el respeto a los derechos de los obligados tributarios.

En segundo lugar, que el factor clave para dotar a ambos deberes de la importancia que merecen es su regulación, aunque su régimen jurídico aún se encuentra pendiente de desarrollo y, sobre todo, de consolidación.

En tercer lugar, que el desarrollo, la eficacia y la correcta prestación de los deberes de información y asistencia se han convertido en uno de los principales objetivos de la Administración tributaria, la cual ha invertido grandes esfuerzos en su potenciación centrados, en gran medida, en la incorporación del uso de las TIC.

Y finalmente, en cuarto lugar, que las TIC han comportado importantes transformaciones en el seno de los deberes de información y asistencia, reconfigurando su conceptualización, transformando algunos de sus aspectos y consiguiendo una eficacia sin precedentes en relación con su prestación.

Por lo que respecta a la metodología con la que se ha procurado dar respuesta a los diferentes retos propuestos, se ha centrado básicamente en el análisis e interpretación de las fuentes normativas del ordenamiento jurídico tributario (donde, además del derecho propio, operan supletoriamente las disposiciones del Derecho administrativo y las previsiones del Derecho común), así como de las respectivas posiciones jurisprudenciales y de las diferentes opiniones doctrinales (especialmente en aquellos casos donde se detecten incoherencias, lagunas, imprecisiones o debilidades).

Sin embargo, teniendo en cuenta que la Administración tributaria española es la más avanzada de Europa en relación con la incorporación de las TIC y todo un referente internacional (tanto desde el punto de vista normativo como material), es importante destacar que se ha considerado justificado no dedicar un apartado expreso al análisis del derecho comparado, lo mismo que ha ocurrido en relación con la normativa de los deberes de información y asistencia con base en las diferencias entre los sistemas tributarios de cada país. No obstante, ello no ha impedido que, en algunos puntos o aspectos concretos en los que pudiera resultar de interés, se haya hecho remisión expresa a diferentes consideraciones normativas, jurisprudenciales y doctrinales relativas a ordenamientos tributarios extranjeros (principalmente a los de Italia y

Alemania), pues algunas de las cuestiones específicas que aquí se abordan también se han planteado en otros países.

Asimismo, se ha tratado de completar esta metodología con el examen de las diferentes aplicaciones tecnológicas que ha incorporado la Administración tributaria, si bien se han estudiado con mayor profundidad aquellas destinadas a dar cumplimiento a los deberes de información y asistencia. En relación con éstas, se ha centrado una mayor atención en aquellos trámites y servicios ofrecidos a través de la sede electrónica de la Administración Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), y es que, si bien se ha realizado una breve observación general sobre la situación de las Administraciones autonómicas y locales, los principales resultados se encuentran en la Administración estatal.

Como es evidente, ésta es la Administración que cuenta con la mayor disponibilidad presupuestaria, la que ve maximizados los beneficios del empleo de las TIC y la única que no se enfrenta a fuertes desequilibrios territoriales, por lo que no es de extrañar que ésta haya sido la más desarrollada. Así, su examen es el que ha permitido realmente conocer y valorar las diferentes posibilidades de obtener información y asistencia a través de Internet (su funcionamiento, su acceso, su calidad, su complejidad, etc.), y es que, a partir de las respectivas estadísticas de utilización que también ofrece, se ha podido incluso conocer la respuesta ciudadana al respecto.

Finalmente, deben ponerse de manifiesto las dificultades que han aparecido a la hora de afrontar el presente trabajo, destacando, en primer lugar, el carácter innovador de la temática y, en consecuencia, su estado inicial de desarrollo. En este sentido, tanto la implementación de las diferentes aplicaciones y recursos técnicos como su regulación aún se encuentran lejos de llegar a su asentamiento definitivo, y es que, aparte de la complejidad que entraña su adaptación, las propias características de la tecnología conllevan que sea un campo en continua evolución.

Por consiguiente, la constante producción y modificación normativa ha obstaculizado seriamente la valoración de las diferentes cuestiones, y más teniendo en cuenta la evidente complejidad técnica que supone para un jurista la concepción y manejo de muchos de los términos aquí imprescindibles.

Asimismo, y por lo que al objeto de la tesis se refiere, no ha resultado fácil depurar la fina línea que separa el deber de información del de asistencia, igual que la elaboración de una propuesta coherente de clasificación de las actuaciones que conforman su contenido ha sido difícil de encontrar. No obstante, el interés de la temática planteada y la necesidad de vencer dichos obstáculos han justificado plenamente el reto de afrontar su superación.

PARTE I: LA INCORPORACIÓN DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LA COMUNICACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA

1. La sociedad de la información y el conocimiento

La digitalización de cualquier tipo de información, la posibilidad de transmitirla y gestionarla, el aumento de capacidad de las redes y el lanzamiento de satélites de telecomunicaciones han sido los factores clave del gran desarrollo tecnológico experimentado en el ámbito de la información y las comunicaciones en los últimos tiempos, el cual, junto a la instalación de grandes infraestructuras tecnológicas, a la reutilización de redes telefónicas o eléctricas ya existentes y a la creación de productos y servicios basados en estándares abiertos, ha dado como resultado la aparición de una nueva realidad: la sociedad de la información y el conocimiento. Sin embargo, el elemento más significativo de todo este progreso ha sido la aparición de Internet, y es que, como señala GONZÁLEZ-ECHENIQUE, puede definirse esta nueva etapa como aquella en la que “los ciudadanos pueden acceder a cualquier conocimiento que integra el saber humano por medio de equipos que están conectados a redes de comunicaciones que confluyen en la red de redes (Internet)”¹.

De todos modos, el motivo que hace posible hablar de la constitución de una nueva sociedad no se encuentra propiamente en este revolucionario avance tecnológico, sino que la verdadera razón radica en las múltiples transformaciones que ha aportado en muchos ámbitos, conductas y aspectos fuertemente arraigados. En este sentido, ha impactado en campos tan diferentes como la economía (donde, por ejemplo, ha nacido el comercio electrónico), la enseñanza (como demuestran los cursos online), la comunicación (generalizándose el uso del chat o del correo electrónico), la cultura (donde, entre otros, ha cambiado la forma de investigar) o incluso en la normativa (ya que cada vez son más los textos jurídicos que le hacen referencia), lo cual ha venido acompañado de un largo etcétera de vocablos con conceptos tan inimaginables hace unas décadas como la telemedicina, el teletrabajo o las universidades virtuales. En definitiva, como resume ECHEVERRÍA, se ha modificado “la guerra, las finanzas, la organización empresarial, el trabajo, el comercio, la administración, la enseñanza, la medicina, el ocio, el arte y la cultura”², y es que hablamos de una transformación íntegra y de una revolución tecnológica similar a la que en su momento supuso la revolución industrial³.

Sin embargo, lo que en su caso fue la máquina de vapor, aquí han sido cuatro grandes procedimientos técnicos, los cuales, como se apuntaba, se concretan en la digitalización,

¹ GONZÁLEZ-ECHENIQUE, L.: *Sociedad de la Información*, Estudios Jurídicos. Abogados del Estado, nº 1, 2003, pág. 207.

² ECHEVERRÍA, J.: *La societat informacional. L'impacte de les tecnologies de la informació i les comunicacions sobre la societat*, en “Actes del I Congrés Internacional sobre Comunicació i Realitat celebrat a Barcelona el 18 i 20 de maig del 2000”, Trípod, número extra, Universitat Ramon Llull, Barcelona, 2000, pág. 13.

³ En el mismo sentido se pronuncia GAMERO, quien afirma que “el último cuarto de siglo XX ha dado lugar a una transformación radical de las sociedades contemporáneas equivalentes a las grandes revoluciones sociales que han marcado el cambio entre periodos históricos”, el origen de la cual “radica en la implantación de las tecnologías de la información y el conocimiento”. (GAMERO CASADO, E.: *Introducción a la Administración electrónica*, en “Legislación de Administración electrónica y de protección de datos”, Tecnos, Madrid, 2008, pág. 15).

la informatización, la telematización y la memorización multimedia. Así, la información de cualquier tipo (ya sean datos, textos, imágenes o sonidos) puede verse hoy en día digitalizada y traducida a bits, de la misma forma que, una vez reducida a ceros y unos, la informática es capaz de modificarla y reconvertirla en su formato original. Asimismo, la convergencia entre esta última y las telecomunicaciones ha hecho posible que la información pueda transmitirse de forma casi instantánea a través de redes de telecomunicaciones previamente digitalizadas, del mismo modo que la memorización multimedia ha permitido su almacenaje en soportes electrónicos de gran capacidad (CD-Rom, DVD, discos duros, pen drive, etc.). Así, además de poder exportar e importar información a nivel mundial y en tiempo prácticamente real, puede ser guardada y reutilizada en cualquier momento, y es que este nuevo sistema de almacenaje (distinto de la memoria mental o escrita) permite la organización, modificación y recuperación de datos con un gran ahorro de recursos y suma celeridad⁴.

De todos modos, como también se ha señalado, el elemento crucial que ha hecho posible esta nueva sociedad de la información (caracterizada precisamente por poner el conocimiento en el centro de todas las actividades y organizaciones) ha sido el nacimiento de las telecomunicaciones y, especialmente, de Internet, ya que, a pesar de no ser más que una red informática de transmisión de datos en formato digital para la comunicación global (es decir, una interconexión de miles de redes que, al compartir unos mismos protocolos y estándares de comunicación, pueden operar de forma conjunta), ha agilizado enormemente el procedimiento de la información y las relaciones de cualquier clase. Así, las grandes ventajas de su uso lo han convertido en una herramienta de transformación sin precedentes, la cual ha generado un mundo mucho más informado e intercomunicado⁵.

En este sentido, Internet constituye un sistema de información y comunicación a nivel internacional que cuenta con un acceso abierto, interactivo, inmediato y que no exige desplazamiento alguno, de la misma forma que puede realizarse con total independencia del día, hora o lugar (siempre y cuando, claro está, se encuentre abastecida su conexión). Por ello, su utilización ha conllevado un nuevo concepto de las coordenadas espacio-tiempo que se ha dado a conocer como “ciberspacio”, el cual es definido por la

⁴ Por ello, como señala GARCÍA, pueden definirse las TIC como aquellas tecnologías que permiten “la captura, tratamiento, almacenamiento, salida y difusión de la propia información”. (GARCÍA COPEIRO DEL VILLAR, C.: *Planificación de la Información en la Administración del Estado*, INAP, Madrid, 1986, pág. 75).

⁵ Muestra de sus grandes posibilidades es la evolución que ha experimentado su utilización, y es que en un principio apareció como una herramienta exclusiva del ejército. Así, el año 1969, Internet nació en EEUU como un programa militar nombrado ARPANET (Advanced Research Project Agency) destinado a posibilitar la interconexión de ordenadores militares a través de canales redundantes de forma que, a pesar de que algunas partes de la red fueran dañadas o destruidas durante la guerra, la comunicación pudiera operar. Posteriormente, teniendo en cuenta sus múltiples beneficios, su utilización se expandió al gobierno y la comunidad universitaria, del mismo modo que, años más tarde se hizo honor a su nombre (que proviene del acrónimo de las palabras inglesas International Network -red internacional-) y se abrió al resto de comunidad civil. Así, en los años 90 se introdujo la conocida World Wide Web y se consolidó como una red abierta de comunicación de alcance mundial. Para un mayor desarrollo véase, entre otros, CASTELLS, M.: *La galaxia Internet. Reflexiones sobre Internet, empresa y sociedad*, Plaza & Janés Editores-Areté, Madrid, 2001, págs. 23 y ss.; DELGADO KLOOS, C. y GARCÍA RUBIO, C.: *Historia de Internet*, en “Régimen jurídico de Internet”, La Ley, Madrid, 2002, págs. 87-100; MUÑOZ MACHADO, S.: *La regulación de la red. Poder y Derecho en Internet*, Taurus, Madrid, 2000, págs. 30-34; y FALLA AROCHE, S.: *Historia de Internet*, Maestros del Web (artículo en línea), 2006. Disponible en: <http://www.maestrosdelweb.com/editorial/Internethis>. (Fecha de consulta: 11 de noviembre de 2008).

RAE como un “ámbito artificial creado por medios informáticos”⁶. En él, la eliminación de las barreras físicas y el elevado grado de interacción llegan incluso a crear la sensación de que los usuarios separados por grandes distancias se encuentran en un mismo sitio, y es que la velocidad de transmisión que opera es prácticamente instantánea. Sin embargo, téngase presente que otra de las ventajas que ofrece esta nueva esfera de comunicación es que no siempre se exige la conexión simultánea de los intervinientes, lo cual, junto a su coste prácticamente ínfimo, completa sus grandes e inéditas posibilidades.

Así pues, la clara supremacía de Internet como fuente de información no deja de ser una muestra más del potencial de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, y es que, a pesar de su reciente aparición, integran ya gran parte de nuestro quehacer actual.

Por ello, otro de los ámbitos que se ha visto irremediamente transformado ha sido el administrativo, ya que, como ente al servicio de la sociedad, la Administración se ha visto obligada a adoptar un papel pro-activo en el asentamiento definitivo de esta nueva realidad. Bajo dicha finalidad, ha centrado su labor en dos grandes objetivos: el de incorporar las nuevas técnicas en el seno de su actividad y el de velar por la plena generalización de su utilización, lo que ha comportado una modificación de sus fines, de su funcionamiento y de su propia conceptualización. De este modo, la aparición de las TIC en dicha esfera también ha producido unos cambios a la altura de su enorme potencial, y es que, lejos de limitarse a ampliar los medios existentes, ha iniciado un nuevo estadio en la evolución de la Administración.

No obstante, igual que ocurre a nivel general, la instauración de todas estas transformaciones constituye un proceso sumamente complejo y no asumible a corto plazo, ya que, además de los esfuerzos administrativos, requiere el compromiso del resto de poderes públicos. Así, hace falta un fuerte liderazgo encaminado a crear, gestionar y valorar las iniciativas y estrategias necesarias, donde se debe invertir la financiación adecuada y velar por la producción de una normativa a la altura.

Todo ello debe ir guiado por un compromiso a largo plazo instrumentalizado con fines y resultados concretos, el cual debe estar basado en el intercambio de experiencias y en la cooperación. Sólo de esta forma se podrá acelerar y mejorar el procedimiento rentabilizando, a su vez, la inversión realizada, por lo que no es de extrañar que la incorporación de las TIC se encuentre en el orden del día tanto de instituciones nacionales como de carácter internacional.

⁶ (*Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española. Disponible en: <http://www.rae.es/>). Sin embargo, debe resaltarse que algunos autores han definido este nuevo entorno bajo el nombre de E3, diferenciándolo del concepto tradicional de espacio en el sentido de que es informacional (ya que funciona mediante representaciones electrónicas de bits), desterritorializado (porque no se encuentra limitado a ningún espacio físico), representacional (dado que los sujetos y los objetos son representaciones tecnológicas), distal (ya que los sujetos pueden interactuar en gran distancia), reticular (basado en redes y no en recintos), multicrónico (debido a que no se requiere la simultaneidad para la interrelación) y bisensorial (porque fundamentalmente se basa en el audio visual). (Entre otros, véase ETHAN KATSH, M.: *Law in a digital world*, Oxford University Press, New York-Oxford, 1995, pág. 29).

1.1. El reconocimiento del impacto de las TIC por parte de los poderes públicos europeos

La importancia de las nuevas tecnologías y su gran incidencia en la economía y en la sociedad se han visto detectadas por los poderes públicos tanto europeos como a nivel mundial. A modo de ejemplo, así se demuestra en la propia UNESCO, donde algunos de sus objetivos se encuentran claramente dirigidos a conseguir su asentamiento internacional (como es el caso del fomento de la cooperación internacional en las esferas de la comunicación, la información y la informática para reducir las disparidades entre los países desarrollados y los países en vías de desarrollo, de la incentivación de la experimentación, la innovación, la difusión y utilización compartida de la información en la nueva era del conocimiento o de la preocupación por mejorar las capacidades científicas, técnicas y humanas para participar en las nuevas sociedades de la información)⁷. Más concretamente, también se puede observar en algunas de las actuaciones emprendidas al respecto, como es el programa “Por una sociedad de la información justa y libre” destinado a crear una nueva sociedad a medida de todos los ciudadanos y con beneficio universal⁸.

Asimismo, el interés por incorporar las nuevas tecnologías en el ámbito de la Administración Pública también se ha visto reflejado en multitud de proyectos transnacionales, ya sea como parte de planes de acción de carácter genérico o como objetivo principal en diferentes estrategias. Así, por ejemplo, la asunción de la Administración electrónica ha sido parte de algunos planes de acción de la Unión Europea (como es el caso de los derivados de la iniciativa e-Europe) o el motivo del decálogo para conseguir una administración electrónica eficaz elaborado por la OCDE (“La administración electrónica: Un imperativo”)⁹. Tal es el interés mostrado por esta última que ha creado incluso un área de estudio específica conocida como PUMA (*Public Management Administration*), la cual se encarga de analizar y valorar las diferentes reformas practicadas en las administraciones públicas de los países que la conforman¹⁰.

Centrándonos a nivel europeo, las intervenciones realizadas hasta el momento en relación con la Administración electrónica se han concretado principalmente en

⁷ *Estrategia a Plazo Medio (2002-2007): Contribución a la paz y al desarrollo humano en una era de mundialización mediante la educación, las ciencias, la cultura y la comunicación*. Publicado por la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura en 2002.

⁸ *Creating a new UNESCO. Programme for a just and free Information Society with universal benefits*, París, UNESCO, 2000. Disponible en: <http://www.unesco.org/webworld/future/index.shtml>. (Fecha de consulta: 10 de enero de 2007).

⁹ *The e-Government imperative*, OCDE, 2003. Disponible en: [http://webdomino1.oecd.org/COMNET/PUM/egovproweb.nsf/viewHtml/index/\\$FILE/E-Government%20Imperative%20Final\(\).pdf](http://webdomino1.oecd.org/COMNET/PUM/egovproweb.nsf/viewHtml/index/$FILE/E-Government%20Imperative%20Final().pdf). (Fecha de consulta: 12 de enero de 2007).

¹⁰ Como muestra de los resultados de dichos estudios, puede observarse que las opciones más usadas por las Administraciones a fin de difundir la información a través de los nuevos medios son los *websites* (las conocidas webs que elabora cada Administración), los portales (puntos únicos de entrada para facilitar el acceso a la información), los buscadores, las agendas de actos y los quioscos (mecanismos que ofrecen la posibilidad de acceder a Internet a través de la instalación de puntos de acceso en las oficinas públicas), del mismo modo que se constata que el tipo de información online que predomina es la relativa a estructuras gubernamentales y procesos de políticas públicas, seguida de propuestas políticas y agendas, de la legislación en vigor, de proyectos normativos y de los presupuestos, procedimientos administrativos y los datos personales. (*Citizens As Partners. Information, Consultation and Public Participation in Policy-Making*, OCDE, 2001, págs. 52 y 53. Disponible en: http://www.soros.org/mn/files/pblsh/pblsh_citizenspartners.pdf). (Fecha de consulta: 15 de enero de 2007).

actuaciones de cooperación intergubernamental y en acciones ejecutivas y de fomento, y es que, a pesar de que el derecho positivo contenga algunas previsiones generales relativas las TIC, aún no se ha desarrollado su régimen jurídico¹¹. Sin embargo, no hay duda de que la introducción de las nuevas tecnologías en la actividad administrativa constituye uno de los claros principales objetivos de la Comunidad Europea, tanto por lo que respecta a sus Estados miembros como por parte de la propia organización.

Así lo demostró ya la elaboración del Libro Blanco en el año 1993 sobre “Crecimiento, competitividad, trabajo, retos y pistas para entrar en el siglo XXI” (donde se señalaba el potencial de las TIC para promover el crecimiento económico, la creación de puestos de trabajo y el incremento de la calidad de vida de los ciudadanos europeos) o, con mayor relevancia, la adopción de la iniciativa e-Europe por parte la Comisión (la cual fue lanzada en la comunicación "e-Europe: Una Sociedad de la Información para todos" el 8 de diciembre de 1999)¹².

Los objetivos propuestos por dicha iniciativa, complementados por la comunicación sobre “Estrategias para la creación de empleo en la sociedad de la información” de la misma en enero del 2000, fueron reconocidos y adoptados en el Consejo Europeo de Lisboa de 23 y 24 de marzo del mismo año 2000, en el cual se recalcó, además, la necesidad de explotar las oportunidades de la nueva economía y especialmente de Internet para “convertir a Europa en la economía más competitiva y dinámica del mundo”.

En cumplimiento de tales objetivos, empezaron a elaborarse un conjunto de Planes de Acción con el fin de desarrollarlos y asentarlos progresivamente, el primero de los cuales fue el Plan de Acción “e-Europe 2002: Una sociedad de la información para todos”. Este documento, elaborado por el Consejo y la Comisión y aprobado en el Consejo Europeo de Feira, en junio de 2000, perseguía básicamente tres grandes objetivos: el hacer frente a la nueva economía basada en el conocimiento y a la nueva era digital (lo cual quería conseguir con la necesaria inversión en formación y recursos), la obtención de un uso de Internet más rápido, barato, seguro y de mayor calidad (para lo que pretendía ampliar su abastecimiento y abrir la competencia en el conjunto de las redes de comunicación) y la potenciación activa de su utilización por parte de los ciudadanos (ya fuera impulsando su alfabetización digital o ampliando su protección).

¹¹ No obstante, debe destacarse al respecto la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica, la Directiva 2000/31/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información y el comercio electrónico, la Directiva 2002/58/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de julio de 2002, relativa al tratamiento de los datos personales y a la protección de la intimidad en el sector de las comunicaciones electrónicas, el Reglamento n° 733/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de abril de 2002, relativo a la aplicación del dominio de primer nivel «.eu», o la Directiva marco 2002/21 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a un marco regulador común de las redes y los servicios de comunicaciones electrónicas.

¹² El objetivo principal de dicha iniciativa era poner a Europa en línea, para lo que pretendía explotar sus puntos fuertes y superar los obstáculos que aún se oponían a la asimilación de las tecnologías digitales. Todo ello debía asegurar que las generaciones venideras sacaran el máximo provecho de los cambios producidos por la sociedad de la información a través de la consecución de tres objetivos clave: conseguir que todos los ciudadanos, hogares, escuelas, empresas y administraciones estén conectados a la red, crear en Europa una cultura y un espíritu empresarial abierto a la cultura digital y garantizar que la sociedad de la información no se traduzca en exclusión social.

Precisamente en este último punto es donde aparecen las primeras referencias a la Administración electrónica, y es que empiezan a verse realmente las grandes ventajas y beneficios que la introducción de las nuevas tecnologías en este ámbito puede aportar. Así, y aunque en el Consejo Europeo de Lisboa ya se pidió a los Estados miembros que se esforzaran para explotar las TIC haciendo más accesible su información administrativa y proporcionando acceso electrónico generalizado a sus principales servicios públicos, no fue hasta la elaboración de dicho Plan de Acción que se dio un paso más y se habló expresamente de la Administración electrónica como tal.

De este modo, se estableció como objetivo principal de las administraciones comunitarias la introducción de las tecnologías de la información con el fin de acelerar la transición hacia la nueva sociedad del conocimiento, de mejorar la actividad, la transparencia y la eficacia de la actividad administrativa y de aumentar la oferta de servicios de calidad, de la misma forma que se exigió el ofrecimiento de un acceso fácil a la información pública esencial y el fomento de la interacción en línea tanto en las relaciones con los ciudadanos como en las interadministrativas (punto en el que recalcó la importancia del impulso del uso de la firma electrónica y se fijó la obligación de realizar por dicha vía los trámites principales con la Comisión).

Viendo los buenos resultados obtenidos en su aplicación, se aprobó un nuevo Plan de Acción destinado a fomentar aquellos aspectos que resultaban más necesarios, el cual, denominado “e-Europe 2005: Una sociedad de la información para todos”, se basó en la potenciación de la oferta y la seguridad de los servicios, aplicaciones y contenidos basados en una infraestructura de banda ancha ampliamente disponible¹³. Sin embargo, también remarcó la necesidad de elaborar un marco favorable a la inversión privada y a la creación de nuevos puestos de trabajo, así como la conveniencia de impulsar la productividad, de modernizar los servicios públicos y de ofrecer a todas las personas la posibilidad de participar en la sociedad de la información mundial.

En relación con la Administración electrónica, destacan los objetivos y acciones destinados a obtener “unos servicios en línea modernos”, donde se encuentra la formulación de un marco de interoperabilidad concertado, la dotación de conexiones de banda ancha para todas las Administraciones públicas, la obligación de efectuar por medios electrónicos una parte significativa de la contratación pública, la facilitación de acceso de los ciudadanos a los Puntos de Acceso Público a Internet (preferiblemente con conexiones de banda ancha) y la instauración de servicios electrónicos para promover Europa y ofrecer una información pública de fácil utilización antes de finalizar 2005.

Asimismo, y más concretamente, la Comisión formuló una comunicación donde se desarrollaban en mayor medida dichos objetivos, la cual, titulada “El papel de la Administración electrónica en el futuro de Europa”, se dirigió al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones¹⁴. En ella, además de hacer una reflexión sobre el papel que debía desempeñar la Administración electrónica y analizar la situación real para detectar los problemas presentes, estableció las medidas que debían adoptarse, fijando así un catálogo concreto de actuaciones con el

¹³ COM (2002) 263, de 38 de mayo de 2002. Aprobado en el Consejo Europeo de Sevilla de 21 y 22 de junio de 2002.

¹⁴ COM (2003) 567 final, de 26 de septiembre, no publicada en el Diario oficial.

correspondiente organismo europeo responsable y la fecha en la que, en principio, se debían haber cumplido.

En relación con la aplicación de dichas medidas y del e-Europe 2005 en general, deben destacarse especialmente los esfuerzos destinados a facilitar el intercambio electrónico de datos entre las administraciones europeas y los dirigidos a incentivar la implantación efectiva de la Administración electrónica en cada Estados miembro, ya que en ambos casos se produjo una interesante e intensa labor.

Por lo que respecta a los primeros, debe resaltarse la Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004, la cual, siguiendo las iniciativas anteriores (como las Decisiones 1719/1999/CE, 2046/2002/CE, 1720/1999/CE o la 2045/25002/CE) aportó un programa para facilitar y reforzar la prestación interoperable de servicios electrónicos administrativos y potenciar la intercomunicación de datos (ya fuera entre las propias organizaciones de la UE y las diferentes Administraciones o entre las mismas y los ciudadanos)¹⁵. Dicho programa, previsto para el período 2005/2009, se acompañó de la creación de una sección específica en el portal de la UE, así como de la aportación de 148,7 millones de euros para su aplicación.

Así pues, el objetivo primordial de dicha Decisión, también conocida como programa IDACBC (*Interoperable Delivery of European eGovernment Services to public Administrations, Businesses and Citizens*), era la consecución de la máxima interoperabilidad, ya que se partía de la misma como la base fundamental de la instauración de la e-Administración. Por ello, uno de los principales retos del programa era la promoción de la denominada red TESTA (*Trans European Services for Telematics between Administrations*), la cual interconecta los dominios locales de las instituciones comunitarias y los de las distintas Administraciones públicas y sustenta la prestación de los servicios paneuropeos de telecomunicación.

Asimismo, otro de los grandes retos era la creación del portal “epractise” (<http://www.epractise.eu>), el cual tenía que recoger las diferentes experiencias de gobierno electrónico de las diferentes administraciones públicas europeas. De igual modo, debía contener una compilación del enorme fondo documental relevante en la materia organizada por secciones (legislación, documentos oficiales, informes...-), por lo que se acabó convirtiendo en una plataforma de cooperación para la instauración de la Administración electrónica de grandísima utilidad.

Por su parte, entre las medidas para incentivar la implantación efectiva de la e-Administración en cada Estado miembro, destaca especialmente la creación de los galardones e-Europe, los cuales se destinaron a premiar las mejores iniciativas de gobierno electrónico por parte de las Administraciones europeas. Así, estos premios bianuales que se siguen otorgando no sólo promocionan la implicación de los Estados al respecto, sino que, además, priorizan las áreas de interés para orientar su actuación de acuerdo con los objetivos comunitarios.

Igual que ocurrió con el Plan de Acción de 2002, el e-Europe 2005 apostó por instaurar una metodología estadística para poder llevar a cabo los diferentes retos propuestos, la cual se basó en la fijación de unos objetivos claros para poder evaluar posteriormente

¹⁵ Decisión 2004/387/CE relativa a la prestación interoperable de servicios paneuropeos de administración electrónica al sector público, las empresas y los ciudadanos.

los resultados obtenidos de forma comparativa. Este análisis continuo de la aplicación de ambos planes se llevó a cabo por parte de la Comisión, la cual elaboró diferentes informes con base en los estudios e informes que periódicamente debían presentar los Estados¹⁶. De este modo, ha sido posible constatar las mejoras obtenidas de mayor relevancia y detectar las desviaciones negativas, lo cual ha permitido reestructurar los esfuerzos invertidos para poder conseguir la completa adaptación¹⁷.

Así, de acuerdo con dichos resultados, ha continuado la aplicación de la iniciativa e-Europe con la aprobación de un nuevo Plan de Acción titulado “i2010: Una sociedad de la información europea para el crecimiento y el empleo”, el cual, de nuevo, se ha basado en tres objetivos fundamentales: la creación de un Espacio Único Europeo de la Información, una apuesta seria sobre innovación e inversión en investigación y en TIC y la inclusión y mejora de los servicios públicos y de la calidad de vida¹⁸.

Dentro de este último punto es donde se ha enmarcado la comunicación “i2010: Acelerar la Administración electrónica en Europa en beneficio de todos”, la cual fue presentada por la Comisión al Consejo, al Parlamento, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones con el fin de desarrollar las acciones previstas en relación con la Administración electrónica¹⁹. Para ello, la Comisión empieza destacando que, a pesar de que los éxitos de la e-Administración sean ya observables en varios Estados miembro, aún queda un largo camino hasta el ahorro anual previsto para cuando esté plenamente asentada (cantidad que se estima en 50.000 millones de euros), por lo que ha procurado centrarse en generalizar definitivamente su instauración fijando una serie de metas fundamentales para el año 2010:

- a) La promoción de la inclusión social a través de la Administración electrónica de manera que para 2010 todos los ciudadanos se beneficien de unos servicios de confianza, innovadores y de acceso sencillo en gran medida.
- b) El aumento de la eficacia y eficiencia de la actividad administrativa disminuyendo su carga y contribuyendo de forma significativa a la transparencia, rendición de cuentas y a la satisfacción de usuarios.
- c) La implantación de servicios electrónicos de gran impacto para ciudadanos y empresas (especialmente en la contratación administrativa), de manera que para el año 2010 el 100% de la contratación pública esté disponible en forma electrónica y se alcance el uso real el 50% con acuerdos de cooperación.
- d) El establecimiento de herramientas clave que permitan a los ciudadanos un acceso autenticado, cómodo, seguro e interoperable de los servicios públicos en toda Europa, es decir, la creación de un sistema de firma electrónica mutuamente aceptado por todas las Administraciones.

¹⁶ La “Puesta al día del e-Europe 2002” de 29 de noviembre de 2000, el “e-Europe 2002: Impacto y prioridades” de 13 de marzo de 2001 o el “Informe de evaluación comparativa de la acción del e-Europe 2002” de 15 de febrero de 2002, son ejemplos de estos informes.

¹⁷ Véase, al respecto, la Resolución del Consejo de 18 de febrero de 2003 sobre la aplicación del Plan de Acción e-Europe 2005, DOC 48/2003, de 28 de febrero.

¹⁸ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. COM (2005) 229 final, 01/06/2005.

¹⁹ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. COM (2006)173 final, 25/04/2006.

e) El fortalecimiento de la participación y de la adopción de decisiones democráticas instaurando unas herramientas efectivas que permitan el debate y la participación del público.

No obstante, y a pesar de su idoneidad para acelerar el asentamiento administrativo de las TIC, es obvio que dichos objetivos conciben las posibilidades reales de forma demasiado optimista, por lo que todo apunta a que a finales de 2010 tendrá que elaborarse un nuevo plan de acción con base en los resultados detectados por la Comisión.

De todos modos, queda claro que los poderes públicos europeos e incluso internacionales son conscientes de los grandes beneficios que aportan las nuevas tecnologías tanto a nivel general como en el ámbito administrativo, lo cual ha convertido su definitiva instauración en un reto ineludible para hacer frente a la nueva sociedad del siglo XXI. Sin embargo, la complejidad de este proceso hace que deba avanzarse de forma progresiva, por lo que no es de extrañar que, a pesar de los esfuerzos y recursos invertidos, aún quede un largo camino hacia la e-Administración.

1.2. El reconocimiento del impacto de las TIC por parte de los poderes públicos estatales

Los poderes públicos españoles también han tomado conciencia de los cambios generados por las nuevas tecnologías y de la necesidad de su efectiva instauración, por lo que también se han involucrado en el desarrollo de la sociedad de la información y el conocimiento y en el asentamiento de la conocida Administración electrónica. En este caso, sin embargo, su implicación no ha derivado únicamente de la simple conveniencia, sino que, además de venir requerida por los mandatos de la Unión Europea, constituía una exigencia de la propia Constitución.

En este sentido, y en relación con la instauración de la nueva sociedad, el artículo 9.2 de la CE obliga a los poderes públicos a facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social, donde, como se ha visto, las TIC han adquirido una importancia primordial (y ya no sólo desde el punto de vista de su desarrollo, sino también en cuanto constituyen una herramienta sin precedentes para la plena integración de aquellas personas con dificultades de movilidad u otros condicionantes). Por ello, el sector público se encontró obligado a velar tanto por el buen funcionamiento de los nuevos medios como por la generalización de su utilización ciudadana, y es que, como añade el mismo artículo, también debe promover las condiciones necesarias para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas. Así, también se encuentran obligados a eliminar cualquier obstáculo que impida o dificulte su plenitud, por lo que deben centrarse especialmente en garantizar el acceso general a los nuevos medios tanto desde el punto de vista material (fomentando la disponibilidad de los medios informáticos) como cualitativo (ofreciendo la formación y el conocimiento necesario).

Asimismo, como acertadamente señala GAMERO, dichas exigencias deberían erigirse como uno de los grandes pilares del nuevo Estado social que proclama la CE en su

artículo 1²⁰, del mismo modo que no debe olvidarse que, de conformidad con los principios generales de la Administración que establece el artículo 3 de la LRJPAC, su actividad debe basarse en el servicio a los ciudadanos.

Por su parte, es el artículo 103.1 de la CE el que exige el asentamiento de la Administración electrónica, y es que, después de establecer que la Administración Pública deberá servir con objetividad los intereses generales, señala la eficacia como uno de los principios regentes de su actuación.

Como es lógico, el proceso para desarrollar y asentar ambos objetivos en España se ha basado principalmente en la aprobación de distintos planes generales en cumplimiento de la mencionada iniciativa e-Europe, los cuales, si bien son de carácter general, también contienen previsiones específicas acerca de la e-Administración. Así, la primera iniciativa estratégica global como respuesta a los objetivos del Plan de Acción e-Europe 2002 se presentó en Vitoria el 24 de enero de 2001, la cual, titulada “InfoXXI. La sociedad de la inform@ción para todos”, establecía una serie de acciones para los años 2001-2003 en tres áreas diferentes de actuación: Administración electrónica, Ciudadanos y empresas y España en la red.

Como consta expresamente en la misma, el objetivo de esta Iniciativa Estratégica era implantar la Sociedad de la Información en España para que todos sus ciudadanos y sus empresas pudieran participar en su construcción y aprovechar las oportunidades que ésta ofrece para aumentar la cohesión social, mejorar la calidad de vida y de trabajo y acelerar el crecimiento económico, por lo que, con el fin de asegurar su cumplimiento, se fijaron cuatro condiciones indispensables a asumir: la consecución de la capacidad adecuada de las infraestructuras, la formación de un marco legal propicio, el impulso de la participación activa del sector privado y la sensibilización de la opinión pública.

Ante la imposibilidad de cumplir con éxito todos sus objetivos y correspondiendo con la aprobación del Plan de Acción e-Europe 2005, se aprobó una nueva iniciativa para los años 2004-2005, la cual, aprobada por el Consejo de Ministros de 11 de julio de 2003, llevó por título “Programa de Actuaciones para el desarrollo de la Sociedad de la Información en España. *España.es*”. No obstante, y por lo que aquí interesa, debe destacarse especialmente “Plan de Choque para el impulso de la Administración Electrónica en España”, el cual desarrolló de forma específica las actuaciones que debían llevarse a cabo en materia de e-Administración²¹. Con la mira puesta en la interoperabilidad (ya que, partía de la idea de que la Administración electrónica sólo funciona “cuando los diferentes organismos responsables de un servicio operan agrupados dentro de marcos comunes de funcionamiento que aseguran la interoperabilidad, optimizan el servicio global y evitan la duplicidad de recursos”), dividió en cuatro grupos los principales objetivos que debían acometerse, señalando así la facilitación a los usuarios el acceso público, el impulso del desarrollo de servicios, la simplificación del intercambio de información entre Administraciones Públicas y el apoyo de la reorganización interna de procesos en las Administraciones públicas.

De todos modos, la iniciativa en Administración electrónica que hasta el momento ha conseguido los resultados más relevantes ha sido el “Plan de modernización tecnológica

²⁰ GAMERO CASADO, E.: *Introducción a la Administración electrónica*, cit., pág. 15.

²¹ Este Plan fue aprobado conjuntamente por los Ministros de Ciencia y Tecnología y de Administraciones Públicas el 8 de mayo de 2003.

de la Administración Pública 2004-2007”, el cual, enmarcado en la aplicación del Plan España.es, preveía la creación de 5 megaproyectos: la consecución de la Administración Electrónica, el rediseño de los procesos, la coordinación interadministrativa-cooperación, la atención multicanal a los ciudadanos y la formación de los empleados públicos²². Estos grandes objetivos se dotaron con una inversión global de 84 millones de euros y se estructuraron en 43 programas, en los que se llevaron a cabo actuaciones tan relevantes como la creación del nuevo DNI electrónico o la sustitución de certificados en papel por intercambios telemáticos entre Administraciones públicas.

La aplicación de dichas previsiones coincidió con la aprobación del denominado Plan “Avanza”, el cual fue la siguiente programación de actuaciones de España para los años 2006-2010 en cumplimiento de la iniciativa e-Europe 2005²³. En relación con la Administración electrónica, sus principales propuestas se resumían en cinco objetivos fundamentales, concretándose en garantizar el derecho de ciudadanos y empresas a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas, procurar que la oferta de servicios en línea se correspondiera con la demanda existente, garantizar la existencia de canales adecuados para que todos los ciudadanos y empresas pudieran hacer uso de los servicios en línea, modernizar las Administraciones con la mejora de su actividad y crear estructuras de cooperación entre distintas Administraciones públicas que permitieran el trabajo conjunto y el acceso a los todos servicios con independencia de la Administración responsable. Así, como resume el propio texto aún vigente, “el Plan apuesta por una Administración Electrónica centrada en el usuario y no en el proveedor del servicio, que supere los problemas más graves de los servicios electrónicos ofrecidos por las administraciones españolas: su desigual desarrollo y calidad y la falta de integración de los servicios proporcionados por distintos departamentos o administraciones”.

Sin embargo, para su mejor adaptación a las posibilidades reales y con el fin de desarrollar su aplicación, se elaboró un nuevo plan de acción específico denominado “Plan Moderniza para la mejora de la Administración”, cuyo período de aplicación se estimaba para los años 2006-2008²⁴. En él, se preveía el desarrollo de 16 medidas destinadas al cumplimiento de los objetivos expuestos, de entre las cuales destacaban especialmente las iniciativas legislativas destinadas a la creación del Estatuto básico del empleado público y de la Ley de Administración Electrónica y la aprobación de tres planes específicos de acción (el Plan especial de medidas para la Administración General del Estado y la reforma de la Administración periférica, el Plan de modernización tecnológica y simplificación administrativa de la Administración General del Estado y el Plan de medidas de promoción de la transparencia y la participación en la Administración General del Estado). Obviamente, y como se verá, la aprobación de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos ha sido uno de sus principales logros.

Finalmente, y sin dejar de avanzar de forma estratégica y general, no debe olvidarse la obligación de aprobar un plan estratégico bianual en materia de tecnologías de la información y Administración electrónica por parte de cada departamento ministerial, la

²² Dicho Programa, también conocido como “Plan Conecta”, fue presentado por el Ministro de Administraciones Públicas en la edición de Tecnimap celebrada en Murcia del 24 al 27 de febrero de 2004.

²³ Plan aprobado por el Consejo de Ministros de 4 de noviembre de 2005.

²⁴ Plan aprobado por el Consejo de Ministros el 9 de diciembre de 2005.

cual, contemplada en el artículo 9 del Real Decreto 589/2005, de 20 de mayo, por el que se reestructuran los órganos colegiados responsables de la Administración electrónica, vino acompañada de la creación del Consejo Superior de Administración Electrónica²⁵.

Asimismo, téngase presente que, además de dichas iniciativas de estrategia global, algunas Comunidades Autónomas han puesto en marcha planificaciones propias para avanzar hacia el mismo fin. Así, y bajo la finalidad de conseguir la unión de todo el sistema, destacan las iniciativas impulsadas en Cataluña y Extremadura a nivel institucional, y es que, a pesar de que actualmente ya se hayan extendido a casi todas las autonomías, fueron las primeras en crear cargos específicos de alto rango. En este sentido, el año 1999 se creó en Extremadura la figura del Director General para la Sociedad de la Información, el cual dependía directamente del Consejero de Educación de la Comunidad, del mismo modo que, en marzo del 2000, se designó un Consejero de Universidades, Investigación y Sociedad de la Información en Cataluña. En este caso, además, también se creó un Comisionado para la Sociedad de la Información, que, dependiente del Consejero de Presidencia de la Generalitat de Cataluña, pasó a ser el encargado de fomentar iniciativas y estudios sobre la materia.

La misma Comunidad destaca también por las múltiples actividades materiales y avances tecnológicos que ha desarrollado en la misma línea, donde debe resaltarse la creación de un portal específico en el que el gobierno de la Generalitat centraliza toda la información acerca de los trámites en línea que se pueden realizar (<http://www.cat365.net>). En igual sentido, destaca la aparición del portal técnico sobre Administración electrónica por parte de la Junta de Andalucía dado a conocer como “Plutón” (<https://ws024.juntadeandalucia.es/pluton/index.jsp>), en el cual se informa de las diferentes iniciativas y avances técnicos que se están llevando a cabo para su promoción y se ofrece información destinada a facilitar y fomentar la utilización de los trámites y servicios en línea.

Sin embargo, y sin menospreciar su importancia, tanto dichas iniciativas como las propuestas a nivel general se han caracterizado por ser demasiado ambiciosas y no partir de una visión ajustada de la situación y de las posibilidades reales, por lo que, a pesar de los avances más notables que se han conseguido, siempre se han saldado con numerosos incumplimientos tras sus períodos de aplicación. Así, igual que ocurre a nivel europeo, todo apunta a que el camino hacia la plena instauración de la nueva sociedad y de la e-Administración no será un camino fácil ni asumible a corto plazo, por lo que, partiendo de los resultados concretos y de la actuación conjunta, se debe seguir trazando la mejor estrategia a seguir.

Para acabar de completar esta visión sobre la actuación de los poderes públicos españoles al respecto, procede realizar una breve mención al Derecho positivo aprobado, el cual se ha dirigido, una vez más, tanto a la nueva sociedad de la información como a la Administración electrónica. Por lo que respecta al primer caso, además de las disposiciones relativas a las telecomunicaciones, destaca, en primer lugar,

²⁵ El Consejo Superior de Administración Electrónica, sustituto del Consejo Superior de Informática y para el Impulso de la Administración Electrónica, es un órgano colegiado encargado específicamente de la preparación, la elaboración, el desarrollo y la aplicación de la política y estrategia del Gobierno en materia de tecnologías de la información y del impulso e implantación de la Administración electrónica en la Administración General del Estado, cuya regulación se desarrolla en los artículos 3 a 7 del mencionado Real Decreto 589/2005.

la Ley 34/2002, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, ya que, además de incorporar las Directivas 2000/31/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio, relativa a determinados aspectos de los servicios de la sociedad de la información y, parcialmente, la 98/27/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo, relativa a las acciones de cesación en materia de protección de los intereses de los consumidores, pretendió crear un marco jurídico adecuado al establecimiento de Internet y de las nuevas tecnologías (el cual debía ser capaz de generar la confianza necesaria para su empleo a todos los intervinientes y de acabar con las incertidumbres jurídicas que pudieran surgir)²⁶. Junto a dicha Ley, modificada por la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, también debe resaltarse la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica y la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, las cuales, por su plena vinculación con la Administración electrónica, serán tratadas y analizadas específicamente con posterioridad²⁷.

En relación con las previsiones sobre la e-Administración, téngase en cuenta el Capítulo 3 de la presente parte está dedicado expresamente a la regulación de las de Tecnologías de la Información y la Comunicación en la Administración tributaria (dentro del cual, como es lógico, también se analiza la normativa administrativa), si bien puede destacarse en este punto que la paulatina adaptación jurídica basada en la incorporación de matices o meras innovaciones se ha visto transformada hasta llegar a la creación de un verdadero marco regulador sobre la e-Administración. Así, lo que empezó como una obligación programática de impulsar el uso y aplicación de las TIC en el ejercicio de los derechos de los ciudadanos y en la actividad administrativa (artículo 45 de la LRJPAC) se ha convertido hoy en una ley básica sobre Administración electrónica (Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos), la cual ha constituido la obligación de incorporar las TIC en la actividad administrativa y ha reconocido su uso por parte de los ciudadanos como un auténtico derecho material.

Así, parece que el legislador ha tomado conciencia de la auténtica necesidad de adecuar el Derecho a la nueva realidad y ha actuado en consecuencia, si bien, a pesar de su buena labor, la producción normativa no ha evolucionado al ritmo que era de esperar. Además, todavía se encuentran cuestiones pendientes de mejora y desarrollo, por lo que, igual que ocurre con las iniciativas de adaptación estratégicas, aún queda un largo camino por hacer.

De todos modos, la implicación que han demostrado los poderes públicos de España desde un primer momento es digna de ser especialmente destacada, y es que han hecho de la Administración española una de las más avanzadas e innovadoras de todo el panorama internacional. En este sentido, como demuestra el informe “*eGovernment in*

²⁶ En relación con las previsiones y consecuencias de dicha Ley, véase, entre otros, LLANEZA GONZÁLEZ, P.: *La aplicación práctica de la LSSI-CI*, Bosch, Barcelona, 2003; LÓPEZ-MONÍS GALLEGO, M. y DE ROS CERREZO, R. F. (coords.): *La Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003 y MADRID PARRA, A. y GUERRERO LEBRÓN, M. J. (coords.): *Derecho patrimonial y tecnología*, Marcial Pons, Madrid, 2007.

²⁷ En relación con la Ley 59/2003, véase *infra* el apartado 4.1 *La firma electrónica como base de las principales aplicaciones* de la presente parte y, por lo que respecta a la Ley 15/1999, véase *infra* el apartado 1.3 *Especial referencia a la normativa sobre protección de datos de carácter personal* de la tercera parte.

*the European countries*²⁸, ha sido de las que más temprano ha visto transformadas sus actividades, su funcionamiento y su forma de relación a consecuencia de la incorporación de las nuevas tecnologías, de la misma forma que los éxitos experimentados en la esfera tributaria²⁹ y en el campo de la Seguridad Social³⁰ la han convertido en todo un referente a seguir.

2. El sistema de funcionamiento de la Administración tributaria

Antes de entrar a valorar la incorporación de las TIC en el seno de la Administración tributaria y de analizar las consecuencias derivadas en relación con su papel, características y sistema de funcionamiento, es importante realizar un breve estudio sobre la evolución y la concreción del concepto de Administración Pública, ya que, como parte integrante de la misma, permitirá tener un mayor conocimiento a la hora de abordar tal cuestión.

2.1. Evolución del concepto y del funcionamiento de las Administraciones públicas

Una de las piezas centrales de nuestro sistema de organización social es la Administración Pública, por lo que, como tal, posee un fuerte y marcado carácter histórico. En este sentido, los grandes cambios que ha experimentado su modelo organizativo, sus funciones y su forma de actuar han estado íntimamente ligados a las transformaciones que ha ido experimentando la sociedad, de modo que, como señala MARTÍNEZ, su proceso evolutivo ha estado marcado por las tres importantes revoluciones que han tenido lugar en los últimos siglos XVIII, XIX y XX: la francesa (donde apareció y se limitó al Estado de derecho), la industrial (en la que nació la Administración del Estado del bienestar) y la tecnológica (donde nos encontramos actualmente y en la que se avanza hacia el asentamiento de la Administración electrónica)³¹.

²⁸ Este documento, publicado el 19 de junio de 2007, es la última versión de los informes periódicos que promueve la Unión Europea para evaluar la legislación sobre Administración electrónica existente en los Estados miembros y países candidatos, el cual sitúa a España como el país europeo con más producción normativa al respecto.

²⁹ Como se tendrá ocasión de ver, la actuación de la Administración tributaria en todo este proceso ha sido la más relevante de toda la Administración pública española, tanto a nivel normativo como de implantación y uso de las TIC. Así lo demuestran los múltiples premios nacionales e internacionales con los que ha sido galardonada (el Premio a la Excelencia en las Tecnologías de la Información (2000), el Premio e-Government Good Practice otorgado por la Comisión Europea (2001), el Premio a la Calidad en la Administración General del Estado (2001), el Premio a la Calidad en la Administración General del Estado (2002), el Premio a la Calidad y a las Mejores Prácticas en la Administración General del Estado (2003), el Premio a la Colaboración y servicios públicos electrónicos entre Administraciones Públicas (2003), el Premio e-Europe for e-Government otorgado por la Comisión Europea (2003) y el Premio Computer World Honors en Laureate 2004 -Category: Finance, Insurance & Real State-).

³⁰ Aunque no llegue a los niveles de desarrollo de la Administración tributaria, la esfera de la Seguridad Social también ha destacado especialmente en todo este proceso, básicamente por la creación de su sistema telemático de comunicación: el *sistema RED*. La importancia de dicho sistema, creado por la Orden Ministerial, de 3 de abril de 1995, sobre uso de medios electrónicos, telemáticos e informáticos en relación con la inscripción de empresas, afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores, cotización y recaudación en el ámbito de la Seguridad Social, radica básicamente en su elevado porcentaje de utilización, y es que prácticamente el 100% de las empresas españolas lo han convertido en el mecanismo habitual para realizar sus gestiones con la Tesorería General de la Seguridad Social.

³¹ MARTÍNEZ MARÍN, A.: *Las necesidades de cambio en la Administración Pública*, en "Nuevos Retos en el Horizonte de las Administraciones Públicas", Universidad de Murcia, 2003, págs. 29-34.

De este modo, desde la separación definitiva del poder ejecutivo de las manos del Príncipe a consecuencia de la revolución francesa, la Administración se ha visto a cargo de diferentes funciones e inspirada por diferentes principios que han condicionado su conceptualización, aunque, a pesar de los cambios derivados de su evolución, su esencia sigue estando completamente intacta. Así, y debido a que no es posible concebir un sistema de gobierno sin su brazo ejecutivo, la consecución de los fines de interés general sigue constituyendo su principal razón de ser.

Por contra, existe un aspecto clave en el que se han visto reflejados todos los cambios experimentados a lo largo de su evolución, el cual se ha adoptado como punto de referencia para identificar los diferentes estadios que han tenido lugar. Dicho aspecto ha sido la relación que la Administración mantiene con la ciudadanía, ya que ha dejado de ser prácticamente inexistente para convertirse en uno de los pilares fundamentales en los que se asienta la Administración actual. Así, como distingue CERRILLO, es posible distinguir tres modelos administrativos diferentes con base en el papel que se ha ido confiriendo a los ciudadanos: la Administración burocrática, la Administración recepticia y la denominada Administración en red³².

2.1.1. La Administración burocrática

Más allá de un cambio en la estructura política, las revoluciones europeas de finales del siglo XVIII y durante el siglo XIX persiguieron la eliminación del Antiguo Régimen con la constitución de una nueva sociedad, por lo que el fuerte poder gubernamental que se requería debía venir centralizado en una institución pública sólida y capaz. Así, tomando la igualdad y la libertad como sus bases fundamentales, apareció el denominado Estado de Derecho y las primeras Administraciones Públicas, cuyo cometido principal fue la ejecución de los mandatos legislativos y del gobierno fruto de un sistema democrático.

De este modo, se configuró un modelo de organización burocrático concebido como garante de la seguridad y del ordenamiento jurídico, cuyas funciones, básicamente formales, se regían por los principios de legalidad y jerarquía. Su actividad consistía fundamentalmente en la mera ejecución de la normativa (la cual era entendida como la expresión del principio democrático y una fuente de certeza y racionalidad), por lo que la correcta sujeción a la misma dotaba a la actuación administrativa de la debida legalidad. Así, como señala GARCÍA DE ENTERRÍA, “la gran concepción del principio de legalidad en el Derecho público, que exige una ley previa que proceda, autorice y dé razón de cada uno de los actos singulares, tiene aquí su exacto punto de partida”, y es que las funciones públicas quedaron reducidas a un esquema elemental: leyes generales y actos particulares en aplicación de las mismas³³.

En este sentido, como apunta GROETHUYSEN, “es en la soberanía constante de la Ley ejerciéndose sobre todos sin excepción en lo que primariamente parece que puede conciliarse el ideal de la unidad del Estado y las reivindicaciones que exigen que ningún hombre dependa de otro y que todos los hombres sean iguales en Derecho”, y es que era

³² CERRILLO MARTÍNEZ, A.: *E-información: hacia una nueva regulación del acceso a la información*, IDP (artículo en línea), nº 1, UOC, 2005, pág. 2. Disponible en: <http://www.uoc.edu/idp/1/dt/esp/cerrillo.pdf>. (Fecha de consulta: 3 de enero de 2008).

³³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Revolución Francesa y Administración Contemporánea*, Civitas, Fuenlabrada, 1994, pág. 25.

en la estabilidad e imparcialidad que ofrecía lo que permitía acabar con la arbitrariedad, el despotismo y la discrecionalidad derivada de la dominación y la voluntad de los hombres. Asimismo, al concebir a todos las personas igualmente sometidas (sin ningún tipo de excepción ni privilegio), se conseguía la convicción generalizada de que todas eran libres, lo que, además de la unidad necesaria, aportaba la viabilidad idónea para centralizar todo el poder³⁴.

Así, apareció una Administración Pública especialmente cerrada que, acorde con los postulados del Estado liberal de Derecho, ejercía su actividad con total autonomía y secreto, por lo que los ciudadanos eran concebidos como una realidad contrapuesta, separada y sometida (si bien es cierto que, a pesar del principio de sujeción general, sólo se encontraban vinculados por su actividad cuando les establecía relaciones jurídicas concretas). Esta desvinculación comportó que el principio esencial de todo el sistema fuera la búsqueda del equilibrio entre la atribución de las potestades administrativas para la consecución de los fines de interés general y el respeto a los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos, y es que éstos sólo disponían del sistema de recursos previsto para poder exigir su defensa y reclamar las indemnizaciones correspondientes. En este sentido, y teniendo en cuenta que la Administración se limitaba a aplicar la ley cuya interpretación no admitía dudas, resultaban mecanismos de protección suficientes, y es que, además de poder presentarse ante la propia Administración (recursos administrativos), podían interponerse ante una jurisdicción especializada (la contencioso-administrativa).

Sin embargo, la idea de que la ocultación permitía cada vez más privilegios y menos posibilidades de control fue arraigando poco a poco, al tiempo que, a consecuencia de la Revolución industrial, empezó a instaurarse el denominado Estado social. Así, las reivindicaciones de democratización de la actividad pública se juntaron con la reclamación de nuevas exigencias y prestaciones, lo cual derivó en una transformación del papel y del sistema de funcionamiento de la Administración.

2.1.2. La Administración recepticia

Con la evolución del Estado constitucional, surgió una nueva concepción de los poderes públicos que conllevó importantes cambios tanto en su estructura como en sus funciones, y es que, como se apuntaba, nació el conocido Estado del bienestar. Básicamente, éste fue el resultado de dos condiciones históricas cruciales: los problemas sociales existentes que, sobre todo en el período de entreguerras, no encontraban solución dentro del Estado liberal y de la sociedad capitalista avanzada (como el alto paro obrero o la tensión entre clases) y la aparición de las nuevas posibilidades derivadas del desarrollo cultural y tecnológico de la época industrial. Por ello, como señala GARCÍA, puede resumirse este período como la adaptación del Estado liberal burgués a las condiciones sociales de la civilización industrial y post-industrial, donde, si bien se presentaron nuevos y complejos problemas, también aparecieron grandes posibilidades técnicas, tecnológicas y organizativas para poder hacerles frente³⁵.

³⁴ GROETHUYSEN, B.: *Philosophie de la Révolution Française*, Gallimard, París, 1956, págs. 252-253.

³⁵ GARCÍA PELAYO, M.: *El Estado social y sus implicaciones*, en "Las transformaciones del Estado contemporáneo", Alianza editorial, Madrid, 1985, incluida en *Obras completas* del propio autor, CEC, Madrid, 1991, pág. 1597.

De este modo, surgió un nuevo concepto de Estado que, vinculado y comprometido con la sociedad, perseguía un orden social más justo e igualitario, el cual debía partir del crecimiento sostenido de la economía a través de la distribución equitativa de las rentas nacionales. En este sentido, una de las principales funciones de los poderes públicos paso a ser la promoción del progreso social y económico, por lo que, sin alterar sustancialmente los fundamentos de la economía capitalista (basada en la propiedad privada de los medios de producción), se vieron con la obligación de intervenir en las actividades sociales y económicas relevantes, de sustituir y suplir al mercado prestando servicios públicos y de centralizar a su cargo la dirección de la nueva sociedad. La Administración se convirtió así en el principal organismo del Estado adquiriendo unas dimensiones orgánicas y funcionales desconocidas hasta el momento, del mismo modo que, además de la correcta aplicación de la normativa, se le exigió, por primera vez, una actuación eficaz³⁶.

Evidentemente, el modelo burocrático no estaba preparado para hacer frente a tales cambios y era totalmente incapaz de afrontar las nuevas exigencias con los mismos medios y recursos, y es que, además de su ineficiencia innata, las nuevas funciones requerían un auténtico despliegue de servicios y no sólo la aplicación de la ley. Como señala BARQUERO, “se produjo un ensanchamiento de las funciones que debía cumplir la Administración, que pasa de ser una Administración de coacción o ingerencia a realizar, además, tareas de marcado carácter profesional”, lo que transformó sustancialmente, en consecuencia, su estructura y su modo de operar³⁷.

Así pues, apareció un nuevo sistema de organización más flexible, descentralizado y regido por unos nuevos principios, cuya actuación se caracterizaba por una fuerte presencia e intervención en la sociedad. Comprometido con los intereses y necesidades ciudadanas, estaba principalmente orientado al reforzamiento de las lógicas estandarizadoras y monopolistas, y es que su máxima finalidad era la consecución de la plena igualdad de condiciones entre todas las personas. De este modo, los ciudadanos pasaron a ser los dueños y clientes de la actividad administrativa, si bien su actuación se siguió centrandó en la absoluta pasividad.

No obstante, empezaron a ser conscientes de que eran los titulares de la soberanía y de que debían relacionarse con los poderes públicos para que éstos pudieran ejercer sus funciones, por lo que las exigencias de democratización y transparencia de la actividad administrativa acabaron convirtiéndose en necesidad. Por un lado, la Administración debía conocer las auténticas demandas y necesidades ciudadanas para poder actuar en consecuencia, del mismo modo que, por otro, precisaba de su opinión como nueva garantía de legalidad. En este sentido, el exhaustivo cumplimiento del ordenamiento jurídico había dejado de ser suficiente para justificar la corrección de la actividad administrativa, y es que, además de que de las nuevas funciones que iban más allá de su aplicación, la normativa había dejado de aportar certezas para dar cabida a conceptos jurídicos indeterminados y a esferas de discrecionalidad. De este modo, la única manera

³⁶ En este sentido, como señala TORNOS, “el administrado reclama modificar su estatus y exige ser reconocido como ciudadano. Contempla su relación con la Administración de un modo diverso, más amplio. Exige que se le presten servicios con una determinada calidad, y reclama participar en la definición de su relación jurídica concreta así como en la determinación de intereses generales parciales (al margen de su intervención en procesos electorales)”. (TORNOS MAS, J.: *Presentación al libro colectivo “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 11).

³⁷ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 36.

de garantizar la legalidad de la actuación de la Administración era dándola a conocer a los ciudadanos, de forma que fueran éstos quienes la valoraran en función de los resultados obtenidos.

Así, empezó a gestarse un cambio sustancial en las bases de las relaciones entre la Administración y la ciudadanía, y es que la posición de subordinación de estos últimos en la que sólo se relacionaban ocasionalmente (cuando un acto administrativo creaba una relación jurídica concreta) pasó a ser de poder y de carácter permanente. De esta forma, fue la Administración quien se situó al servicio de los ciudadanos, por lo que no sólo respondía constantemente a sus necesidades sino que también les rendía cuentas de su actividad.

Teniendo en cuenta que en España la evolución de la Administración empezó básicamente en el último cuarto del siglo XX (ya que la Administración anterior, como señala MARTÍNEZ, “se encontraba caracterizada, en rigor, por un sistema dictatorial con sus estructuras, instituciones y principios opuestos o, cuanto menos, diferentes a los del Estado democrático y de Derecho”³⁸), una muestra clara de este aumento de comunicación y transparencia administrativa se encuentra en la Ley de Procedimiento Administrativo del año 1958, aunque, a pesar de que establecía diversos mecanismos de relación entre ambos, aún no garantizaba la posición jurídica de los ciudadanos y supeditaba su cumplimiento a la mera voluntad de la Administración³⁹. De hecho, no fue hasta la aprobación de la Constitución de 1978 que se instauró definitivamente la transparencia administrativa en España, y es que, además de fijar los principios sobre los que se había de asentar su actividad, se afianzaron los mecanismos para su materialización. Así, se configuró una actividad administrativa basada en la eficacia, la seguridad jurídica y la legalidad que, lejos de centrarse en dogmáticas unilaterales, debía afrontar los problemas reales de la ciudadanía, la cual debía organizarse en un sistema abierto y llevarse a cabo con pleno respeto y garantía del derecho de información (si bien no se desarrolló su régimen jurídico hasta la aprobación de la Ley 30/1992).

Sin embargo, las demandas derivadas del pluralismo social, cultural, político y económico cada vez más presente y la reivindicación exponencial de inimaginables intereses empezaron a agravar la ineficacia de este nuevo modelo administrativo, y es que, además de generar escasos logros a costa de un uso desmesurado de los escasos recursos públicos, era incapaz de gestionar las nuevas y complejas exigencias. Así, apareció, una vez más, la necesidad de transformar el sistema de funcionamiento administrativo, el cual tenía que ser susceptible de ofrecer respuestas rápidas, flexibles y de calidad.

2.1.3. La Administración en red

Sin dejar atrás la configuración social del Estado (que sigue constituyendo una de las piezas clave de todas las democracias occidentales), se hizo necesaria la búsqueda de una nueva forma de Administración más ágil, eficaz y capaz de hacer frente a las nuevas demandas, donde las exigencias de justicia e igualdad quedaran en un segundo plano y

³⁸ MARTÍNEZ MARÍN, A.: *Las necesidades de cambio en la Administración Pública*, cit., pág. 29.

³⁹ Véanse, entre otros, los artículos 33 y 62.

se potenciaran los múltiples y plurales intereses de la ciudadanía⁴⁰. Así, la comunicación que debía operar tenía que ser máxima, y ya no sólo en relación con los ciudadanos sino también entre sus propios órganos. En este sentido, y en un primer momento, se intentó paliar la carencia de disponer de los mismos medios y recursos que en el modelo tradicional a través de la potenciación de la coordinación y la cooperación de todos sus organismos y entidades, si bien era tal la entidad de las demandas que tampoco resultó suficiente.

La solución llegó cuando se empezó a tomar conciencia de que los ciudadanos (cada vez más formados y capaces) podían ser concebidos como eficientes portadores de recursos, por lo que, dejando atrás su papel pasivo, pasaron a convertirse en actores de algunas de sus funciones. Así, se trató de descentralizar, desconcentrar y agilizar la Administración definiendo objetivos, determinando responsabilidades, controlando los costes y, sobre todo, introduciendo una mayor presencia y colaboración de la ciudadanía. De esta forma, como resume CERRILLO, la estructura jerárquica que hasta entonces había configurado la Administración se transformó en una organización en forma de red sustentada por una interconexión de relaciones de colaboración con los administrados, en la cual, además de desarrollar la actividad administrativa, se configuraba el interés general⁴¹.

Como todos los componentes de dicho sistema aportaban recursos que podían intercambiarse, combinarse y modificarse en el interior de la red, todos los sujetos salían beneficiados y veían satisfechas sus necesidades, por lo que no es de extrañar que éste haya sido el modelo que ha llegado hasta la actualidad. De este modo, la transparencia, la información y la comunicación a todos los niveles (ya sea con los ciudadanos o entre los propios órganos administrativos) han pasado a jugar un papel de primer orden, y es que, tanto para definir la actividad administrativa como para que pueda llevarse a cabo, su interrelación es completamente indispensable. En este sentido, la Administración requiere de un volumen importantísimo de información para poder definir y hacer frente a sus funciones y para poder dar cumplimiento a los principios constitucionales de colaboración, coordinación, eficacia y unidad, del mismo modo que necesita concienciar a los ciudadanos de la importancia de su colaboración y orientarlos para el buen desarrollo de la misma. En relación con este último aspecto debe añadirse, además, que, teniendo en cuenta la entidad de las nuevas funciones administrativas y de los nuevos intereses protegidos, la colaboración con la ciudadanía va más allá de conseguir una mayor eficacia, y es que, como bien señala TORNOS, el cumplimiento de determinadas políticas públicas ya no podría acometerse sin su actividad⁴².

Esta potenciación de la comunicación y la transparencia se demuestra, por ejemplo, en la intensa evolución que ha sufrido el acceso a la información administrativa en las últimas décadas, el cual ha pasado de estar prohibido (a consecuencia del reconocimiento formal del secreto como principio propio de la actuación administrativa)

⁴⁰ Como resumen LÓPEZ y GADEA, se requería “una gestión flexible, eficiente, orientada a los objetivos y preocupada por los costes y resultados”. (LÓPEZ CAMPS, J. y GADEA CARRERA, A.: *Una nueva Administración Pública*, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2001, pág. 25).

⁴¹ CERRILLO MARTÍNEZ, A.: E-información: hacia una nueva regulación del acceso a la información, cit., pág. 7.

⁴² En este sentido, TORNOS cita como ejemplo de esta necesidad de colaboración el cumplimiento de las políticas públicas destinadas a la recogida selectiva de basuras, lo cual, si no cuenta con la colaboración ciudadana, es algo que la Administración por sí sola no puede lograr. (TORNOS MAS, J.: *Presentación al libro colectivo “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”*, cit., págs. 10, 18 y 19).

a reconocerse en forma de derechos subjetivos de consulta⁴³. De esta forma, y aunque la facilitación de información puede suponer un gravamen para la Administración (ya que constituye una carga y un aumento de responsabilidad), las ventajas que recibe son muy superiores, pues además de incrementar la confianza de los ciudadanos y de reforzar la tutela jurídica de sus derechos e intereses, obtiene una mejora de toda su actividad y ve reforzada su legalidad.

En este sentido, y como ya se apuntaba, la transparencia, la proximidad y el gran volumen de información que circula entre todos los sujetos de este nuevo modelo son los nuevos medios para evaluar la actividad administrativa, por lo que, además de los actos jurídicos formalizados, la intervención en los procesos, el sistema de recursos y el reconocimiento de derechos e intereses legítimos, se añade el aumento de comunicación para controlar las esferas de discrecionalidad.

Esta nueva organización encontró el punto de inflexión definitivo con la aparición de las tecnologías de la información y la comunicación, las cuales, además de potenciar el nacimiento de nuevos entornos y del crecimiento exponencial de nuevas y diversas necesidades, posibilitaron que su pleno y efectivo funcionamiento pudiera ser realidad. En este sentido, y como se ha visto, los poderes públicos han hecho grandes inversiones para su introducción y extensión masiva, de forma que, a pesar de las múltiples dificultades que aún siguen presentes, la posibilidad de interconexión a través de redes tecnológicas ha aportado la viabilidad necesaria a de esta nueva forma de administrar. Así, y aunque dicho proceso de adaptación todavía se encuentre lejos de llegar a su fin, los cambios que ha experimentado la Administración en los últimos tiempos han sido más que notables, por lo que, a pesar de que se deba seguir trabajando para asentar definitivamente la nueva sociedad, puede afirmarse que, más que la transformación del sistema, ha aparecido un nuevo concepto de Administración: la Administración electrónica.

2.2. La Administración electrónica

Como se ha visto, el revolucionario el desarrollo que han experimentado las TIC en los últimos tiempos ha obligado a las Administraciones públicas a tomar conciencia de la progresiva constitución de una nueva realidad y de la necesidad de actuar al respecto, ya sea velando por asentar la denominada sociedad de la información y el conocimiento o incorporando el uso de las mismas en el seno de su actividad. Sin embargo, este último cometido va mucho más allá de la mera ampliación de los medios administrativos, y es que las consecuencias generadas por su introducción (como el cambio de mentalidad, la necesidad de adoptar un cambio organizativo basado en la interoperabilidad y centrado en el usuario, la adaptación de los procesos y procedimientos, la formación de todo el personal, el desarrollo de nuevas técnicas y competencias o la creación de nuevos órganos) han comportado una nueva forma de administrar. Así, como señala LIIKANEN, ha aparecido el concepto de la e-Administración o de la Administración electrónica, el cual se entiende a grandes rasgos como “el uso de la tecnología de la información y la comunicación en las administraciones públicas en combinación con el

⁴³ Para un análisis completo de la evolución del acceso a la información administrativa, véase CERRILLO MARTÍNEZ, A.: *E-información: hacia una nueva regulación del acceso a la información*, cit.

cambio organizativo y las nuevas técnicas para mejorar los servicios públicos y los procesos democráticos y reforzar el respaldo a las políticas públicas”⁴⁴.

Con la introducción de las TIC se ha abierto un nuevo abanico de posibilidades que, además de beneficiar la actividad administrativa en términos de eficacia, eficiencia y calidad, genera ventajas a toda la ciudadanía, la cual ha visto aumentada la comodidad a la hora de actuar y un mayor respeto a sus derechos e intereses. En este sentido, el hecho de disponer de una Administración en línea facilita enormemente su participación, ya que, además de propiciar una Administración abierta las 24 horas de los 365 días del año, permite el ahorro de tiempo, colas y desplazamientos innecesarios. Asimismo, y por primera vez, hace posible la igualdad de oportunidades de acceso, tanto por lo que respecta a las personas que viven más o menos lejos de las oficinas administrativas como por lo que atañe a las personas con algún tipo de discapacidad.

Desde el punto de vista administrativo, las TIC también posibilitan de la plena interoperabilidad entre Administraciones (ya sean autonómicas, nacionales o incluso europeas), por lo que, además de conseguir una mayor homogeneidad y calidad en su actividad, permiten rentabilizar el ingente volumen de información que obra en su poder y acabar con la fragmentación de los servicios públicos y la disparidad de la información administrativa. En este sentido, Internet es la fórmula más efectiva para poder alcanzar las deseadas ventajas de la denominada ventanilla única y más en un escenario competencial tan complejo como el nuestro, lo cual, además de facilitar la gestión y la organización de la información administrativa, maximiza la coordinación entre los organismos y facilita la actuación ciudadana. A través de la centralización en un sólo portal, no sólo se consigue la simplificación de los trámites y procedimientos, sino que también aparece la posibilidad de personalizar los servicios y actuaciones beneficiando tanto a los ciudadanos (que pueden ver reducidos o facilitados sus deberes) como al propio sector público (quien, entre otros beneficios, ve reducidos los errores y los costes tanto económicos como medioambientales⁴⁵).

Así, son tantas sus ventajas que, como señalan CRIADO y RAMILO, “más que fines en sí mismos, deben entenderse como un medio para impulsar la adaptación de las estructuras, procesos y servicios de las administraciones públicas a las necesidades de cada momento”⁴⁶, y es que son la única vía para que la Administración pueda hacer frente a los complejos y dispares retos del siglo XXI empleando los mismos recursos o incluso reduciéndolos. Por ello, su introducción tenía que ir mucho más allá de la incorporación del soporte digital en los trámites administrativos preexistentes, conllevando una auténtica modernización de la Administración Pública y del Derecho

⁴⁴ LIIKANEN, E.: *La administración electrónica para los servicios públicos europeos del futuro*, en “Lección inaugural del curso académico 2003-2004 de la UOC”, UOC, Barcelona, 2003, pág. 6. Disponible en: <http://www.uoc.edu/dt/20334/index.html>. (Fecha de consulta: 9 de junio de 2008).

⁴⁵ Sin ir más lejos, la memoria económica de la Ley de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos calculaba que con la plena instauración de la Administración electrónica se conseguiría un beneficio general medio de unos 11.000 millones de euros anuales, el cual se situaría entre 200 y 300 euros en relación con cada ciudadano. Asimismo, remarcaba las 100 toneladas de papel que se conseguirían ahorrar.

⁴⁶ CRIADO GRANDE, J. I. y RAMILO ARAUJO, M. C.: *e-Administración: ¿Un reto o una nueva moda? Problemas y perspectivas de futuro en torno a Internet, y las tecnologías de la información y la comunicación en las Administraciones Públicas del siglo XXI*, RVAP, Vol. I, nº 61, 2001, págs. 14 y 17.

público administrativo en general⁴⁷ (lo cual, sin lugar a dudas, ha sido plenamente asumido por el legislador)⁴⁸.

En el documento *Modernising Government*, elaborado por el gobierno británico en marzo de 1999, se resumen los principales objetivos que deben perseguir las Administraciones Públicas para adaptarse a esta nueva realidad, los cuales se centran en mejorar la calidad de vida de las personas proporcionándoles una buena sanidad, seguridad y las condiciones necesarias para afrontar los retos del futuro. Así, el nuevo modelo administrativo se debe basar en:

1. Adoptar políticas públicas que den resultados, con base en decisiones estratégicas y sin dejarse influenciar por las presiones a corto plazo.
2. Conseguir que los servicios públicos satisfagan las necesidades reales de los ciudadanos, que sean de calidad y que se presten de forma eficiente.
3. Administrar en y para la era de la información, lo cual implica introducir las TIC para satisfacer las necesidades de los ciudadanos y conseguir una mayor calidad y eficacia en la actividad administrativa.
4. Dignificar los servicios públicos en general.

En cualquier caso, el uso de las TIC ha ido generando un nuevo concepto de Administración caracterizado por la desaparición del soporte papel y por la posibilidad de relación sin necesidad de desplazamientos físicos, donde el sistema de funcionamiento ha hecho de la comunicación su base principal. En este sentido, si bien el proceso de modernización comenzó con la informatización de toda la actividad de la Administración, en seguida se puso el máximo empeño en impulsar las relaciones electrónicas, empezando por la interconexión y las de carácter puramente administrativo (ya fuera entre órganos o entre Administraciones) y siguiendo con las ciudadanas.

Ciertamente, los revolucionarios beneficios que ofrecen las TIC en este punto han sido la clave que ha hecho posible una mejora sin precedentes de toda la actuación administrativa, ya que, además de la personalización de los servicios, del aumento de calidad y eficacia y de la disminución de tiempos, errores y costes, también han permitido la simplificación, facilitación, agilización y reducción de la mayoría de trámites y procedimientos. Del mismo modo, al contar con bases de datos informatizadas y aplicaciones automatizadas, también se ha conseguido un mayor control y una mejor prevención del fraude, al tiempo que el mayor acceso a la información administrativa también ha producido una Administración más transparente, abierta y responsable.

⁴⁷ Entre otros, así lo señala GAMERO CASADO, E.: *Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Administración Electrónica; su posición en el sistema de fuentes*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 64.

⁴⁸ En este sentido, puede verse el artículo 34 de la Ley 11/2007, donde se pretende asegurar la obtención de los máximos beneficios de la gestión electrónica señalando que “la aplicación de medios electrónicos a la gestión de los procedimientos, procesos y servicios irá siempre precedida de la realización de un análisis de rediseño funcional y simplificación del procedimiento, proceso o servicio, en el que se considerarán especialmente los siguientes aspectos:

- a) La supresión o reducción de la documentación requerida a los ciudadanos, mediante su sustitución por datos, transmisiones de datos o certificaciones, o la regulación de su aportación al finalizar la tramitación.
- b) La previsión de medios e instrumentos de participación, transparencia e información.
- c) La reducción de los plazos y tiempos de respuesta.
- d) La racionalización de la distribución de las cargas de trabajo y de las comunicaciones internas”.

Sin embargo, al lado de las múltiples ventajas que comporta la incorporación de dichas tecnologías, la Administración se enfrenta a grandes obstáculos que debe superar para seguir con este proceso de adaptación, los primeros de los cuales han sido los elevados costes de inversión y formación del personal. Asimismo, debe hacer frente a los eventuales problemas técnicos de compatibilidad e interoperabilidad entre los distintos sistemas y aplicaciones, así como a los problemas derivados de la adaptación del derecho a esta nueva forma de actuar. En este sentido, la utilización de archivos informáticos y la realización de trámites electrónicos han abierto una esfera completamente inédita en el campo normativo, donde se han planteado grandes dificultades para alcanzar las exigencias y garantías que impone el Derecho administrativo tradicional. De este modo, la entidad de los cambios requeridos va mucho más allá de simples retoques o incorporaciones superficiales, y es que se trata de adaptar el Derecho administrativo a una nueva realidad. Así, como señala PIÑAR, se requiere un gran y profundo trabajo, el cual debe llegar a “reconsiderar el concepto mismo de Derecho administrativo y Administración”⁴⁹.

Además, no deben olvidarse las consecuencias derivadas de la brecha digital y la gran desconfianza ciudadana que aún genera la utilización de estas nuevas técnicas, si bien para potenciar el máximo acceso a los mismos y paliar estos efectos ya se han puesto en marcha diferentes iniciativas⁵⁰. Así, destaca el impulso de aplicaciones de *software* libre, el fomento del DNI electrónico o la creación de los puntos públicos de acceso a Internet, y es que, una vez se han instaurado la mayor parte de técnicas y aplicaciones y la producción jurídica ha logrado resultados notables, la lucha por la plena inclusión digital ha constituido el tercer gran reto a abordar.

Así pues, la aparición de la Administración electrónica ha constituido el último estadio en la evolución de la organización administrativa, si bien, por las propias características de la sociedad en la que se acomoda, aún continúa en pleno desarrollo. Sin embargo, y a pesar de que todavía quedan muchas barreras por superar, su incorporación definitiva parece estar garantizada, ya que, entre muchos otros beneficios, ofrece menos tiempo, más rendimiento y mayor calidad: tres elementos indispensables que avalan su viabilidad.

2.3. La evolución de la Administración tributaria

Como parte integrante de la misma, los cambios que ha ido experimentado la Administración Pública se han visto reflejados en el seno de la Administración tributaria, donde la figura del ciudadano y su colaboración también se han convertido en piezas clave del sistema. De igual forma, la introducción de las TIC en esta esfera ha

⁴⁹ PIÑAR MAÑAS, J. L.: *Revolución tecnológica, Derecho administrativo y Administración Pública*, en “La autorización administrativa. La Administración electrónica. La enseñanza del Derecho administrativo hoy”, Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 51.

⁵⁰ Entre otros, destacan dicha problemática DELGADO y SALOMÓN, quienes señalan que, en efecto “las estadísticas reflejan una situación, sino alarmante, sí especialmente delicada, porque pone de manifiesto la ineficacia de las políticas públicas de promoción de la sociedad de la información emprendidas por los poderes públicos españoles hasta el momento”, ya que, a pesar de que el número de españoles que utilizan las el ordenador se incrementa progresivamente, “el avance no es suficiente para alcanzar una cifra significativa”. (DELGADO GARCÍA, A. M. y SALOMÓN SANCHO, L.: *Algunas reflexiones en torno a los aspectos jurídicos de la sociedad de la información*, Anuario da Facultad de Dereito da Universidade da Coruña, nº 12, 2008, pág. 841).

conllevado el nacimiento de un nuevo modelo de funcionamiento, en el que ha aparecido una Administración más abierta y comunicativa que, al facilitar más información sobre su funcionamiento, prestaciones y competencias y al conseguir una mayor agilización de sus trámites y procedimientos, ha logrado un importante acercamiento al ciudadano y una mejora de su eficacia, calidad y rentabilidad. En suma, como resumen DELGADO y OLIVER, las TIC han generado una Administración con mayor rendimiento, que cuesta menos y trabaja mejor⁵¹.

Así, el sistema de aplicación de los tributos ha ido modificando su esquema tradicional fijado por la LGT de 1963, la cual lo concebía como una sucesión de procedimientos separados entre sí que, siguiendo el esquema del proceso judicial, apostaba por una “aplicación artesanal” de los mismos⁵². En este sentido, el procedimiento se iniciaba por la presentación de una declaración por parte de los sujetos pasivos o a consecuencia de una investigación administrativa, de modo que, una vez se conocía el hecho imponible, la Administración emitía una liquidación provisional. En ella se declaraba la existencia de una deuda tributaria, se determinaba su cuantía y se hacía exigible con su notificación, lo cual iniciaba la fase recaudación. Ésta concluía con el pago en período voluntario o tras la apertura de un procedimiento de apremio, lo que iba seguido de la oportuna inspección si se había presentado una declaración.

Aquí se comprobaba la veracidad de los datos facilitados y se examinaba la existencia de hechos imponibles u otras circunstancias no manifestadas, después de lo que actuaban nuevamente los órganos de gestión dictando una liquidación definitiva. En caso de no coincidir con la provisional, se notificaba nuevamente a los sujetos exigiéndoles el pago que debía proceder, lo cual, salvo incumplimiento o recurso, cerraba la aplicación de los tributos.

Sin embargo, este procedimiento liquidador sólo podía operar en un sistema tributario caracterizado por pocas actuaciones administrativas, de modo que, tras la aparición de impuestos de carácter masivo (especialmente del IRPF y el IS), su funcionamiento resultó totalmente impracticable. Como es lógico, la Administración no podía hacerse cargo de dictar un acto de liquidación provisional con la oportuna inspección en cada caso, y es que pasaron a existir millones y millones de deudas anuales por cada una de las más importantes figuras impositivas. Así pues, la incorporación de técnicas de gestión en masa se hizo totalmente necesaria, dentro de las cuales destacó especialmente la autoliquidación.

A través de dicha figura, se concentró en un solo acto a cargo de los sujetos pasivos el deber de declarar, cuantificar e ingresar el hecho imponible sin necesidad de requerimiento previo, por lo que su actuación secundaria o auxiliar se convirtió en la más relevante del sistema de aplicación de tributos. Asimismo, la generalización de las autoliquidaciones comportó la reconfiguración de las labores administrativas, las cuales quedaron reducidas a las de comprobación e inspección. Sin embargo, a consecuencia de la relevancia de la actuación ciudadana, la comprobación debía verse potenciada, lo que condujo a la atribución de facultades al respecto a los órganos de gestión.

⁵¹ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Principales aplicaciones de Internet en la Administración Tributaria*, IDP (artículo en línea), nº 2, UOC, 2006, pág. 1. Disponible en: <http://www.uoc.edu/idp/2/dt/esp/delgado-oliver.pdf>. (Fecha de consulta: 3 de febrero de 2008).

⁵² Entre otros, así lo define PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2002, págs. 192 y 193.

De igual modo, los órganos de investigación dejaron de practicar inspecciones en cada caso y, por razones de economía procedimental, se les otorgó competencia para practicar las liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e inspección, lo cual supuso que la facultad para liquidar dejara de ser exclusiva de los órganos de gestión. A su vez, y como es lógico, quedó modificada la actuación de los órganos de recaudación, la cual quedó únicamente limitada a la fase de ejecución.

Así, y a consecuencia de la necesidad de controlar la actuación de los contribuyentes, se modificaron las funciones de todos los órganos del sistema, del mismo modo que se introdujo la actuación de terceros ajenos a la realización de hechos imposables bajo la imposición de deberes de información y colaboración. Por ello, la base sobre la que se asienta el funcionamiento de este nuevo sistema también es, sin duda alguna, la relación entre la Administración y la ciudadanía.

Como señala SOLER ROCH, el reconocimiento normativo de esta evolución puede situarse desde 1963 hasta, más o menos, 1986, período en el que se pasó de reconocer la existencia de las autoliquidaciones a introducirlas con carácter general⁵³. En este sentido, el punto de partida se encuentra en la LGT de 1963, y es que, si bien les hizo caso omiso a la hora de regular el procedimiento de gestión tributario, su artículo 10.k) exigió, por primera vez, el rango legal para su regulación. Seguidamente, no fue hasta 1965 que aparecieron las primeras manifestaciones en el sistema, las cuales se vieron aumentadas por la reforma tributaria 1978 a consecuencia de la aprobación de la Constitución y del Real Decreto 357/1979 (el cual implantó el IRPF y el IS). Finalmente, su generalización tuvo lugar en 1986, donde las reformas previas de la LGT y la aprobación del Reglamento General de la Inspección de los Tributos sustituyeron el sistema tradicional de aplicación en la práctica totalidad de impuestos estatales por la implantación definitiva del régimen de autoliquidación. De este modo, la liquidación tradicional quedó reducida a los tributos de contraído previo, así como a los casos de autoliquidaciones irregulares o cuando su práctica no se hubiera realizado.

Actualmente, las autoliquidaciones se encuentran principalmente reguladas en el artículo 120 de la LGT de 2003, donde se definen en su apartado 1 como las “declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar”. Asimismo, el segundo apartado reconoce la posibilidad de que sean verificadas o comprobadas por parte de la Administración tributaria (quien, en su caso, practicará la liquidación que proceda), del mismo modo que el apartado 3 reconoce la posibilidad de instar su rectificación cuando los obligados tributarios consideren que les perjudican sus intereses legítimos (lo que se tramitará a través del procedimiento que se regule reglamentariamente).

Así pues, como señala ESCRIBANO, esta nueva forma de funcionamiento ha derivado en una actitud más pasiva de la Administración, la cual ha quedado básicamente reducida a controlar el cumplimiento de los deberes tributarios (comprobación e investigación) y a reaccionar ante su incumplimiento (procedimiento sancionador). De

⁵³ SOLER ROCH, M.T.: *El sistema de gestión tributaria: problemas pendientes*, en “Temas pendientes de Derecho Tributario”, Cedecs, Barcelona, 1997, pág. 50.

este modo, pretende asegurar un nivel mínimo de recaudación y reducir, a su vez, los costes de funcionamiento, y es que son los obligados tributarios los que cargan ahora con la mayor parte de su actividad⁵⁴. Sin embargo, esto conlleva que los ciudadanos deban conocer, interpretar y aplicar el complejo, cambiante e incluso, a veces, deficiente ordenamiento tributario, lo cual, como es lógico, genera una situación difícil de sustentar.

Esta problemática se ha visto recogida por la jurisprudencia en varias de sus sentencias, como ocurre en el fundamento tercero de la STS 2429/2002, de 4 de abril de 2002. Así, se pone de manifiesto “la inevitable complejidad de los sistemas tributarios modernos y la exigencia a los ciudadanos de obligaciones de hacer (sin perjuicio de las obligaciones de dar) en ocasiones dificultosas y superiores a la capacitación media que en esta materia cabe suponer en aquellos”, si bien, como añade, “los poderes públicos (y, en especial, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria) han mostrado un empeño constante, en los últimos tiempos, de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no sólo a través de unos sistemas informáticos que han alcanzado las más altas cotas mundiales, sino en todo cuanto supone simplificación y ordenación del inevitable componente burocrático”.

No obstante, esta labor de marcado carácter formal no ha resultado en absoluto suficiente, y es que, como se apuntaba, el principal problema reside en las imprecisiones, carencias y dificultades que caracterizan la normativa tributaria. Por ello, y sin dejar el control de la actuación ciudadana, la Administración tributaria debe acompañar dichas actuaciones de simplificación con una fuerte prestación de sus deberes de información y asistencia, los cuales deben ayudar a comprender y aplicar de forma correcta el ordenamiento jurídico en cada caso. Dicha necesidad ya no sólo es exigible desde el punto de vista de la seguridad jurídica, sino que también resulta imprescindible si se pretende mejorar la eficacia administrativa y dar viabilidad al sistema a través de su colaboración forzosa. Además, como señalan DELGADO y OLIVER, “la Administración no puede trasladar al ciudadano, de quien reclama su colaboración, los riesgos inherentes de un marco jurídico cada vez más complejo”⁵⁵ del mismo modo que no puede olvidarse que así se desprende de la propia Constitución⁵⁶.

En igual sentido se pronuncia el Informe de la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude, donde se señala que “el desarrollo de sistemas eficientes de información y asistencia al contribuyente, exigidos por la complejidad del sistema tributario y la generalización de las autoliquidaciones, constituye, además de una exigencia de toda Administración Tributaria moderna, un punto de apoyo básico en la política preventiva del fraude fiscal, destinada al fomento del cumplimiento voluntario y con efectos añadidos en la eliminación de tensiones innecesarias en la relación con los ciudadanos”⁵⁷. Del mismo modo, organismos tan relevantes como la OCDE o la propia Comisión Europea también

⁵⁴ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT*, QF, nº 10, 1996, pág. 10.

⁵⁵ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pág 18.

⁵⁶ En este sentido, además del principio de seguridad jurídica que establece el artículo 9.3, el artículo 103.1 configura el servicio a los ciudadanos como la principal finalidad de la actividad administrativa, del mismo modo que establece la eficacia como uno de los principios fundamentales que la deben regir.

⁵⁷ *Informe de la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude*, de julio de 1994, págs. 158 y ss.

se han pronunciado al respecto, tal y como puede observarse, respectivamente, en el *Taxpayers' Rights and Obligations. A survey of the legal situation in OECD countries*⁵⁸ o en el *Informe sobre recaudación y control del IVA*⁵⁹.

Por ello, tal y como señalaba el Plan General de Objetivos de la AEAT para 1999, la Administración actuó en consecuencia y fijó como uno de sus grandes retos la intensificación de la prestación de los mencionados deberes en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, lo cual, según se establecía, pretendía llevar a término a través de los siguientes medios: la potenciación de las vías de comunicación con el ciudadano que no conllevaran desplazamientos (como la atención telefónica e Internet), la incentivación de la comunicación previa de los datos relativos a los contribuyentes en relación con el IRPF que constan en la Base de Datos Nacional de la AEAT, el aumento de puntos de atención al ciudadano a efectos de la aplicación del programa PADRE y el fomento general de la cumplimentación y presentación de declaraciones tributarias por vía telemática.

Si bien el estudio de la incorporación de las TIC en el seno de ambos deberes y su estado actual serán tratados detalladamente en la segunda y la tercera parte de presente trabajo, puede destacarse, ya de entrada, que, nueve años más tarde, después de constatar el trabajo realizado y los buenos resultados obtenidos en cada uno de los objetivos citados, las actuaciones de información y asistencia y su prestación a través de los nuevos medios siguen ocupando un lugar destacado en los objetivos y compromisos que asume la AEAT, y es que, como consta en la Carta de Servicios del año 2010, los pilares fundamentales en los que se sustentan actualmente las principales previsiones de la Agencia son: el ofrecimiento de una atención personalizada, la especialización necesaria de su personal y la claridad, precisión y comprensión de toda su información.

Sin embargo, una de las pruebas que demuestra la gran labor realizada es el cambio sustancial que se observa a la hora de plantear los objetivos, y es que la AEAT ha dejado de querer instaurar nuevos servicios y de velar por potenciar su uso para pasar a fijar como gran reto el aumento de su mejora y calidad. En este sentido, por ejemplo, destaca el compromiso de respetar plazos medios para la prestación de algunas actuaciones (como es el caso del establecimiento de una semana para el envío por correo de las etiquetas identificativas al domicilio de los ciudadanos que lo soliciten), así como las previsiones para mejorar el acceso tanto físico como electrónico de las personas con discapacidades o el compromiso de alcanzar servicios destinados a la mayor comodidad de los obligados (como la instauración de sistemas automáticos de gestión de tiempos de espera en las oficinas de la Agencia).

Todos estos objetivos, junto con la confección del borrador de declaración del IRPF, la posibilidad de que sea ella quien elabore las declaraciones de renta, la extensión de programas de ayuda y el aumento general de todos los servicios y trámites ofrecidos a través del portal virtual, son los principales elementos que marcan el proceso evolutivo y necesario hacia una Administración tributaria sustancialmente asistencial.

Sin embargo, como señalan DELGADO y OLIVER, la Administración debería aprovechar todo su potencial de información y de herramientas informáticas y

⁵⁸ *Taxpayers' Rights and Obligations. A survey of the legal situation in OECD countries*, OCDE, París, 1990.

⁵⁹ *Informe sobre recaudación y control del IVA*, Comisión Europea, 2004. (COM/2004/0855 final).

telemáticas que posee para mirar de centrar sus esfuerzos en la descarga generalizada de la que es, probablemente, la mayor obligación formal de los obligados tributarios: la determinación de la deuda tributaria, lo cual, en ningún caso, supondría un retroceso hacia el sistema de aplicación de tributos tradicional⁶⁰. De todos modos, bien es cierto que la Agencia tributaria ha procurado actuar al respecto, y es que, además de ofrecer la posibilidad de pedir cita previa para la realización de declaraciones de Renta, ha creado dos supuestos donde es ella la encargada de la cuantificación.

Así, en un primer momento, el artículo 100 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Ley 3/2004, de 5 de marzo, creó la denominada solicitud de devolución rápida, la cual ofrecía a determinados contribuyentes la posibilidad de dirigir una comunicación a la Administración tributaria para que determinara las cuotas pertinentes a los efectos del impuesto y que procediera a su devolución⁶¹. Sin embargo, y aunque preveía que la Administración pudiera requerir la presentación de la información y los documentos que resultaran necesarios, no se reconocía en ningún caso que la cuantificación del impuesto tuviera efectos de liquidación, lo cual no llegó hasta la posterior instauración del borrador de declaración por parte del artículo cuadragésimo segundo de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre.

En este segundo caso, regulado actualmente por el artículo 98 de la Ley 35/2006, los contribuyentes obligados a presentar la declaración del IRPF pueden solicitar a la Administración tributaria que les remita un borrador de declaración a efectos meramente informativos, aunque, cuando el contribuyente considere que refleja su situación tributaria, podrá suscribirlo o confirmarlo y otorgarle efectos de declaración. Por el contrario, cuando el contribuyente considere que la información contenida no se ajusta a la real, podrá solicitar su modificación, o bien, como es lógico, presentar por su cuenta la correspondiente declaración. Así, gracias a la facilidad y rapidez de transmisión de las nuevas tecnologías y a las ventajas que permite el almacenamiento informatizado de los datos, la Administración ha sido capaz de dar un paso más, y ya no sólo por ofrecer la posibilidad de obtener una liquidación provisional a la práctica totalidad de contribuyentes obligados a declarar⁶², sino también, y a diferencia del caso

⁶⁰ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pág. 37.

⁶¹ En concreto, sólo podían realizar dicha solicitud los contribuyentes exentos de presentar la declaración por el IRPF y cuya suma de las retenciones e ingresos a cuenta soportados, los pagos fraccionados efectuados y, en su caso, la deducción por maternidad fuera superior a la cuota líquida total minorada en el importe de las deducciones por doble imposición de dividendos e internacional.

⁶² En este sentido, el artículo 98 de la Ley 35/2006 sólo prohíbe la solicitud del borrador a aquellos contribuyentes que no obtengan rentas procedentes exclusivamente de rendimientos del trabajo, rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta o de derivados de Letras del Tesoro, de imputación de rentas inmobiliarias siempre que procedan, como máximo, de dos inmuebles, de ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta o de subvenciones para la adquisición de vivienda habitual. Asimismo, también lo impide en los casos donde se hubieran obtenido rentas exentas con progresividad en virtud de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, donde se tengan partidas negativas pendientes de compensar procedentes de ejercicios anteriores, en los casos que se pretenda regularizar situaciones tributarias procedentes de declaraciones anteriormente presentadas y cuando se tenga derecho a la deducción por doble imposición internacional y ejerciten tal derecho.

anterior, porque los cálculos realizados por la misma son susceptibles de convertirse en una auténtica liquidación⁶³.

Viendo su gran acogida, su buen funcionamiento y sus notables ventajas, no es de extrañar que la idea de la Administración sea ir generalizando a todos los contribuyentes la utilización de esta figura, si bien sería también deseable que se extendiera su elaboración a los demás tributos existentes. Por contra, debe destacarse que, teniendo en cuenta el reducido número de contribuyentes que se acogían a la solicitud de devolución rápida, se optó finalmente por su desaparición a través de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 35/2006, y es que realmente quedó obsoleta tras la generalización del borrador.

Así pues, la incorporación de la vía electrónica y esta clara tendencia hacia la potenciación de una mayor información y asistencia están suponiendo una gran evolución y mejora del sistema tributario en su conjunto, y es que no sólo se incrementa el ejercicio y la calidad de los mencionados deberes administrativos con la correspondiente disminución de la presión fiscal indirecta, sino que también se perfeccionan las funciones de control de la Administración. Al mismo tiempo, se incrementan las relaciones de colaboración entre las propias Administraciones y se favorece el desarrollo de los derechos y garantías de los contribuyentes, por lo que, en última instancia, se consigue un mayor acercamiento al ciudadano, una mejora en la calidad, eficacia y eficiencia de la actividad administrativa y una reducción general de todos sus costes y recursos.

Por ello, no es de extrañar que las ventajas que genera la utilización TIC en este campo compensen, y con creces, los esfuerzos y recursos invertidos, y es que, si bien es el ámbito donde se encuentra el mayor desarrollo normativo y material al respecto, también es donde se han registrado los mayores beneficios. De todos modos, es de justicia destacar la notable labor realizada, ya que su temprana e intensa aplicación la ha convertido en todo un referente internacional.

3. La regulación de las Tecnologías de la Información y la Comunicación en la Administración tributaria

Para poder realizar una valoración completa de la incorporación de las TIC en el ámbito tributario, se debe empezar por estudiar su regulación desde las primeras referencias al respecto, si bien, teniendo en cuenta su entidad, no es de extrañar que el punto de partida de su evolución se encuentre en el Derecho administrativo común.

3.1. La evolución normativa de las TIC en el ámbito tributario

Tal y como se ha visto, junto al tradicional movimiento descentralizador de las competencias y funciones de la Administración Pública propulsado por la interpretación de las propias normas constitucionales, apareció una nueva tendencia que, como señala RODRÍGUEZ BERNAL, amenazaba “los propios cimientos del sistema o, en el mejor

⁶³ A diferencia de lo que ocurre en los casos donde la Administración elabora las liquidaciones de los contribuyentes con los datos aportados por los mismos, aquí se hace totalmente responsable de los datos que utiliza, de modo que, en caso de ser confirmados o suscritos, los contribuyentes no se encuentran con la carga de tener que probar los datos que facilitaron a la Agencia para probar el seguimiento de los criterios administrativos (lo cual, aparte de muy complicado, es prácticamente imposible de demostrar).

de los casos, propugnaba una revolución radical en las estructuras y las mentalidades”⁶⁴. Esta tendencia se encaminaba básicamente a impulsar una Administración multicanal para facilitar la comunicación, agilizar los procesos y trámites, desconcentrar y rentabilizar la actividad administrativa y, en definitiva, a conseguir un funcionamiento del sistema más barato y mejor.

Teniendo en cuenta la entidad de dichas transformaciones, la constante evolución de los nuevos medios y la falta de precedentes en la materia, se optó, en un primer momento, por abordar las oportunas previsiones normativas en forma de modificaciones y nuevas referencias a la regulación ya existente, de modo que, tras reconocer la justificación de la instauración de la Administración electrónica con base en los principios constitucionales, empezó a buscarse su fundamentación en normas de rango legal. Ésta se encontró básicamente en los principios generales de la actuación de las Administraciones públicas contemplados por la Ley de Régimen Jurídico del Procedimiento Administrativo Común 30/1992, por lo que no es de extrañar que, como Ley principal del ámbito administrativo, se incluyeran en ella las primeras previsiones al respecto.

3.1.1. Las primeras referencias legales a las TIC por parte de la Ley 30/1992

Además de su carácter básico, el cambio de mentalidad administrativa que reflejaban las disposiciones de la LRJPAC lo convirtieron en el texto idóneo para dar comienzo a las primeras previsiones sobre la incorporación de las TIC. En este sentido, superó, por primera vez, el término “administrados” heredado de la legislación decimonónica, el cual sustituyó por el de “ciudadanos”. Este cambio, que puede parecer irrelevante, supuso un paso definitivo para dejar atrás la insignificante posición de subordinación de la ciudadanía, pasando así a concebirla como una parte activa del sistema.

Sin embargo, la entidad de dicha transformación, que encuentra su punto álgido con la implantación de la e-Administración, requería que los cambios necesarios no fueran abordados de un día para otro, sino que debían adoptarse paulatinamente y de forma ajustada a la realidad.

Por ello, las primeras aportaciones que la LRJPAC incorporó no fueron más allá de simples reconocimientos ya implícitos y meras declaraciones de intenciones, y es que ni la Administración ni mucho menos la sociedad estaban preparadas para abordar la inclusión de las TIC de forma preceptiva. De este modo, la primera y única referencia clara que se hizo fue la invitación a que las Administraciones empezaran a impulsar la incorporación y empleo de los medios electrónicos, informáticos y telemáticos tanto en el sí de su actividad como en sus relaciones con la ciudadanía (artículo 45), creando así la primera habilitación legal para su uso y aplicación. Sin embargo, y a pesar de que este artículo constituyera una temprana e importante aportación, resultó claramente insuficiente, por lo que, con el fin de crear un marco más adecuado y solventar algunas deficiencias detectadas en su aplicación, la Ley fue modificada y desarrollada por diversas normas tanto legales como reglamentarias (donde, por su relevancia, destacan la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento

⁶⁴ RODRÍGUEZ BERNAL, A.: *Ventajas e Inconvenientes de la Administración Electrónica*, RDI, nº 94, 2006, pág. 1.

Administrativo Común; la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social; el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado; el Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro; y el Real Decreto 209/2003, de 21 de febrero, por el que se regulan los registros y las notificaciones telemáticas, así como la utilización de medios telemáticos para la sustitución de la aportación de certificados por los ciudadanos).

De todas ellas, las principales modificaciones en materia de Administración electrónica se introdujeron por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la cual reguló principalmente la presentación de solicitudes y comunicaciones a la Administración por medio de servicios telemáticos. La aprobación de la misma supuso un hito decisivo en el impulso de la utilización de los medios telemáticos en el ámbito administrativo (especialmente por lo que respecta a las relaciones con los ciudadanos); si bien, teniendo en cuenta la falta de precedentes normativos y la constante evolución de la técnica, tampoco resultó suficiente. De todos modos, aparte de la consolidación del marco jurídico de la presentación telemática de distintas declaraciones tributarias, la Ley 24/2001 constituyó, por primera vez, una normativa general sobre las singularidades de la transmisión a distancia de comunicaciones, escritos, solicitudes y demás documentos administrativos.

Las principales innovaciones que aportó en materia telemática pueden resumirse básicamente en la fijación del noveno apartado del artículo 38 en relación con los registros telemáticos; la inclusión del tercer apartado del artículo 59 relativo a las notificaciones telemáticas; y la introducción de los apartados 1, 2 y 3 de la Disposición adicional decimoctava en relación con el carácter obligatorio del uso de los nuevos medios.

Todos estos aspectos coinciden con las principales previsiones de la LRJPAC al respecto y con las diferentes modificaciones que ha ido experimentado, por lo que, siguiendo su orden, a continuación se estudiarán por separado las diferentes aportaciones de la Ley 30/1992 en la materia partiendo desde su redacción original. Sin embargo, debe empezarse su análisis por la primera habilitación legal para la utilización de las TIC, la cual, como se ha visto, se encuentra en el artículo 45.

3.1.1.1. La primera habilitación legal para la introducción de las nuevas tecnologías

Con la voluntad de modernizar las viejas bases del Derecho administrativo español incorporadas en la reforma de los años 50, la Ley 30/1992 pretendió globalizar sus previsiones y alterar, como se ha visto, la relación entre la Administración y la ciudadanía. Principalmente, su actuación vino impulsada por la aparición de una nueva realidad consecuencia de grandes cambios políticos, fruto de los cuales, además de nuevas necesidades y de la nueva organización territorial del Estado, también aparecieron las exigencias de la propia Constitución. Por ello, y en virtud de su espíritu innovador, no es de extrañar que se empezara a tomar conciencia de la revolución tecnológica que empezaba a despuntar a principios de los 90, haciéndose así un primer

paso para dar cabida a su incorporación en el seno de la Administración. Sin embargo, consciente de sus ventajas, la LRJPAC no se conformó con contemplar la mera posibilidad, sino que decidió emplazar a las distintas Administraciones para que velaran por su impulso y trabajaran en su inclusión.

Dichas previsiones, bajo el título “incorporación de medios técnicos”, se vieron traducidas en la elaboración del artículo 45, la importancia del cual se demuestra en el hecho de que todavía hoy sigue vigente en parte. En un principio, dicho precepto se dividió en 5 apartados, si bien sólo los dos primeros contemplaron de forma expresa el impulso de las TIC. Así, el primer apartado empezaba señalando con carácter general que “las Administraciones Públicas, impulsarán el empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias”; si bien condicionaba dicha previsión a las limitaciones que establecieran la Constitución y las leyes. En la misma línea, el apartado 2 establecía que “los ciudadanos podrán relacionarse con ellas para ejercer sus derechos a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con respecto de las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento”; si bien lo supeditaba en este caso a que fuera compatible con los medios técnicos de que dispusieran las Administraciones.

De la lectura de dichas previsiones derivan claramente tres consecuencias que caracterizan, a su vez, la labor de la LRJPAC en la materia. En primer lugar, su carácter genérico y programático (debido principalmente a la falta de especificación de la efectividad del impulso y a las remisiones a otras normas capaces de condicionar su aplicabilidad); en segundo lugar, la poca intensidad con la que se aborda su introducción (con base en la ausencia de mandato expreso y a la falta de sanción en caso de incumplimiento) y, en relación con esta última, el hecho de que el impulso del uso de tales medios y, en mayor medida, su efectiva introducción no se constituyó como una obligación real sino como una simple posibilidad sometida a la mera voluntad de la Administración. Por ello, y sin menospreciar la importancia de su aparición, lo único que hizo la Ley fue abrir la puerta a los nuevos medios y técnicas con el fin de que, posteriormente, se pudiera desarrollar su regulación.

Por su parte, como ya se apuntaba, el resto de apartados del artículo 45 no trataron directamente la posibilidad de incorporación de las TIC, pero sí que previeron aspectos de carácter puramente formal en el funcionamiento de los procedimientos desarrollados por esta nueva vía. Así, el apartado tercero estableció que en los procesos tramitados y terminados en soporte informático se debía garantizar la identificación y el ejercicio de la competencia del órgano que la ejercía, del mismo modo que el apartado 4 previó la obligación de aprobar y difundir las características de los programas y aplicaciones electrónicas, informáticas y telemáticas utilizados por las Administraciones en el ejercicio de sus potestades por parte del órgano competente.

Sin embargo, estas dos previsiones, junto con el mencionado apartado segundo, han sido derogadas finalmente por la Ley 11/2007 de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, la cual únicamente ha dejado en vigor la previsión genérica sobre el impulso de las TIC del apartado 1 y el reconocimiento del documento electrónico aportado por el apartado 5.

Este último precepto constituyó, sin duda, la segunda previsión más importante en la materia, y es que, como es lógico, la incorporación de las TIC exigía su admisión⁶⁵. Así, y como sigue estableciendo, señaló que “los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por las Administraciones Públicas, o los que éstas emitan como copias de originales almacenados por estos mismos medios, gozarán de la validez y eficacia de documento original”, siempre y cuando se garantice “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 ésta u otras Leyes”.

No obstante, y a pesar de su relevancia, sorprende la distinción que sigue realizando entre los documentos electrónicos originales y sus copias, y es que, teniendo en cuenta las características de los mismos, es obvio que ambos serán completamente idénticos⁶⁶. Asimismo, resulta inconcebible la equiparación que realiza entre los documentos en soporte electrónico y los que se encuentren en soporte informático o telemático, ya que, a pesar de que constituyen procedimientos técnicos diferentes, la existencia de los soportes telemáticos o informáticos no es real. En este sentido, como pone de manifiesto VALERO, “los medios telemáticos no se refieren a ningún soporte técnico propiamente dicho sino que, al contrario, aluden a la transmisión a distancia de aquellos actos previamente digitalizados”, del mismo modo que los medios informáticos únicamente permiten el tratamiento y manipulación de la información que previamente ha sido transformada en bytes por parte de los medios electrónicos⁶⁷. Sin embargo, como se verá, esta terminología ha sido la que ha utilizado el legislador en la mayor parte de este proceso, y es que hasta la aprobación de la Ley 11/2007 (donde finalmente se habla sólo de medios electrónicos) las referencias a los medios electrónicos, informáticos o telemáticos han sido una constante.

Por lo que respecta a la regulación de dichos documentos electrónicos, debe destacarse, en primer lugar, la disparidad de opiniones doctrinales a la hora de darle desarrollo. Así, mientras que una buena parte de opiniones defendió que, por su peculiaridad, era necesaria la creación de una normativa específica, la gran mayoría convino que, con el fin de evitar posibles disparidades (y aunque pudiera y debieran regularse aparte algunas singularidades), la regulación que les era aplicable es la normativa común de los documentos en soporte papel, de modo que, siguiendo esta última consideración, el legislador se limitó a desarrollar únicamente sus peculiaridades⁶⁸. Así, y aunque el artículo 45 señale unos requisitos específicos para este tipo de documentos, sus exigencias no difieren en nada de las previstas para el resto de documentos, y es que, si

⁶⁵ Aun así, la LRJPAC no fue la primera Ley jurídico-administrativa que reconoció la existencia de dichos documentos, sino que la Ley 16/1986, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, ya había definido los documentos como “toda expresión en lenguaje natural o convencional y cualquier otra expresión gráfica, sonora o en imagen, recogidas en cualquier tipo de soporte material, incluso en soportes informáticos”. En cualquier caso, lo que queda claro es que fue en el ámbito administrativo donde tuvo lugar su primera referencia.

⁶⁶ En este sentido, véase TORRES LÓPEZ, M. A.: *El documento electrónico en las relaciones jurídico-administrativas al ciudadano: especial referencia a los actos de comunicación*, RVAP, nº 55, 1999, pág. 265.

⁶⁷ VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-Administración*, Comares, Granada, 2004, pág. 23.

⁶⁸ Véanse diversas opiniones en ambos sentidos en VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-Administración*, cit., págs. 20 y 21.

bien los dos primeros (autenticidad e integridad) no se establecen de forma expresa para estos últimos, resulta evidente que también los deben respetar.

Sin embargo, su previsión expresa en tales casos quedó justificada por la dificultad de garantizar los mencionados requisitos, ya que, entendiendo por “autenticidad” la demostración de identidad del órgano administrativo que emitió el documento y su vinculación con el contenido del acto, su cumplimiento no fue posible hasta la aparición de la firma digital. De todos modos, y a pesar de encontrarse en un principio limitados, el reconocimiento de los documentos electrónicos comportó grandes e importantísimas consecuencias, y es que la posibilidad de sustitución del papel por archivos informáticos fue la base para la gran simplificación y racionalización que caracterizan la Administración actual.

Así pues, la aprobación del artículo 45 de la LRJPAC abrió la puerta al proceso normativo de instauración de la Administración electrónica, si bien sus tímidas incursiones no resultaron en absoluto suficientes. De todos modos, sirvió de base y referencia para la elaboración de normas posteriores, del mismo modo que impulsó la confección de textos jurídicos de desarrollo (entre los que destaca, especialmente, la aprobación del Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado).

3.1.1.2. El desarrollo del artículo 45 por parte del Real Decreto 263/1996

Siguiendo con la voluntad de tecnificar toda la actuación administrativa, el RD 263/1996 vino a acabar con el simple valor instrumental e interno del que gozaban los nuevos medios para conferirles reconocimiento formal. Así, dicho Real Decreto partió de la intención de desarrollar el artículo 45 de la Ley 30/1992 definiendo los conceptos necesarios y delimitando las garantías, requisitos y supuestos de utilización de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas en el ámbito de la Administración General del Estado, de modo que, para ello, siguió su misma estructura. Por este motivo, como señala su Exposición de Motivos dividió su articulado en cuatro grandes grupos: utilización de técnicas y medios en la actuación administrativa y en la tramitación y terminación de procedimientos en soporte informático (igual que hace el artículo 45 en sus apartados 1 y 3), programas y aplicaciones utilizados para el ejercicio de potestades (en coincidencia con el apartado 2), relaciones entre ciudadano y Administración (como pasa en el apartado 4) y emisión de documentos y copias (siguiendo el apartado 5).

En relación con su contenido, elaborado según las observaciones del Consejo Superior de Informática, deben destacarse principalmente las siguientes previsiones: la limitación de publicar al BOE las resoluciones en las que aprueben programas y aplicaciones que efectúen tratamiento de información cuyo resultado sea utilizado por la AGE en el ejercicio de sus potestades (sin que en ellos se incluyan los relativos a la informática decisional), la especificación de los elementos que se deban dar a conocer en aras a facilitar el control de legalidad de la actuación administrativa en estos casos (artículos 5 y 9) y el reconocimiento expreso de validez y de los requisitos de las comunicaciones entre los órganos y entidades de la AGE o entre los mismos y los ciudadanos a través de los nuevos medios (lo cual generó las primeras referencias normativas a los registros y a las notificaciones telemáticas -artículo 7-). Asimismo, deben mencionarse las

referencias a la eficacia, validez y almacenamiento de los documentos electrónicos con el fin de que sean totalmente equiparables a los de soporte papel (artículos 6 y 8) y la fijación de los procedimientos administrativos de control, autorización y difusión de los soportes, medios y aplicaciones que vayan a ser utilizados por la AGE para conseguir su máxima homogenización y transparencia (Capítulo III).

Sin entrar a analizar en detalle dichas previsiones (las cuales serán tratadas posteriormente a medida que vaya correspondiendo), es importante destacar la innovación que aportaron en relación con los documentos electrónicos, ya que, después de que se reconociera su existencia en el artículo 45.5 de la LRJPAC, el siguiente paso que debía realizarse era la elaboración de una definición. Así, y aunque de modo implícito, su artículo 3.d) introdujo su primera conceptualización entendiendo los documentos como una “entidad identificada y estructurada que contiene texto, gráficos, sonidos, imágenes o cualquier otra clase de información que puede ser almacenada, editada, extraída e intercambiada entre sistemas de tratamiento de la información o usuarios como una unidad diferenciada”.

Dicho esto, y como se puede intuir, su elaboración constituyó otro importante paso y más por su clara intención de maximizar las múltiples posibilidades de las TIC, por lo que, a pesar de las modificaciones introducidas por parte del Real Decreto 209/2003, de 21 de febrero, no es de extrañar que siguiera vigente hasta la reciente aprobación del RD 1671/2009, de 6 de noviembre.

3.1.1.3. La introducción de los registros telemáticos

La siguiente aportación que realizó la LRJPAC en relación con los nuevos medios y técnicas fue en el ámbito de los registros administrativos, donde la redacción inicial del artículo 38 contempló las primeras referencias acerca de su informatización. Dichas previsiones, que se encuentran aún vigentes, se hicieron en el apartado 3, el cual estableció que los registros de cualquier unidad administrativa (ya fueran generales o no) deberían instalar en soporte informático la recepción y remisión de escritos y comunicaciones en sus relaciones con los particulares o con otros órganos administrativos. Asimismo, obligó a garantizar su integración informática en el registro general, así como a velar para que el sistema de informatización garantizara “la constancia, en cada asiento que se practique, de un número, epígrafe expresivo de su naturaleza, fecha de entrada, fecha y hora de su presentación, identificación del interesado, órgano administrativo remitente, si procede, y persona u órgano administrativo al que se envía, y, en su caso, referencia al contenido del escrito o comunicación que se registra”.

Asimismo, el apartado 4 contempló que, mediante convenios de colaboración suscritos entre las Administraciones, se completara dicho sistema de información estableciendo sistemas de intercomunicación y coordinación entre registros, siempre y cuando se garantizara su compatibilidad informática y la transmisión telemática de los asientos registrales. El desarrollo de tales previsiones fue abordado por la Ley 4/1999, la cual añadió que también se debería garantizar la transmisión telemática de “las solicitudes, escritos, comunicaciones y documentos que se presenten en cualquiera de los registros suscritos” y convirtió dicha posibilidad en una obligación de todos los registros (físicos y telemáticos) de la Administración General del Estado. De este modo, pretendió garantizar la interconexión de todas sus oficinas, así como el acceso por medios

electrónicos a los asientos registrales y a las copias electrónicas de los documentos presentados.

Sin embargo, y a pesar de dichas previsiones, tampoco se estableció ningún tipo de sanción en caso de incumplimiento, de la misma forma que, según siguió disponiendo la Disposición adicional segunda de la LRJPAC, se supeditaba su materialización “en función del grado de desarrollo de los medios técnicos de que disponga cada Administración” y se difería su exigencia en el tiempo (señalando que la mencionada informatización sería efectiva “en la forma y plazos que determinen el Gobierno, los Órganos de Gobierno de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local”).

Siguiendo con el texto original de la LRJPAC, y sin subestimar la importancia de digitalizar y compartir la información obtenida en la recepción y remisión de documentos, debe destacarse que tampoco previó en ningún caso la posibilidad de presentar escritos, solicitudes y documentos por la vía telemática, y es que hasta que no se produjeron los grandes avances tecnológicos en el mundo de las comunicaciones telemáticas y se generalizó masivamente su uso no se convirtió en una necesidad.

Así, y aunque de forma genérica, la primera previsión acerca de los registros telemáticos también fue obra de la Ley 4/1999, la cual, tras añadir un nuevo inciso en el apartado *e*) del artículo 38.4, incluyó la posibilidad de presentar solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirigieran a la Administración en “cualquier otro (lugar) que establezcan las disposiciones vigentes”. De este modo, dio cabida a la presentación por vía telemática, ya que se encontraba reconocida en su propio artículo 45.2 o, en mayor medida, en el artículo 7 del RD 263/1996.

De todos modos, no fue hasta la aparición de la Ley 24/2001 que, con la voluntad de positivizar de forma genérica la utilización de las nuevas vías en este ámbito, se introdujo un último apartado en el mencionado artículo 38, consagrando así legalmente la existencia de registros telemáticos para recibir, dar salida y dejar constancia de los escritos, solicitudes y comunicaciones transmitidas en soporte informático y sin la presencia física de los sujetos actuantes. No obstante, esta previsión impuso una doble restricción a la hora de establecer las concretas actuaciones que podían realizarse, y es que las limitó a los actos y trámites especificados en la norma de creación de cada registro y las supeditó a que estuvieran englobadas dentro de la competencia del órgano o entidad que los creó.

De esta forma, la Ley 24/2001 interpuso una clara contradicción a la posibilidad de celebrar convenios para presentar las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirigieran a las Administraciones en los registros de cualquier órgano administrativo (opción reconocida en el apartado 4.*e*) del mismo artículo), si bien se justificó su procedencia alegando que la especificidad del apartado 9 desplazaba al apartado 4 con base en su carácter general.

En cualquier caso, además de dichas limitaciones, el nuevo apartado 9 requería que dichos registros cumplieran con los requisitos señalados en el apartado 3 del mismo artículo para todos los registros administrativos, por lo que también debían garantizar “la constancia en cada asiento que se practique, de un número, epígrafe extensivo de su naturaleza, fecha de entrada, fecha y hora de su presentación, identificación del

interesado, órgano administrativo remitente si procede y persona u órgano administrativo al que se envía, y, en su caso, referencia al contenido del escrito o comunicación que se registra”. De igual forma, debían cumplir con las condiciones establecidas en función del soporte informático señaladas en el artículo 4.2 del Real Decreto 263/1996, de modo que tenían que respetar las garantías de disponibilidad, autenticidad, integridad, confidencialidad y conservación de la información. Asimismo, y en virtud del artículo 7, debían implementar las medidas de seguridad adecuadas para evitar la interceptación y alteración de las comunicaciones y los accesos no autorizados, así como garantizar el acceso y la existencia de compatibilidad técnica entre el sistema empleado por el emisor y el receptor de la comunicación.

De esta forma, la creación de dichos registros comportó la aparición de una Administración abierta ininterrumpidamente, por lo que, a las demás ventajas de la utilización de las TIC (como la comodidad, la rapidez o los múltiples beneficios para la gestión administrativa), se añadió la posibilidad de presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones todos los días del año durante las veinticuatro horas del día. Sin embargo, el alcance de los objetivos propuestos por todas las modificaciones realizadas no era fácil, del mismo modo que era necesario desarrollar reglamentariamente su funcionamiento y perfilar algunos aspectos que aún no habían sido detallados. En este sentido, además de algunas previsiones de desarrollo del Real Decreto 263/1996 o del Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, destaca la aprobación del Real Decreto 209/2003, de 21 de febrero, por el que se regulan los registros y las notificaciones telemáticas, así como la utilización de medios telemáticos para la sustitución de la aportación de certificados por los ciudadanos, y es que, si bien aún quedaron aspectos por detallar, se pretendieron abordar los principales puntos para que la actividad administrativa consiguiera una mayor eficacia y servicio a los ciudadanos apostando por el uso de los nuevos medios en sustitución del papel.

Así pues, el contenido del artículo 38 de la LRJPAC ha sido uno de los puntos que más modificaciones ha suscitado, de forma que su contenido actual es el resultado de parte de su texto original, de las modificaciones de las Leyes 4/1999 y 24/2001 y de la derogación del noveno apartado por parte de la Ley 11/2007. Esta forma de regulación, creada por la acumulación de diferentes textos normativos, ha generado ciertas dificultades de interpretación tanto por las diversas etapas en las que se han ido aprobando las diferentes previsiones como por la ausencia de una reforma global, si bien han procurado disiparse con un planteamiento más profundo y sistemático aportado por la Ley 11/2007.

3.1.1.4. El primer reconocimiento de las notificaciones telemáticas

Otra de las innovaciones que debe destacarse de la LRJPAC en relación con la incorporación de los nuevos medios fue su inédito reconocimiento de la posibilidad de practicar notificaciones a través de la vía telemática. En este sentido, las primeras referencias al respecto se encontraban ya, aunque de forma implícita, en el texto original del su artículo 59, el cual, titulado “Práctica de notificaciones”, establecía en su primer apartado que las notificaciones podrían practicarse “por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado”. Sin embargo, y a pesar de dicha referencia general, no fue hasta la introducción del apartado 3 en el mismo artículo por parte de la Ley 24/2001 que aparecieron las primeras previsiones específicas, donde se

estableció que, para que la notificación se practicara utilizando tales medios, el interesado los tendría que haber señalado como preferentes o consentido expresamente su utilización identificando, asimismo, la dirección electrónica pertinente (la cual, por su parte, debía cumplir los requisitos reglamentariamente establecidos por el artículo 12 del Real Decreto 263/1996 -introducido por el Real Decreto 209/2003-).

Además, y con el fin de fijar el cómputo específico de los plazos en estos casos, añadió que las notificaciones se entenderían practicadas a todos los efectos legales “en el momento en que se produzca el acceso a su contenido en la dirección electrónica”, del mismo modo que señaló que, cuando existiera constancia de la recepción de una notificación en la dirección electrónica y no se hubiera accedido al mismo durante los siguientes diez días naturales, la notificación se entendería rechazada. En tales casos, a no ser que de oficio o a instancia del destinatario se comprobara la imposibilidad técnica o material de acceso, tendría lugar el despliegue de las consecuencias previstas en el apartado 4, de modo que se tendría por efectuado el trámite y el procedimiento seguiría su curso normal.

Teniendo en cuenta tales previsiones, puede observarse, en primer lugar, que el carácter voluntario era la principal característica de este novedoso régimen, lo cual no es de extrañar teniendo en cuenta el contexto en el que se aprobó la Ley 24/2001 y la falta de generalización de los nuevos medios. Así, la elección de la vía telemática como preferente por parte del particular o la prestación de su consentimiento expreso eran presupuestos ineludibles para la práctica de este tipo de notificaciones, exigencias que eran dobles, según lo dispuesto en el artículo 12.4 del Real Decreto 263/1996. En este sentido, según desarrollaba tal precepto, la necesidad de elección o consentimiento no se limitaba únicamente a la utilización del medio, sino que también se debía especificar el concreto procedimiento en el que tendría lugar la notificación. Así, señalaba que “la notificación se practicará por medios telemáticos sólo para los procedimientos expresamente señalados por el interesado”, de manera que, ya fuera por respeto a los derechos de los ciudadanos o a sus posibilidades reales, quedaba totalmente prohibida la imposición de su práctica.

De todos modos, y aunque fuera de forma implícita, lo que parecía reconocerse en cualquier caso era el derecho a la recepción de este tipo de notificaciones, siempre y cuando estuvieran reconocidas en el procedimiento en cuestión y la Administración dispusiera de los medios necesarios (artículo 45.2 de la LRJPAC). Al menos, así parecía desprenderse del tenor literal del artículo 59.2 redactado según la Ley 4/1999 (“en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar que éste haya señalado a tal efecto en la solicitud” -entendiéndose por lugar, en este caso, la dirección de correo electrónico que habrá indicado a tal efecto-), del mismo modo que derivaba del artículo 12.2 del RD 263/1996 en relación con los procedimientos iniciados de oficio (ya que señalaba que si el interesado hubiera escogido la vía telemática para recibir sus notificaciones y se le hubieran practicado en un lugar distinto al indicado y esperado, se podría alegar indefensión).

Así, igual que pasa en la actualidad, los únicos supuestos en los que la Administración podía utilizar un medio distinto al telemático en los supuestos donde los obligados lo hubieran elegido o consentido expresamente eran aquellos en los que su utilización no hubiera sido posible, ya que, de acuerdo con el artículo 59.2, la notificación debería practicarse “en cualquier lugar adecuado a tal fin”.

Sin embargo, el artículo 12.4 del RD 263/1996 también vetaba a los interesados la posibilidad de cambiar el medio telemático durante la tramitación de un procedimiento, y es que, a pesar de que nada impedía su solicitud en cualquier momento, sólo podían requerir la práctica de las notificaciones sucesivas por otro de los medios admitidos si concurrían causas técnicas justificadas.

Finalmente, debe señalarse que los requisitos que debían cumplir las notificaciones telemáticas venían desarrollados en el artículo 7.2 del mismo Real Decreto 263/1996, el cual señalaba que para que su práctica fuera válida debía existir constancia de su transmisión y recepción, de sus fechas y del contenido íntegro de las comunicaciones, del mismo modo que obligaba a identificar fidedignamente al remitente y al destinatario. Adicionalmente, igual que los registros telemáticos, estas notificaciones debían cumplir con las exigencias específicas del soporte informático, las cuales, contempladas en el artículo 4.2, requerían la garantía de la disponibilidad, la autenticidad, la integridad, la confidencialidad y la conservación de la información.

Asimismo, se debían observar las condiciones para el uso de tales medios previstas en el artículo 7.1, donde se exigía la implementación de medidas de seguridad para evitar la interceptación y alteración de las comunicaciones y los accesos no autorizados, la garantía de disponibilidad y acceso a los mismos y la existencia de compatibilidad técnica entre el sistema empleado por el emisor y el receptor de la comunicación. Y, por último, el artículo 12.5 enumeraba una serie de requisitos específicos, entre los cuales, además de exigir la acreditación de la fecha y hora en la que se produjera la recepción de las notificaciones en la dirección electrónica asignada al interesado, obligaba a la acreditación del acceso a su contenido y al aviso de cualquier causa técnica que imposibilitara alguna de las circunstancias descritas.

3.1.1.5. La introducción de la Disposición adicional decimoctava

Por último, la Ley 24/2001 añadió a la LRJPAC una nueva Disposición adicional decimoctava que llevaba por rúbrica “la presentación telemática de solicitudes y comunicaciones dirigidas a la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos”, si bien también fue derogada por la Ley 11/2007. En ella, por primera vez, se concretaron las circunstancias en las que la utilización de medios telemáticos podría tener carácter preceptivo, habilitando a los respectivos Ministros para la determinación del ámbito subjetivo.

Así, en el primero de sus apartados, la Disposición adicional decimoctava estableció que las empresas que agruparan a más de cien trabajadores o tuvieran la condición de gran empresa a efectos del IVA y las instituciones o entidades de Derecho público deberían utilizar la vía telemática para la presentación de solicitudes y comunicaciones dirigidas a la AGE y a sus Organismos Públicos, así como para aportar la correspondiente documentación complementaria. Sin embargo, se limitaba dicha obligatoriedad a aquellos supuestos y condiciones que se determinarían por Orden del titular del departamento ministerial competente, la cual, además de tener que ser previamente informada por el Ministerio de Administraciones Públicas, debía concretar específicamente las solicitudes y comunicaciones afectadas, los procedimientos a los que se referían y la tipología de empresas y entidades que resultarían afectadas.

Asimismo, el segundo apartado obligaba a las personas físicas y organizaciones o asociaciones que pertenecieran a colectivos o sectores que ordinariamente hicieran uso de los nuevos medios en el desarrollo de su actividad, emplazando igualmente a los Ministros para que determinaran, mediante orden de las mismas características, las presentaciones de solicitudes, comunicaciones y documentación complementaria correspondientes. Sin embargo, en estos casos, la LRJPAC exigía que las mencionadas Órdenes también acreditaran que la imposición de tales medios no implicaba restricción o discriminación alguna, de modo que los sujetos integrantes del sector o colectivo afectado podían seguir ejerciendo plenamente sus derechos frente a la Administración.

Estas previsiones fueron consecuencia de las disposiciones que ya habían aparecido en el ámbito tributario, donde la Disposición final quinta de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, autorizó, por primera vez, al Ministro de Economía y Hacienda para que determinara, mediante orden, los supuestos y condiciones en los que se obligara a las grandes empresas a realizar por medios telemáticos determinadas presentaciones (en concreto, de declaraciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria). Posteriormente, la Disposición final primera de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, amplió los sujetos a los que podría exigirse la vía telemática y su ámbito material, ya que habilitó nuevamente al Ministro de Economía y Hacienda para que estableciera, mediante orden, los supuestos y condiciones en los que las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades que integran la Administración local, los organismos públicos o entidades de Derecho público vinculados o dependientes de dichas Administraciones y de la AGE y la Seguridad Social pudieran exigir las mismas presentaciones. En relación con los sujetos, previó inéditamente que se pudiera imponer dicha vía a las pequeñas y medianas empresas, del mismo modo que el segundo apartado de la Disposición final segunda también habilitó al Ministro de Economía y Hacienda para que estableciera las mismas previsiones en relación con los contribuyentes y las entidades incluidas en la colaboración social en la gestión tributaria.

En relación con la segunda de las innovaciones de la Disposición adicional decimoctava de la LRJPAC, su tercer apartado previó la posibilidad de extender el derecho de los ciudadanos a la no presentación de los documentos que ya hubiera aportado a la Administración actuante, ya que también emplazó a los Ministros para que consagraran legalmente la posibilidad de sustituir la presentación de las certificaciones tributarias y de la Seguridad Social por la cesión administrativa telemática de los datos oportunos (siempre y cuando, en cuanto eran datos de carácter personal, se contara con el debido conocimiento y consentimiento del interesado afectado)⁶⁹.

Finalmente, el último apartado de la mencionada Disposición reflejaba, una vez más, el carácter programático de la LRJPAC, y es que sujetaba todo lo dispuesto en la misma a las previsiones de la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal, a la propia Ley 30/1992, a la normativa sobre firma electrónica y a las correspondientes normas de desarrollo que se pudieran aprobar. Así, y aunque su introducción supusiera un paso más en la evolución de la incorporación administrativa

⁶⁹ Esta previsión es un claro ejemplo más de las múltiples ventajas de simplificación y agilización de los procedimientos y trámites que aportan las TIC, así como del gran desarrollo experimentado especialmente en la Administración tributaria y en la de la Seguridad Social.

de las TIC, se perdió otra clara oportunidad para conseguir una regulación firme, relevante, completa y de calidad.

A grandes rasgos, estas fueron las principales previsiones de la LRJPAC en materia de Administración electrónica, la mayoría de las cuales, con excepción de los apartados 1 y 5 del artículo 45, han sido derogadas por la Ley 11/2007. Sin embargo, marcaron el inicio de este largo proceso, de la misma forma que, por lo que aquí respecta, aportaron las bases para el desarrollo normativo tributario.

3.1.2. Las primeras referencias legales en el ámbito tributario por parte de las modificaciones a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

En la esfera tributaria, la Ley principal por excelencia en materia de e-Administración ha sido la Ley General Tributaria de 2003, si bien, con anterioridad a su aprobación, pueden encontrarse algunas referencias parciales al respecto. En este sentido, el primer gran antecedente se encuentra en la Ley antecesora a la LGT actual, la LGT de 1963, y es que, a pesar de que en el contexto de su aprobación aún no se hablara de las nuevas tecnologías, les acabó dando cobijo a través de las modificaciones introducidas principalmente por las Leyes 14/2000, de 29 de diciembre, 24/2001, de 27 de diciembre y 53/2002, de 30 de diciembre.

Sin embargo, la primera referencia, aunque indirecta, a los medios electrónicos llegó con la modificación del artículo 142.3 por parte de la Ley 25/1995, 20 julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, donde, al regular las medidas cautelares que podrían adoptarse para conservar la información, estableció que, entre otras, podrían consistir en el precinto, depósito o “incautación de los archivos o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate”. Asimismo, tras la modificación por parte de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, el artículo 105 de la LGT pasó a señalar que “en los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos, las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción, así como de la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado”, por lo que, si bien de forma indirecta, permitió, por primera vez, la práctica de notificaciones telemáticas tributarias.

No obstante, las primeras modificaciones en las que se empezó a contemplar su uso real en el seno de la Administración tributaria llegaron con la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la cual admitió, por primera vez, la actuación de la colaboración social a través de los nuevos medios. En este sentido, incluyó una nueva letra *f*) al artículo 96.2 de la antigua LGT, donde añadió que su actuación podría realizarse a través de la vía telemática cuando se limitara a la presentación de “declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios”.

En concordancia con estas nuevas previsiones, la segunda de las modificaciones que aportó la Ley 14/2000 fue la reformulación del artículo 43.5, el cual pasó a señalar que, cuando se presentara telemáticamente cualquier documento a la Administración tributaria en el marco de la colaboración social, se debería ostentar la representación necesaria en cada caso, cuya acreditación podría ser requerida en cualquier momento. Sin embargo, en ninguna de las dos modificaciones se detallaron ni desarrollaron las

condiciones a las que debía ceñirse dicha actuación, por lo que estas primeras previsiones se limitaron únicamente a su simple reconocimiento.

Así, no fue hasta la aparición del Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, que empezaron a abordarse tales aspectos, cuya aprobación fue en virtud de la habilitación contemplada en el primer apartado de la Disposición final segunda de la Ley 50/1998 (la cual autorizó al Gobierno para regular mediante Real Decreto los supuestos, condiciones y procedimientos de la colaboración social en la gestión tributaria en desarrollo del artículo 96 de la LGT).

Por su parte, las siguientes innovaciones llegaron con la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ya que introdujo de un nuevo párrafo y de un nuevo apartado al mencionado artículo 105. En este sentido, y aunque el tercer apartado de dicho precepto ya parecía permitir la práctica de notificaciones tributarias telemáticas si se respetaban los requisitos señalados, no fue hasta la inclusión de su segundo párrafo que lo pasó a reconocer de forma expresa, estableciendo así que “la Administración tributaria establecerá los requisitos para la práctica de las notificaciones mediante el empleo y utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos, de conformidad con la normativa reguladora de dichas notificaciones”.

Asimismo, añadió un nuevo apartado 8 en el que se incorporaron las previsiones del artículo 59.3 de la LRJPAC, exigiendo así la elección o consentimiento previo de los interesados para la práctica de tales notificaciones y la indicación de la dirección electrónica correspondiente conforme a los requisitos reglamentariamente establecidos. De igual modo, se concretó que dichas notificaciones se entenderían practicadas a todos los efectos legales en el momento en que se produjera el acceso a su contenido en la dirección electrónica; si bien, cuando hubieran pasado 10 días naturales desde la constancia de su recepción y no se hubiera accedido al mismo, la notificación se entendería rechazada (caso en el que también se tendría por practicada siguiéndose con el procedimiento salvo que de oficio o a instancia del interesado se demostrara la imposibilidad de acceso técnica o material).

Finalmente, debe hacerse una última mención a las novedades aportadas por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la cual añadió principalmente un último apartado al artículo 35.3 de la LGT. Así, estableció que los contribuyentes que se encontraran obligados a presentar declaraciones o declaraciones-liquidaciones por medios telemáticos deberían conservar copia de determinados programas y ficheros, concretamente de los que contuvieran los datos originarios de los que derivaran los estados contables y declaraciones tributarias, sin perjuicio de lo previsto en la normativa específica de cada tributo. Además, aunque con una importancia más marginal, la Ley reformuló el contenido del artículo 142.1, donde simplemente señaló que “los libros y la documentación del sujeto pasivo, incluidos los programas informáticos y archivos en soporte magnético, que tengan relación con el hecho imponible deberán ser examinados por los inspectores de los tributos en el domicilio, local, despacho u oficina de aquel, en su presencia o en la de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la Inspección de los Tributos podrá analizar en sus oficinas las copias de los mencionados libros y documentos”.

Así pues, las previsiones que contenía la LGT de 1963 en relación con la Administración electrónica no fueron más allá de simples reconocimientos del uso del soporte magnético (como este último caso), de escuetas referencias contenidas ya en el ámbito administrativo (como es el caso de las notificaciones telemáticas) o de meros reconocimientos inéditos de carácter puramente programático (como ocurrió con la actuación social a través de la vía telemática), por lo que, teniendo en cuenta sus características (y a pesar de contener las primeras referencias tributarias al respecto), su desarrollo resultó insuficiente.

3.1.3 Las primeras referencias europeas a la firma electrónica traspuestas por el Real Decreto-Ley 14/1999

El siguiente texto normativo que debe destacarse en este proceso administrativo de incorporación de las TIC es el Real Decreto-Ley 14/1999, de 17 de septiembre, el cual, teniendo en cuenta la indispensabilidad de la utilización de la firma electrónica y la poca relevancia de las referencias que existían al respecto, vino con la intención de establecer una regulación clara sobre su uso, de atribuirle eficacia jurídica y de prever el régimen aplicable a los prestadores de servicios de certificación.

Teniendo en cuenta la relevancia de su uso (ya que se trata de un elemento imprescindible para proteger la seguridad y la integridad de las comunicaciones telemáticas y para poder dar cumplimiento a los requisitos exigidos por la normativa en tales casos), habían aparecido ya algunas tímidas referencias en textos jurídicos anteriores, entre los cuales, además del artículo 81 de la Ley 66/1997⁷⁰ y del RD 1290/1999⁷¹, destacaba básicamente la primera referencia expresa contenida en la Orden de 13 de abril de 1999, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones del IRPF⁷². Asimismo, la Comisión Nacional del Mercado de Valores ya había aprobado y puesto en marcha un sistema de cifrado y firma electrónica que se empleaba para la recepción de información de las entidades supervisadas, por lo que la aportación de una regulación específica y completa era una exigencia que no podía esperar.

De este modo, y tras adoptar una posición común respecto al proyecto de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecía un marco común para la firma electrónica (elaborado en la sesión del Consejo de Ministros de Telecomunicaciones de la Unión Europea de 22 de abril de 1999), se empezó a trabajar

⁷⁰ Este artículo 81 habilitó, por primera vez, a la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda para prestar los servicios técnicos y administrativos necesarios para garantizar la seguridad, la validez y la eficacia de la emisión y recepción de comunicaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, la cual debía actuar en colaboración con Correos y Telégrafos.

⁷¹ Dicho RD aportó el desarrollo de la prestación de servicios técnicos de seguridad en las comunicaciones de la AGE y sus organismos públicos a través de estos nuevos medios, el cual, a pesar de ser derogado por parte del Real Decreto 1313/2001, sirvió de base para la aprobación del mencionado Real Decreto-Ley 14/1999.

⁷² Dicha Orden se dictó con base en las habilitaciones de la Disposición final quinta de la mencionada Ley 66/1997 (donde se autorizó, por primera vez, al Ministro de Economía y Hacienda para que determinara mediante orden los supuestos y condiciones en los que las grandes empresas tendrían que presentar por medios telemáticos sus declaraciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones u otros documentos exigidos por la normativa tributaria) y de las Disposiciones finales primera y segunda de la Ley 50/1998 (las cuales ampliaron los sujetos que deberían utilizar dicha vía en tales casos contemplando a los contribuyentes y las entidades incluidas en la colaboración social en la gestión tributaria).

en la elaboración de una normativa adecuada que, con la debida seguridad jurídica, permitiera el uso de la firma digital, la cual era concebida como un medio para fomentar el desarrollo de la sociedad de la información y como una herramienta para ofrecer a los ciudadanos nuevos servicios y una mayor confianza en los sistemas. De esta forma, y con el máximo respeto al contenido de la posición común, se pretendió crear un régimen claro sobre el uso de la firma electrónica y atribuirle eficacia jurídica, así como establecer la regulación de la expedición y pérdida de eficacia de los certificados de usuario y elaborar el régimen aplicable a los prestadores de servicios de certificación.

Así, y transponiendo de forma anticipada la Directiva 1999/93/CE, del Parlamento y del Consejo, se aprobó el Real Decreto-Ley 14/1999, de 17 de diciembre, el cual, a pesar de que situó a España a la cabeza de la Unión Europea, fue duramente criticado por entender que no respetaba el artículo 87 de la CE⁷³. De todos modos, su aparición siguió adelante con el objetivo principal de fomentar la rápida incorporación de las nuevas tecnologías de seguridad en las comunicaciones electrónicas de las empresas, los ciudadanos y las Administraciones públicas, aportando así grandes avances como el régimen de libre competencia en la prestación de los servicios de certificación.

Sin embargo, las significativas insuficiencias que aún quedaban pendientes y su escaso rigor técnico comportaron que la necesidad de elaborar un texto legal realmente a la altura siguiera estando presente, la cual, a pesar de que otras leyes posteriores procuraran paliarla⁷⁴, no se vio superada hasta la aprobación de la Ley de Firma Electrónica 59/2003, de 19 de diciembre⁷⁵.

3.1.4. El desarrollo de la actuación telemática de la colaboración social a través del Real Decreto 1377/2002

Siguiendo el orden cronológico, el siguiente texto normativo que introdujo importantes innovaciones en materia de Administración electrónica fue el Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrolló la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios; si bien es cierto que, con anterioridad a su aprobación, también se hicieron algunas referencias de menor relevancia a los medios informáticos y electrónicos. Entre otros, así ocurría en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobaba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aunque las previsiones que contenía no estaban relacionadas ni con su incorporación general en la actividad administrativa ni con sus relaciones con la ciudadanía.

⁷³ En este sentido, se reprochaba que el estado del ordenamiento jurídico no tenía ni la extraordinaria ni la urgente necesidad que requiere el mencionado artículo para la utilización de dicha figura legislativa.

⁷⁴ Éste es el caso, por ejemplo, de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, donde, al incorporar las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas a la seguridad jurídica preventiva, se regula la atribución y uso de la firma electrónica reconocida a notarios y registradores de la propiedad, mercantiles y de bienes muebles en el ejercicio de sus funciones públicas. Asimismo, se les habilita para utilizarla en los sistemas de emisión, transmisión, comunicación y recepción de información entre notarios y registradores y del resto de los documentos que, de conformidad con lo dispuesto en su legislación específica, puedan ser objeto de inscripción en los Registros de la propiedad, mercantiles y de bienes muebles.

⁷⁵ Véase *infra* un análisis completo de la evolución normativa de la firma electrónica y de su regulación actual en el apartado 4.1.1 *Evolución normativa* de la presente parte.

En este sentido, por ejemplo, su artículo 15.1 preveía que correspondía a la Inspección de los Tributos, a través de los órganos correspondientes en cada caso, la realización de análisis técnicos, químicos, informáticos o de cualquier otra naturaleza, en cuanto pudieran ser de interés para las actuaciones inspectoras o su artículo 19.1 establecía que el Ministerio de Economía y Hacienda debería elaborar anualmente un Plan Nacional de Inspección utilizando el oportuno apoyo informático. Quizás el precepto más importante fue su artículo 35.1, en el cual, además de prever la adopción de medidas cautelares en relación con programas informáticos y archivos en soporte magnético para evitar su desaparición, destrucción o aparición, permitió que los sujetos a los que se practicaran actuaciones de comprobación o investigación pudieran aportarlos como justificantes concernientes a su actividad empresarial o profesional. De este modo, y aunque no fueran innovaciones muy relevantes, sí que fueron reflejo de que se empezó a tomar conciencia del uso creciente de los nuevos medios por parte de la sociedad.

Sin embargo, de acuerdo con el artículo 45 de la LRJPAC y la Disposición final segunda de la Ley 50/1998, el RD 1377/2002 se elaboró con la intención de impulsar la incorporación de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas en la actividad de la Administración tributaria y, en especial, de desarrollar los supuestos, condiciones y procedimientos de la colaboración social, siguiendo así con la labor de varios Reales Decretos anteriores que ya habían iniciado su desarrollo en relación con impuestos específicos⁷⁶. Por ello, las principales innovaciones que aportó no se concretaron en la pionera regulación de la actuación de la colaboración social en relación con la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios, sino en el hecho de hacerla extensiva con carácter general y ampliarla a la interposición de recursos, a la solicitud de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias, a la solicitud de compensación a instancia de parte, a la solicitud y obtención de certificaciones tributarias y a la presentación de cualquier otra documentación de carácter tributario. Asimismo, y de conformidad con su artículo 2.2, también permitió que pudiera realizar la consulta por vía telemática del estado de tramitación de los diferentes procedimientos tributarios.

Finalmente, la última mención que debe hacerse sobre el Real Decreto 1377/2002 en materia telemática se encuentra contemplada en su Disposición final primera, donde reprodujo la habilitación del primer apartado de la Disposición final segunda de la Ley 50/1998 autorizando al Ministro de Hacienda para que, mediante orden, estableciera los supuestos y condiciones para que las entidades o personas que hubieran suscrito los acuerdos para formar parte de la colaboración social y las personas o entidades que se hubieran adherido a ellos pudieran presentar por medios telemáticos declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones u otros documentos exigidos por la normativa tributaria en representación de terceras personas. Asimismo, y de forma inédita, habilitó al Director general de la AEAT para que estableciera, mediante Resolución, los supuestos y condiciones en los que las personas y entidades incluidas en el ámbito de la colaboración social pudiesen presentar por medios

⁷⁶ Así ocurría, entre otros, en el artículo 64 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero; en el apartado 8 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; en el artículo 55 bis del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril; o en el apartado 5 del artículo 6 del Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regulaba la Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas.

telemáticos cualquier otra documentación de carácter tributario distinta de las acabadas de nombrar⁷⁷.

Los siguientes textos normativos que han marcado la evolución de la incorporación de las TIC en el seno de la Administración tributaria son parte del derecho positivo aún vigente, por lo que su análisis y estudio debe realizarse en un apartado especial dedicado a la regulación actual.

3.2. La regulación actual de las TIC en el ámbito tributario

Sin lugar a dudas, la norma tributaria principal que rige en nuestro ordenamiento jurídico es la LGT del año 2003, la cual vino a ejercer en materia de Administración electrónica lo que en su momento supuso la LRJPAC en el campo del Derecho administrativo. Así pues, y siguiendo con el orden cronológico, de ella debe partir este apartado dedicado a la regulación tributaria actual del uso de las TIC.

3.2.1. Las principales innovaciones en relación con las nuevas tecnologías aportadas por la Ley General Tributaria 58/2003

A pesar de las múltiples reformas a la Ley General Tributaria de 1963, el principal (y preconstitucional) texto legal del ámbito tributario no contaba ni con el desarrollo correlativo a la evolución que había experimentado el sistema tributario ni se encontraba a la altura de otras normas que, como la Ley 30/1992, habían modernizado los procedimientos administrativos, por lo que, entre otras exigencias (como la de acabar con la excesiva dispersión normativa y su conflictividad o la conveniencia de regular los procedimientos tributarios seguidos en la actualidad), era necesario realizar un replanteamiento normativo global y profundo para elaborar una nueva Ley General Tributaria adecuada a la realidad.

Para la realización de dicha revisión, la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 constituyó una Comisión integrada por destacados expertos de Derecho Financiero y Tributario que, después del estudio y la propuesta de medidas de mejora, elaboró un informe sobre las líneas maestras en las que debía asentarse la nueva Ley. El borrador del anteproyecto, preparado con base en dicho informe, volvió a ser estudiado por una nueva Comisión de expertos creada por la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 1 de octubre de 2002, la cual acabó con la elaboración de otro informe que, tras comentar y analizar el texto, aportó nuevas propuestas y sugerencias. Según el mismo, creado en enero de 2003, los principales objetivos que debían inspirar la nueva Ley se reducían a cinco, en los cuales el uso de las TIC jugaba un papel fundamental.

Así, señaló el refuerzo de las garantías de los contribuyentes y de la seguridad jurídica, el impulso de la unificación de criterios en la actuación administrativa, la modernización e incorporación de las nuevas tecnologías en los procedimientos tributarios, el establecimiento de mecanismos para reforzar la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y la disminución de los niveles de

⁷⁷ Véase *infra* el estudio de la evolución normativa de la actuación telemática de la colaboración social en el apartado 10.2.15.4 *La permisión de la actuación electrónica de terceros representantes y, especialmente, de la colaboración social* de la segunda parte.

litigiosidad, de modo que éstos fueron el fundamento para la redacción definitiva del proyecto de la nueva Ley. Finalmente, y tras una nueva valoración, se aprobó definitivamente la Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria.

La nueva LGT destaca principalmente por cinco características cruciales: su voluntad de adaptación al contexto actual del sistema tributario, su mejora en la sistemática, su ánimo codificador, su carácter reglamentista (aunque a veces también sea programático), y su gran actitud garantista. En este sentido, la LGT de 2003 presenta una notable mejora técnica en la sistematización del Derecho tributario general, la cual se demuestra, ya de entrada, con su apuesta por una estructura más detallada y didáctica que la contenida en la LGT de 1963. Así, su nueva organización se divide en cinco Títulos, de los cuales, a pesar de que los dos primeros sean prácticamente iguales que los de la antigua LGT, se deriva una mejor y más detallada estructuración en relación con la gestión tributaria (ya que aquello que la LGT de 1963 incluía en un mismo Título, la LGT de 2003 lo subdivide en tres).

De este modo, en el Título III se regulan únicamente los procedimientos de aplicación de los tributos, mientras que el Título IV es el relativo a la potestad sancionadora y el Título V se dedica a la revisión de actos administrativos en materia tributaria. En la misma línea, destaca también que, por primera vez, la LGT incluye un Capítulo entero (el Capítulo II del Título III) dedicado a las “normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”; si bien es cierto que, tras su análisis, las disposiciones que contiene sólo son aplicables a los procedimientos de gestión, recaudación e inspección de los tributos⁷⁸. En cualquier caso, siguiendo la línea de regulación de los mismos, se observa también su carácter altamente garantista y reglamentista, y es que, a pesar de que deriva a un posterior desarrollo algunos aspectos concretos, su alto grado de especificación y la incorporación de algunas previsiones contenidas en preceptos reglamentarios lo limitan en gran medida y le dejan poco margen⁷⁹. Este aspecto se observa también en la amplia potenciación de los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios que aporta, la cual, como refleja expresamente su Exposición de Motivos, va encaminada a reforzar “las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica”⁸⁰.

Por su parte, la voluntad codificadora de la misma se refleja principalmente en la incorporación de preceptos contenidos en otras normas del ordenamiento jurídico, parte de los cuales, en algunos casos, incluso se han visto derogados. Así, por ejemplo, la nueva Ley incorpora el contenido de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes; del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-administrativo; e incluso, como pasa precisamente en relación con las nuevas tecnologías, el de la Ley 30/1992; del mismo modo que, como ya se ha observado, reproduce algunos de los preceptos reglamentarios de mayor calado relativos al procedimiento de gestión, inspección, recaudación, revisión o al procedimiento sancionador.

⁷⁸ Así ocurre, por ejemplo, en los artículos 101 y 102, relativos a las liquidaciones tributarias.

⁷⁹ Esta incorporación de disposiciones ya contenidas en reglamentos anteriores se refleja, por ejemplo, en la enumeración de los medios de pago, los cuales ya estaban previstos y desarrollados en el Reglamento General de Recaudación de 1990.

⁸⁰ Al respecto, véase *infra* el apartado 4.9 *La potenciación de los deberes de información y asistencia en la Ley General Tributaria de 2003* de la siguiente parte dedicado expresamente a su análisis detallado.

Cerrando con estas últimas consideraciones sus principales características, procede entrar a analizar ahora las previsiones más relevantes que ha aportado en relación con la incorporación de las TIC.

3.2.1.1. La habilitación legal del artículo 96 de la LGT de 2003 y el primer reconocimiento de las imágenes electrónicas y de la actuación administrativa automatizada

Tal y como consta en su Exposición de Motivos, uno de los principales objetivos de la Ley General Tributaria de 2003 es el de posibilitar “la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios”, lo cual ha quedado demostrado fundamentalmente con la inclusión de una sección específica dedicada a las “tecnologías informáticas y telemáticas” dentro del Capítulo I del Título III sobre los principios generales en la aplicación de los tributos. Así, siguiendo los únicos antecedentes normativos al respecto instaurados por la LRJPAC, no es de extrañar que dicha sección se componga de un sólo precepto (el artículo 96), el cual, con una réplica prácticamente idéntica del redactado del artículo 45 de la mencionada Ley 30/1992, vino a establecer la primera habilitación legal concreta para la incorporación de las nuevas tecnologías en el ámbito tributario.

Sin embargo, y a pesar de la similitud de ambos preceptos, dicho artículo 96 aportó dos grandes novedades, las cuales, reconocidas respectivamente en sus apartados 3 y 5, se concretaron en la obligación de garantizar a la identificación de distintos aspectos en los casos de actuación administrativa automatizada⁸¹ (lo cual, junto al artículo 100.2, supuso el primer reconocimiento legal de la informática decisional) y en el reconocimiento de validez jurídica de las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias.

En este sentido, y tras reproducir las previsiones del artículo 45.5 de la LRJPAC, la LGT ha establecido que “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”. De este modo, y aunque sin solventar las críticas que habían surgido hasta el momento en relación con el citado artículo 45.5, la LGT dio un paso más y muy importante en todo este proceso de evolución hacia la Administración electrónica, y es que, aparte de las facilidades y de la agilización de la tramitación de los procedimientos que permite la obtención de imágenes electrónicas⁸², su reconocimiento supuso la posibilidad de informatizar todos los documentos administrativos existentes y hacer realidad la desaparición del papel.

⁸¹ En concreto, obliga a garantizar la identificación de la Administración tributaria actuante, del ejercicio de su competencia, 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.

⁸² A modo de ejemplo, como señalan DELGADO y OLIVER, esta posibilidad permite que se puedan archivar informáticamente las imágenes de los acuses de recibo, de modo que si un tribunal pidiera copia de uno de ellos podría facilitarse la imagen archivada con la misma validez que si se compulsara la fotocopia del acuse de recibo original. (DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Hacia una nueva regulación de la Administración Electrónica: Especial referencia al ámbito tributario*, RDI (artículo en línea), nº 105, 2007, pág. 24. Disponible en: <http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=9074>). (Fecha de consulta: 4 de abril de 2008).

Por su parte, y sin menospreciar el esfuerzo realizado en introducir nuevas garantías, en el apartado 4 surge la cuestión de si la mera identificación del órgano responsable del sistema de información y el de la resolución del recurso en caso de impugnación son garantías suficientes para proteger a los obligados tributarios en los casos donde desaparece la voluntad humana y aparece la informática decisional. En este sentido, y aunque la actuación administrativa automatizada será tratada posteriormente con mayor detalle, parece claro que la posición del ciudadano ante los actos y decisiones provenientes de una máquina debería contar con un conjunto de garantías mucho mayor, si bien esto no obsta la gran relevancia de la Ley al respecto ya que llegó a permitir que las TIC adoptaran la resolución de un procedimiento⁸³.

En cualquier caso, y como se apuntaba, el resto de apartados del artículo 96 son básicamente un plagio del artículo 45 de la LRJPAC, si bien en este caso se dirigen específicamente a la Administración tributaria. Así, por ejemplo, su apartado 1 es prácticamente idéntico al primer apartado del mencionado artículo, si bien en lugar de usar los términos “Administración Pública, impulsar, empleo y aplicación” utiliza, respectivamente, “Administración tributaria, promover y utilización”. Lo mismo ocurre en el resto de preceptos, donde, con la excepción el apartado 4⁸⁴, las únicas salvedades apreciables son puramente de lógica (como que el responsable de la aprobación de los programas y aplicaciones electrónicas, informáticas y telemáticas que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria será aquí el Departamento de Información Jurídica de la Delegación de Hacienda de acuerdo con el personal del gestión) o de mera redacción. Sin embargo, y en relación con este último aspecto, cabe destacar el uso incorrecto del término “ciudadanos” que hace la LGT, y es que, si bien en la Ley 30/1992 resultaba procedente, en el ámbito tributario sólo son los obligados o, en todo caso, los interesados los únicos ciudadanos que guardan relación con la Administración.

Así pues, y viendo la gran cantidad de similitudes, resulta procedente pensar que las mismas críticas y reproches anteriormente realizados al artículo 45 (su carácter programático y discrecional, el no reconocimiento del uso de las TIC en forma de derecho subjetivo, la exigencia de que fuera la normativa correspondiente a cada procedimiento la que previese de forma expresa la posibilidad de optar por su incorporación en lugar de apostar por una regulación general, la falta de especificación, etc.) son también de aplicación aquí.

Aún así, y tras el análisis de ambos preceptos, debe añadirse una última consideración al respecto, y es que, a pesar de que los dos contemplan que los ciudadanos podrán relacionarse telemáticamente con la Administración con carácter general, no es siempre optativo. De este modo, como ya apuntaba la Disposición adicional decimoctava de la

⁸³ Para un mayor desarrollo, véase *infra* el apartado 4.2.3 *La actuación administrativa automatizada* de la presente parte.

⁸⁴ En este sentido, el apartado 4 de ambos preceptos señala que los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por la misma en la forma que se determine reglamentariamente, si bien el artículo 45 de la LRJPAC añade que también se deberán difundir públicamente sus características. Para ver un análisis de dicha aprobación y publicación de los programas y las aplicaciones informáticas y las consecuencias que ha llevado la falta de esta última previsión en la LGT, véase *infra* el apartado 4.2.2 *La aprobación e incorporación de los programas y las aplicaciones informáticas* de la presente parte.

LRJPAC e igual que pasa en la esfera de la Seguridad Social⁸⁵, la relación tributaria por vía telemática se convierte algunas veces en obligatoria⁸⁶, de la misma forma que en algunos casos se encuentra expresamente prohibida⁸⁷.

Cerrando con estas últimas consideraciones el análisis del artículo principal en materia de TIC que aportó de la LGT de 2003, procede destacar ahora las demás previsiones innovadoras que introdujo al respecto, las cuales se centran tanto en la utilización de las mismas por parte de la Administración como en sus relaciones con la ciudadanía.

3.2.1.2. La aportación electrónica de los libros registro y el reconocimiento del pago telemático

Siguiendo el orden sistemático que establece la LGT, las primeras menciones que se encuentran en relación con los nuevos medios son las relativas a su utilización para el cumplimiento de los deberes tributarios por parte de los obligados. En este sentido, y teniendo en cuenta que la posibilidad u obligación de presentación telemática ya estaba prevista, la innovación que aportó el último párrafo del artículo 29.3 fue la autorización para que se determinaran reglamentariamente los casos en los que la aportación de los libros registro tuvieran que efectuarse de forma periódica y a través de tales medios. Asimismo, el artículo 60.1 permitió que la normativa regulara los requisitos y condiciones para que el pago de las obligaciones tributarias pudiera efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos, del mismo modo que, con carácter general, la Disposición final décima habilitó al Ministro de Hacienda para que, en el ámbito de competencias del Estado, dictara las correspondientes normas de desarrollo aplicables a las actuaciones y procedimientos tributarios que se realizaran por la misma vía y a los medios de autenticación utilizados por la Administración tributaria.

3.2.1.3. La extensión de la actuación electrónica de la colaboración social

Otra de las innovaciones que aportó la LGT fue en relación con la colaboración social, donde destaca, ya de entrada, que, a diferencia de la LGT de 1963, le dedicara una sección entera titulada “la colaboración social en la aplicación de los tributos”. Sin embargo, el artículo 92 es el único precepto que hace referencia a la misma, por lo que, teniendo en cuenta que los artículos 93 y 94 regulan los deberes de información y colaboración a cargo de determinados sujetos y que el artículo 95 versa sobre el uso de la información que obra en poder de la Administración tributaria, nada justifica su inclusión en la sección dedicada a la colaboración social.

⁸⁵ Véase, entre otras, la Orden del Ministerio de Trabajo de 3 de abril de 1995.

⁸⁶ A modo de ejemplo, véase la Orden de 20 de enero de 1999, que establece las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática obligatoria de las declaraciones-liquidaciones mensuales de grandes empresas correspondientes a los códigos 111, 320 y 332; la Orden del MEH 1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial; o la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, que ha reducido sensiblemente el número de registros a transmitir a partir del cual se hace obligatoria la presentación por vía telemática de un gran número de declaraciones resúmenes anuales e informativas, si bien para un análisis completo y actual, véase *infra* el apartado 4.2.4 *La imposición de la vía electrónica a los ciudadanos en sus relaciones con la Administración tributaria* de la presente parte.

⁸⁷ Esto ocurre, por ejemplo, a la hora de presentar declaraciones o autoliquidaciones en concepto del IRPF, IP, IS o IRNR por parte de algunos sujetos que se encuentran en unas circunstancias determinadas.

En cualquier caso, y por lo que aquí respecta, su previsión acerca de los nuevos medios quedó contenida en el artículo 92.4 donde estableció que “la Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos”, ampliando, de este modo, la posibilidad de utilización de la vía a la totalidad de sus actuaciones.

3.2.1.4. La incorporación de las TIC en los deberes de información y asistencia

En relación con los deberes de información y asistencia, la gran novedad que incorporó la LGT de 2003 fue la concreción específica de que algunas actuaciones de información pudieran realizarse mediante los nuevos medios. Así, por una parte, el artículo 86.1 obligó al Ministerio de Hacienda a difundir “por cualquier medio” los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto (por lo que daba cabida implícitamente a la vía telemática⁸⁸), del mismo modo que el artículo 87.3 estableció que las técnicas informáticas, electrónicas o telemáticas podrían utilizarse para el envío de comunicaciones, las consultas a bases informatizadas, la difusión de criterios administrativos sobre la aplicación de los tributos y para la suministación de resoluciones o consultas concretas.

Sin embargo, aparte de la previsión de tales posibilidades, la LGT no señaló en ningún momento cómo debía ser dicha utilización ni estableció ningún tipo de sanción que paliara su carácter potestativo, si bien, de conformidad con las observaciones del Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de la LGT, el artículo 86.4 fijó la gratuidad del acceso a las publicaciones a través de Internet y de las demás actuaciones de información reguladas en el artículo 87.

3.2.1.5. La utilización preferente de las TIC en la cesión de datos entre Administraciones

Otra de las previsiones novedosas de la LGT que debe destacarse es la obligación que impuso su artículo 95.2, donde, de conformidad con la Disposición adicional decimoctava de la LRJPAC, recordó el deber administrativo de no exigir a los interesados la aportación de certificados tributarios cuando pudieran disponer de dicha información solicitándola a la Administración tributaria. Sin embargo, fue un poco más allá y añadió que las cesiones previstas de datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones deberían ser realizadas preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos, por lo que no sólo fomentó la colaboración entre Administraciones y facilitó la actuación de los obligados, sino que también dio los primeros pasos hacia la plena interconexión e interoperabilidad de la Administración.

⁸⁸ Al menos, así lo afirmaba el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, ya que señalaba que, en efecto, la Ley pretendía facilitar el cumplimiento de esta materia “a través de los medios de difusión electrónicos que ofrecen las tecnologías informáticas y telemáticas”. (*Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2003, pág. 36).

3.2.1.6. La interposición, tramitación y resolución electrónica de las reclamaciones económico-administrativas

El siguiente de los preceptos que debe destacarse es la Disposición adicional decimosexta dedicada a “la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas”, la cual, como su propio nombre indica, previó inéditamente la posibilidad de interponer, tramitar y resolver un recurso económico-administrativo a través de los nuevos medios. Asimismo, su apartado 2 reconoció que, durante la tramitación de los mismos (y únicamente en dicho supuesto), podrían emplearse los mismos medios para la práctica de notificaciones, aunque, de acuerdo con la legislación al respecto, limitó dicha posibilidad a su elección o consentimiento expreso por parte del interesado.

Por su parte, el tercero de los apartados de la Disposición también contempló la posibilidad de utilización de las TIC para obtener los documentos que integren los expedientes de tales reclamaciones, si bien, como en el resto de los casos anteriores, su previsión fue simplemente de carácter programático. Finalmente, habilitó al Ministro de Hacienda para que regulara los aspectos necesarios para la implantación de dichas previsiones, así como para que creara, consecuentemente, los procedentes registros telemáticos (lo cual ha sido abordado recientemente por la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre).

3.2.1.7. La utilización de las TIC en las notificaciones por comparecencia

Para acabar con las principales innovaciones aportadas por la LGT, sólo debe añadirse que las previsiones del segundo apartado de la Disposición adicional decimosexta que se acaban de ver constituyen el único precepto de la Ley relativo a las notificaciones telemáticas como tal, y es que, aparte del mismo, sólo se encuentra el artículo 112 en relación con las notificaciones por comparecencia. En este sentido, dicho precepto prevé que los anuncios de las mismas para informar a los interesados podrán llevarse a cabo mediante el empleo y utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos, si bien, nuevamente, añade que se realizará “en los términos que establezca la normativa tributaria”.

Así pues, una vez vista la principal regulación sobre los nuevos medios que ha aportado la LGT, quedan sólo por analizar las previsiones más relevantes que han introducido los diferentes textos normativos que le han dado desarrollo, del mismo modo que, por su vital relevancia, también deberá prestarse especial atención a la Ley de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos 11/2007, de 22 de junio.

3.2.2. El desarrollo definitivo de la firma electrónica por parte de la Ley 59/2003

A pesar de que el apartado 4.1 de la presente parte se encuentre expresamente dedicado al análisis de la firma electrónica, debe realizarse una breve referencia a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica ya que es parte de la regulación actual de las TIC en el ámbito tributario. En este sentido, su aparición ha supuesto el desarrollo definitivo de dicho instrumento y, por consiguiente, uno de los pasos cruciales en la incorporación de la mayor parte de aplicaciones de las nuevas tecnologías en la Administración.

Como señala su Exposición de Motivos, “el desarrollo de la sociedad de la información y la difusión de los efectos positivos que de ella se derivan exige la generalización de la confianza de la ciudadanía en las comunicaciones telemáticas. No obstante, los datos más recientes señalan que aún existe desconfianza por parte de los intervinientes en las transacciones telemáticas y, en general, en las comunicaciones que las nuevas tecnologías permiten a la hora de transmitir información, constituyendo esta falta de confianza un freno para el desarrollo de la sociedad de la información, en particular, la Administración y el comercio electrónicos”. Sin embargo, “como respuesta a esta necesidad de conferir seguridad a las comunicaciones por Internet surge, entre otros, la firma electrónica (...) la cual constituye un instrumento capaz de permitir una comprobación de la procedencia y de la integridad de los mensajes intercambiados a través de redes de telecomunicaciones, ofreciendo las bases para evitar el repudio, si se adoptan las medidas oportunas basándose en fechas electrónicas”.

Por ello, y con la mira puesta en aportar una regulación técnica y completa de la misma a la altura de las circunstancias, los principales cometidos de la LFE fueron el refuerzo del marco jurídico existente y la incorporación de importantes novedades, del mismo modo que su aprobación sirvió para revisar la terminología, modificar la sistemática y simplificar la normativa facilitando su comprensión y dotándola de una estructura más acorde a nuestra técnica legislativa.

En relación con sus principales novedades, destaca, en primer lugar, la creación del concepto de firma electrónica reconocida, la cual, como señala su artículo 3.4, constituye el tipo de firma electrónica que se equipara funcionalmente a la firma manuscrita. Asimismo, además de reconocer por primera vez a las personas jurídicas y a las entidades sin personalidad jurídica contempladas en el artículo 33 de la LGT como firmantes, deben resaltarse las medidas que introdujo para dinamizar el mercado de prestación de servicios de certificación, entre las cuales, además de eliminar el registro de prestadores (estableciendo en su lugar un mero servicio de información sobre los que operan en el mercado, las certificaciones de calidad y las características de los productos y servicios con los que desarrollan su actividad), modificó el concepto de certificación para otorgarle mayor grado de libertad y dar un mayor protagonismo a la participación del sector privado en dichos sistemas.

Del mismo modo, deben ponerse de manifiesto las previsiones que aportó acerca del documento nacional de identidad electrónico, el cual se erige como un certificado electrónico reconocido llamado a generalizar el uso de instrumentos seguros de comunicación electrónica capaces de conferir la misma integridad y autenticidad que la que rodea las comunicaciones a través de medios físicos. Sin embargo, la LFE se limitó a fijar su marco normativo básico, acreditando la identidad de su titular en cualquier procedimiento administrativo, permitiendo su firma electrónica de documentos y remitiéndose a la normativa específica en cuanto a las particularidades de su régimen jurídico.

Por otra parte, la Ley reconoció inéditamente los documentos públicos electrónicos notariales y judiciales, del mismo modo que aportó una nueva definición de los documentos electrónicos en sí e incluyó el soporte en el que figuran los datos firmados electrónicamente como un medio de prueba documental.

Así pues, el cometido de la LFE se centró básicamente en regular la firma electrónica, en prever su empleo ante las Administraciones públicas y en establecer el régimen de los certificados electrónicos y de sus prestadores, del mismo modo que constituyó el avance definitivo para la consolidación de los documentos electrónicos.

3.2.3. El Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación y las primeras referencias al procedimiento electrónico de embargo de bienes

Por lo que respecta a los reglamentos de desarrollo de la LGT, el primero que debe destacarse siguiendo el orden cronológico es el Reglamento de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, ya que con anterioridad al mismo sólo se encontraba una única previsión en materia de TIC: la Disposición adicional tercera del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa. Dicho precepto, que empezaba reiterando la habilitación al Ministro de Economía y Hacienda contenida en la Disposición adicional decimosexta de la LGT (la cual lo autorizaba para dictar las normas de desarrollo sobre la utilización de los nuevos medios en la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas), disponía que la remisión de expedientes entre órganos administrativos que resultara de los procedimientos regulados en el propio Reglamento podría ser sustituida por la puesta a disposición del expediente electrónico (siempre y cuando, claro está, reuniera las condiciones exigidas por el ordenamiento jurídico para su admisión), si bien, en tales casos, el reclamante tendría igualmente derecho a obtener copia en papel.

Sin embargo, lejos de aportar ínfimos cambios, el Reglamento General de Recaudación vino con el fin de adaptar el procedimiento de embargo de bienes a las nuevas tecnologías, del mismo modo que estableció nuevas previsiones sobre su uso en relación con el pago telemático.

Por lo que respecta a la adaptación de los procedimientos de embargo, la incorporación de las TIC se llevó a cabo con la principal finalidad de conseguir una mejor concurrencia en la venta de los bienes y para aumentar su agilidad en general, por lo que las novedades más relevantes que aportó se centraron básicamente en la constitución del depósito (donde, a pesar de seguir estableciéndolo en un 20%, añadió la posibilidad de reducirlo a un 10%), en el pago del precio (ya que admitió el pago telemático) y en los modos de efectuar pujas. En este punto, reconoció la posibilidad de realizarlas en sobre cerrado, de forma automática, de forma personal o de forma telemática, de la misma forma que, además de establecer las reglas de preferencia entre ellas, admitió la posibilidad de ceder el remate en la subasta a un colaborador social. De todos modos, la habilitación general para la utilización de los nuevos medios en tales casos se estableció con carácter programático, y es que el artículo 100.4 apuntó que “los interesados podrán participar en los procedimientos de enajenación de los bienes embargados a través de los medios electrónicos, informáticos y telemáticos que se aprueben por el órgano competente”⁸⁹.

⁸⁹ Para un mayor desarrollo, véase *infra* el apartado 4.3.10 *El procedimiento electrónico de participación en la enajenación de bienes* de la presente parte.

En relación con las novedades relativas al pago telemático de deudas tributarias, el primer precepto que debe mencionarse es el artículo 36.1, el cual admitió como medio de pago las tarjetas de crédito y débito ante las entidades de crédito que, en su caso, prestaran el servicio de caja. No obstante, limitó el tipo de tarjetas que serían aceptadas, ya que estableció que sólo procederían las que fueran admitidas a tal fin por dichas entidades. Su reconocimiento como medio de pago por vía telemática llegó en el apartado 4, donde se autorizó a la Administración para que, en su caso, estableciera las condiciones para su utilización. Lo mismo ocurrió en el artículo 37 en relación con la transferencia bancaria, de igual forma que el artículo 38.4 lo previó en relación con la domiciliación⁹⁰.

Para acabar con las novedades que aportó en materia de TIC, sólo deben añadirse las previsiones del artículo 86.3 en relación con los mandamientos al Registro Propiedad, donde se estableció, por primera vez, que la presentación de los mismos podría efectuarse por fax o por medios telemáticos en la forma determinada por la normativa aplicable.

3.2.4. La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos y su desarrollo por parte del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre

Como se ha visto, el proceso administrativo transformador que arrancó con el mero impulso de la incorporación de las TIC por parte de la Ley 30/1992 fue evolucionando poco a poco, y es que, tras la informatización de toda su información, la aparición de las notificaciones y los registros telemáticos y del reconocimiento tributario de la actuación administrativa automatizada, los nuevos medios se convirtieron en una herramienta imprescindible para el funcionamiento de la Administración. Sin embargo, y a pesar del mayor desarrollo que se ha experimentado en la esfera tributaria, la implementación normativa de la e-Administración no era suficiente, lo cual se debía, en gran medida, a la utilización de previsiones facultativas que supeditaban su asentamiento efectivo a la mera voluntad de la Administración.

Por ello, y teniendo en cuenta que el número de personas y entidades con acceso a banda ancha a Internet y a otras tecnologías y plataformas se ha generalizado exponencialmente, la Ley 11/2007 pretendió dar el impulso definitivo a este proceso de adaptación con la sustitución del “podrán” por el correspondiente deber administrativo, del mismo modo que procuró aportar un marco jurídico a la altura que permitiera conseguir el empleo de las TIC de acuerdo con sus posibilidades reales. Todo ello, junto a la consagración de la eficacia, la proximidad, el servicio al ciudadano y la transparencia como ejes vertebradores del sistema, derivó en una ley sin precedentes, y es que la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, acabó con la tendencia normativa de aportar meras incorporaciones o modificaciones para dar lugar a una ley básica sobre e-Administración⁹¹.

⁹⁰ Para un mayor desarrollo, véase *infra* el apartado 4.3.8 *El pago electrónico de deudas tributarias* de la presente parte.

⁹¹ Al respecto, como señala ORETGA, la LAECSP consiste en la norma equivalente a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en materia electrónica, por lo que constituye la “Ley de Régimen Jurídico de la Administración *electrónica* y del Procedimiento Administrativo *electrónico* Común”. (ORTEGA GIMÉNEZ, A.: *Nuevos derechos y nuevos retos del modelo de Administración electrónica*, Actualidad Jurídica, nº 786, 2009, pág. 1).

Así, de todos los textos normativos analizados hasta el momento, la LAECSP es, sin lugar a dudas, el que tiene una mayor importancia, ya que, además de aportar una base normativa más sólida y completa y de instaurar el deber administrativo de adaptación, ha creado un auténtico estatuto jurídico de los ciudadanos en la materia. Probablemente, ésta ha sido la mayor aportación que ha realizado, y es que ha sido a consecuencia de dicho catálogo que se ha consagrado finalmente el derecho de los ciudadanos a la relación electrónica con la Administración.

En cualquier caso, todo ello ha ido regido por la persecución de una serie de objetivos concretos, los cuales, de conformidad con su artículo 3, pueden resumirse en los siguientes: facilitar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de deberes por medios electrónicos, eliminar las barreras que limitan el acceso electrónico a la información y a los procedimientos administrativos, crear y potenciar las condiciones de confianza en el uso de estos nuevos medios estableciendo las medidas necesarias para la preservación de la integridad de los derechos fundamentales (en especial los relacionados con la intimidad y la protección de datos de carácter personal), garantizar la seguridad de los sistemas, los datos, las comunicaciones y los servicios electrónicos, promover la proximidad con el ciudadano y la transparencia administrativa y mejorar la consecución del interés general y el funcionamiento interno de las Administraciones Públicas (incrementando principalmente su eficacia y la eficiencia). Asimismo, ha pretendido simplificar los procedimientos, aumentar las posibilidades de participación electrónica y apostar por una mayor transparencia administrativa y una mejor contribución al desarrollo de la sociedad de la información.

No obstante, el desarrollo de todas estas finalidades debía adoptarse con el máximo respeto a las limitaciones establecidas por la Constitución y por el resto del ordenamiento jurídico, del mismo modo que, como señala su artículo 4, debía respetar las siguientes previsiones en cuanto a principios generales de la utilización de las nuevas tecnologías:

- a. El respeto al derecho de protección de los datos de carácter personal en los términos establecidos por la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de los Datos de Carácter Personal, en las demás leyes específicas que regulan el tratamiento de la información y en sus normas de desarrollo, así como a los derechos al honor y a la intimidad personal y familiar.
- b. La igualdad, con el objeto de que en ningún caso el uso de medios electrónicos pueda implicar la existencia de restricciones o discriminaciones para los ciudadanos que se relacionen con las Administraciones Públicas por medios no electrónicos, tanto respecto al acceso a la prestación de servicios públicos como respecto a cualquier actuación o procedimiento administrativo, sin perjuicio de las medidas dirigidas a incentivar la utilización de los medios electrónicos.
- c. La accesibilidad a la información y a los servicios por medios electrónicos en los términos establecidos por la normativa vigente en esta materia, a través de sistemas que permitan obtenerlos de manera segura y comprensible, garantizando especialmente la accesibilidad universal y el diseño para todos de los soportes, canales y entornos con el objeto de que todas las personas puedan ejercer sus derechos en igualdad de condiciones

(incorporando así las características necesarias para garantizar la accesibilidad de aquellos colectivos que lo requieran).

d. La legalidad en cuanto al mantenimiento de la integridad de las garantías jurídicas de los ciudadanos ante las Administraciones Públicas establecidas en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

e. La cooperación en la utilización de medios electrónicos por las Administraciones Públicas al objeto de garantizar tanto la interoperabilidad de los sistemas y soluciones adoptados por cada una de ellas como, en su caso, la prestación conjunta de servicios a los ciudadanos. En particular, debe garantizarse el reconocimiento mutuo de los documentos electrónicos y de los medios de identificación y autenticación que se ajusten a lo dispuesto en la presente Ley.

f. La seguridad en la implantación y utilización de los medios electrónicos por las Administraciones Públicas, en cuya virtud debe exigirse, al menos, el mismo nivel de garantías y seguridad que se requiere para la utilización de medios no electrónicos en la actividad administrativa.

g. La proporcionalidad, en el sentido de que sólo deben exigirse las garantías y medidas de seguridad adecuadas a la naturaleza y circunstancias de los distintos trámites y actuaciones. Asimismo, sólo deben requerirse a los ciudadanos aquellos datos que sean estrictamente necesarios en atención a la finalidad para la que se soliciten.

h. La responsabilidad y calidad en la veracidad y autenticidad de las informaciones y servicios ofrecidos por las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos.

i. La neutralidad tecnológica y de adaptabilidad al progreso de las técnicas y sistemas de comunicaciones electrónicas, en el sentido de que debe garantizarse la independencia en la elección de las alternativas tecnológicas por los ciudadanos y por las Administraciones Públicas, así como la libertad de desarrollar e implantar los avances tecnológicos en un ámbito de libre mercado. A estos efectos, las Administraciones Públicas deben utilizar estándares abiertos así como, en su caso y de forma complementaria, estándares que sean de uso generalizado por los ciudadanos.

j. La simplificación administrativa, donde deben reducirse de manera sustancial los tiempos y plazos de los procedimientos administrativos, logrando una mayor eficacia y eficiencia en la actividad administrativa.

k. La transparencia y publicidad del procedimiento, en el sentido de que el uso de medios electrónicos debe facilitar la máxima difusión, publicidad y transparencia de las actuaciones administrativas.

Así pues, y con base en dichas previsiones, la LAECSP ha pretendido desarrollar las oportunas previsiones para impulsar la plena aplicación de las TIC y para establecer un elenco no limitativo de derechos y garantías de los ciudadanos en sus relaciones administrativas electrónicas, el cual debía vertebrarse con los que ya tienen constitucionalmente reconocidos y completarse con la creación de los que exige la nueva realidad. Dicho estatuto jurídico ha venido instaurado en el Título I, cuya rúbrica

deja ya constancia de la que ha sido su aportación principal: “los derechos de los ciudadanos a relacionarse con las administraciones públicas por medios electrónicos”.

De esta forma, la Ley parte de este derecho general a la relación administrativa electrónica para derivar el resto de derechos y garantías y, a su vez, el resto de previsiones generales, por lo que no es de extrañar que el primer precepto de este mencionado Título I esté precisamente dedicado a su reconocimiento y concreción. Por ello, y antes de entrar a analizar el catálogo completo, debe dedicarse un breve apartado a su estudio y valoración.

Sin embargo, el estudio de las diferentes previsiones de la LAECSP debe ponerse en relación con las disposiciones del reciente Real Decreto 1672/2009, de 6 de diciembre, ya que, con el fin de conseguir la plena realización de los derechos que reconoce y de establecer un marco flexible para la implantación de los medios de comunicación, les ha dado desarrollo en el ámbito de la AGE y sus organismos públicos vinculados o dependientes (especialmente a las relativas a la transmisión de datos, sedes electrónicas y puntos de acceso general, a la identificación y autenticación, y a los registros, comunicaciones, notificaciones y documentos electrónicos).⁹²

3.2.4.1. El derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración

El artículo 6.1 de la Ley 11/2007 señala que los ciudadanos podrán relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas para ejercer los derechos previstos en el artículo 35 de la Ley 30/1992⁹³, obtener informaciones, realizar consultas y alegaciones y para formular solicitudes, así como para manifestar su consentimiento, entablar pretensiones, realizar pagos o transacciones y para oponerse a las resoluciones y actos administrativos. De este modo, y de acuerdo con la definición de “ciudadano” que contiene el apartado *h*) de su Anexo, reconoce a todas las personas físicas y

⁹² Dicho RD se ha dictado en virtud de la Disposición final séptima de la LAECSP, donde se habilita al Gobierno para desarrollar reglamentariamente lo previsto en su artículo 4.c con el fin de “garantizar que todos los ciudadanos, con especial atención a las personas con algún tipo de discapacidad y mayores, que se relacionan con la Administración General del Estado puedan acceder a los servicios electrónicos en igualdad de condiciones con independencia de sus circunstancias personales, medios o conocimientos”.

⁹³ Estos derechos son: a) a conocer, en cualquier momento, el estado de la tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados, y obtener copias de documentos contenidos en ellos; b) a identificar a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones Públicas bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos; c) a obtener copia sellada de los documentos que presenten, aportándola junto con los originales, así como a la devolución de éstos, salvo cuando los originales deban obrar en el procedimiento; d) a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en esta Ley y en el resto del Ordenamiento Jurídico; e) a formular alegaciones y a aportar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior al trámite de audiencia, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano competente al redactar la propuesta de resolución; f) a no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante; g) a obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar; h) al acceso a los registros y archivos de las Administraciones Públicas en los términos previstos en la Constitución y en ésta u otras Leyes; i) a ser tratados con respeto y deferencia por las autoridades y funcionarios, que habrán de facilitarles el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones; j) a exigir las responsabilidades de las Administraciones Públicas y del personal a su servicio, cuando así corresponda legalmente y k) cualesquiera otros que les reconozcan la Constitución y las Leyes.

jurídicas y a las entidades sin personalidad jurídica (ya sean nacionales o extranjeras) el derecho general a interactuar electrónicamente con la Administración.

Antes de empezar con su análisis, es importante destacar el cambio que ha aportado la LAECSP a la hora de sustituir cualquier referencia a los medios informáticos y telemáticos por la alusión a los medios electrónicos, lo cual encuentra su justificación en la definición de estos últimos que ofrece la letra *p*) de su Anexo (cualquier “mecanismo, instalación, equipo o sistema que permite producir, almacenar o transmitir documentos, datos e informaciones; incluyendo cualesquiera redes de comunicación abiertas o restringidas como Internet, telefonía fija y móvil u otras”). De modo, la Ley ha apostado por un nuevo concepto omnicompreensivo que abarca cualquiera de los medios especificados por la normativa hasta el momento⁹⁴.

Entrando con la valoración del derecho, el primero de los aspectos que debe resaltarse es el carácter no absoluto con el que la LAECSP lo ha configurado, y es que ha limitado su procedencia tanto al enumerar los supuestos en los que tendrá lugar como al prever que una norma con rango de ley pueda impedir su ejercicio. En este sentido, el primer apartado del artículo 27 señala que “los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones Públicas, sea o no por medios electrónicos, excepto en aquellos casos en los que de una norma con rango de ley se establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico”⁹⁵.

Además, como señala el apartado 6, las Administraciones podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónico de forma reglamentaria, por lo que, junto a la posibilidad de su prohibición, la Ley permite su transformación en una obligación. No obstante, y aunque se limite dicha opción a que “los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos”, sorprende que la prohibición de una posibilidad reconocida por una ley que, además, es de carácter básico pueda realizarse a través de disposiciones de rango reglamentario, y es que, igual que ocurre en los casos donde se exige la utilización de un medio no electrónico, lo más lógico sería que también se requiriera el rango legal.

En cualquier caso, otra de las características del derecho que se desprende del segundo apartado del artículo 27 es que su ejercicio conllevará, en todo caso, la prestación del consentimiento expreso a la hora de utilizar las TIC, si bien, como añade el apartado 1, “la opción de comunicarse por unos u otros medios no vincula al ciudadano, que podrá, en cualquier momento, optar por un medio distinto del inicialmente elegido”.

⁹⁴ Así, entre otros, lo señala COTINO, quien entiende que tanto la informática (dedicada al tratamiento automático de la información) como la telemática (caracterizada por la comunicación entre equipos informáticos distintos) encuentran, sin duda, cabida en este nuevo concepto. (COTINO HUESO, L.: *Derechos del ciudadano*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 148).

⁹⁵ A modo de ejemplo, y tras contemplar que los interesados podrán aportar al expediente de un procedimiento administrativo copias digitalizadas de los documentos, el artículo 35.2 de la propia Ley prevé que la Administración pueda solicitar su cotejo o, ante su imposibilidad, requerir la exhibición del documento o de la información original.

La principal consecuencia derivada de su reconocimiento ha sido la correlativa obligación administrativa de disponer de los medios necesarios para hacer efectivo su ejercicio, y es que su formulación y desarrollo se ha hecho a través de normas categóricas que contienen la condición de aplicación y no requieren de una interpretación sistemática ni de un desarrollo posterior. Además, el legislador ha sido claro y preciso tanto a la hora de establecer en qué consiste tal deber como al fijar la estrategia para su cumplimiento, ya que ha incluido en la Disposición final tercera tanto los métodos de actuación que deben seguir las diferentes Administraciones como la fecha límite (al menos para la AGE) para su asunción: el 31 de diciembre de 2009⁹⁶.

Finalmente, debe mencionarse que dicha obligación también se ha visto reflejada en la redacción de varias previsiones y artículos concretos, si bien serán comentados en los siguientes apartados dedicados a las innovaciones de la LAECSP en la aplicación de las TIC. Sin embargo, antes de entrar en su estudio, debe acabar de valorarse el estatuto jurídico de los ciudadanos en sus relaciones electrónicas con la Administración.

3.2.4.2. El estatuto jurídico de los ciudadanos en sus relaciones electrónicas con la Administración

A partir del reconocimiento general del derecho a la relación electrónica administrativa, el segundo apartado del artículo 6 desglosa una serie de derechos asociados y derivados del mismo, los cuales configuran y completan el estatuto jurídico ciudadano en la materia. Así, como se apunta, los ciudadanos que se relacionen electrónicamente con la Administración también tendrán derecho a las siguientes previsiones:

a. A elegir, entre aquellos que en cada momento se encuentren disponibles, el canal a través del cual relacionarse por medios electrónicos con las Administraciones Públicas, lo cual es desarrollado por el artículo 8.1 al obligar a las Administraciones a habilitar diferentes canales o medios para la prestación de los servicios electrónicos. Además, de la forma que estimen más adecuada, les obliga a garantizar el acceso a los mismos a todos los ciudadanos (con independencia de sus circunstancias personales, medios o conocimientos), y es que, como se ha visto, la introducción de la ciudadanía en la nueva cultura electrónica también forma parte de la responsabilidad de la Administración⁹⁷.

⁹⁶ Sin embargo, esta fecha sólo opera con carácter general en la esfera de la Administración General del Estado, ya que en el ámbito de las Comunidades Autónomas y de las Administraciones locales se supedita su exigencia a las diferentes disponibilidades presupuestarias.

⁹⁷ En cuanto a dicho deber de habilitar diferentes canales para la prestación de los servicios electrónicos, debe destacarse el artículo 8.2 de la misma Ley 11/2007, donde se detalla que la AGE deberá crear un sistema que disponga, al menos, de los siguientes medios:

a. Las oficinas de atención presencial que se determinen, las cuales pondrán a disposición de los ciudadanos de forma libre y gratuita los medios e instrumentos precisos para ejercer los derechos reconocidos, debiendo contar con asistencia y orientación sobre su utilización, bien a cargo del personal de las oficinas en que se ubiquen o bien por sistemas incorporados al propio medio o instrumento.

b. Puntos de acceso electrónico, consistentes en sedes electrónicas a través de las cuales las Administraciones puedan difundir información y prestar servicios, creadas y gestionadas por los departamentos y organismos públicos y puestas a disposición de los ciudadanos a través de redes de comunicación. En particular, se creará un Punto de acceso general a través del cual los ciudadanos puedan, en sus relaciones con la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos, acceder a toda la información y a los servicios disponibles. Este Punto de acceso general contendrá la relación de servicios a disposición de los ciudadanos y el acceso a los mismos, debiendo mantenerse coordinado, al menos, con los restantes puntos de acceso electrónico de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos.

Este derecho también debe ponerse en relación con la Disposición final séptima de la Ley, ya que, a pesar de ir referida al desarrollo del artículo 4.c), impone la obligación al Gobierno de desarrollar reglamentariamente las previsiones necesarias para garantizar que todos los ciudadanos que se relacionan con la AGE, con especial atención a las personas con algún tipo de discapacidad y mayores, puedan acceder a los servicios electrónicos en igualdad de condiciones y con independencia de sus circunstancias personales, medios o conocimientos.

b. A no aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones Públicas, si bien, de conformidad con el artículo 9, éstas sólo están obligadas a facilitar al resto de Administraciones Públicas el acceso a los datos electrónicos relativos a los ciudadanos que se encuentren en su poder y que sean estrictamente necesarios para la tramitación y resolución de procedimientos y la realización de actuaciones de su competencia. De aquí que, como prosigue el artículo 6.2.b), la transmisión de dicha información también deberá realizarse a través de los nuevos medios, salvo, obviamente, que existan restricciones conforme a la normativa de aplicación a los datos y documentos recabados. Asimismo, cuando dichas transmisiones afecten a datos de carácter personal, se deberá contar con el consentimiento de los interesados en los términos establecidos por la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal, del mismo modo que se deberá obtener cuando una norma con rango de ley así lo determine expresamente (consentimiento que, en ambos casos, podrá emitirse y recabarse por medios electrónicos).

Con el fin de garantizar el ejercicio de tal derecho y evitar que, en la práctica, sea un motivo de retraso en la resolución de los procedimientos, el RD 1671/2009 ha desarrollado los distintos supuestos que se pueden dar en cuanto a la obtención de los datos o documentos y ha establecido plazos obligatorios para atender dichos requerimientos en relación con la AGE y sus organismos dependientes o vinculados, del mismo modo que les ha impuesto el deber de informar a los interesados sobre su eventual demora en el cumplimiento para que puedan suplir dicha falta de actividad (sin perjuicio, obviamente, de que puedan exigir las oportunas responsabilidades)⁹⁸.

En cualquier caso, y a pesar de la importancia de este derecho, su reconocimiento no ha sido más que una reiteración del que ya contemplaba el artículo 35.f) de la LRJPAC o, posteriormente, en el artículo 99.2 de la LGT, si bien la LAECSP ha acabado con su limitación a la no aportación de documentos que ya estuvieran en posesión de la Administración actuante. Evidentemente, esto ha sido posible gracias a la incorporación de las TIC en el seno administrativo, pues han sido sus grandes beneficios en relación con la interoperabilidad los que han permitido superar la complejidad de saber qué documentos están en poder de cada Administración y hacer dinámica su transmisión⁹⁹. Precisamente por ello, la diferencia entre este derecho y el reconocido por la LRJPAC

c. Servicios de atención telefónica que, en la medida en que los criterios de seguridad y las posibilidades técnicas lo permitan, faciliten a los ciudadanos el acceso a las informaciones y servicios electrónicos a los que se refieren los apartados anteriores.

⁹⁸ Al respecto, véase su artículo 2.

⁹⁹ En este punto es importante resaltar las previsiones de los apartados 2 y 3 del artículo 2 del RD 1671/2009, donde, además de establecer que el Esquema Nacional de Interoperabilidad y el Esquema Nacional de Seguridad deberán establecer los requisitos necesarios para facilitar el ejercicio de dicho derecho, prevé que la AGE y sus organismos públicos promuevan la celebración de acuerdos o convenios de colaboración con el resto de Administraciones Públicas para el mismo fin.

para los ciudadanos que interactúen por los medios tradicionales queda justificada, de modo que no se constituye ningún tipo de discriminación.

Así pues, además de no tener que aportar los datos que ya obren en poder de la Administración actuante (ya sea en soporte o no electrónico), los ciudadanos que se relacionen electrónicamente con la Administración podrán dejar de facilitar aquellos que se encuentren en cualquier sede administrativa en formato electrónico¹⁰⁰, aunque no deben olvidarse las consecuencias de que, a diferencia del ámbito tributario, ello se haya contemplado en forma de derecho y no como una obligación de la Administración. En este sentido, como pone de manifiesto VALERO, el administrado puede decidir si aportar o no los mencionados datos y documentos, por lo que, si al final los suministra, puede producirse una multiplicación innecesaria de actuaciones administrativas (como la emisión de certificados superfluos) o incluso la duplicación de formato de los documentos que integran un expediente en cuestión (piénsese, por ejemplo, si se solicitara un certificado en soporte papel)¹⁰¹.

c. A la igualdad en el acceso electrónico a los servicios de las Administraciones Públicas, ya que, si bien el derecho a la igualdad se encuentra reconocido en múltiples disposiciones de nuestro ordenamiento jurídico, procede su reiteración por la altísima probabilidad de vulneración en tal concreto contexto. En este sentido, y como ya se ha observado, el acceso a las nuevas tecnologías depende de múltiples factores de distinta índole (educación, edad, recursos, raza...) con una influencia tal que aún generan una fuerte brecha digital, del mismo modo que no deben olvidarse las desigualdades generadas por razones de discapacidad. Por ello, igual que ocurre en el artículo 4.c) (con la obligación de garantizar el acceso electrónico) o en la Disposición final séptima (en relación con la prohibición de discriminación por elección tecnológica), no es de extrañar que se incida una vez más al respecto y se reitere la igualdad en dichos casos como un derecho como tal.

d. A conocer por medios electrónicos el estado de tramitación de los procedimientos en los que sean interesados, salvo en los supuestos los que la normativa de aplicación establezca restricciones al acceso a la información sobre aquellos.

Al respecto, debe destacarse que el artículo 37.1 obliga a que en los procedimientos gestionados electrónicamente en su totalidad se ponga a disposición del interesado un servicio electrónico de acceso restringido donde, previa identificación, se pueda consultar (como mínimo) la información sobre el estado de tramitación de los procedimientos (la relación de los actos de trámite realizados, la indicación sobre su contenido y la fecha en la que fueron dictados), a no ser que la normativa aplicable establezca restricciones a dicha información. Asimismo, como señala el segundo apartado, dichos servicios electrónicos también deberán habilitarse en el resto de procedimientos, si bien en tales casos será suficiente con que comprendan la fase en la que se encuentran los procedimientos y el órgano o unidad que es responsable.

¹⁰⁰ Sin embargo, como señala OLIVER, “el problema es que el ciudadano difícilmente va a saber si una Administración tiene o no en formato electrónico una determinada información”. (OLIVER CUELLO, R.: *La regulación de la administración electrónica tributaria*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009, pág. 99).

¹⁰¹ VALERO TORRIJOS, J.: *Acceso a los servicios y a la información por medios electrónicos*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 273.

Así pues, aparece un nuevo ejemplo del mayor reconocimiento de derechos del que gozan los usuarios de los nuevos medios, si bien la diferencia se justifica en este caso por el elevado grado de detalle de información que debería poseer el administrador del sistema y por la posibilidad de conocer dicha información a través de los medios tradicionales¹⁰².

Finalmente, únicamente se debe añadir que el reconocimiento de este derecho es una simple proyección electrónica de una de las previsiones contempladas en el artículo 35.a) de la LRJPAC.

e. A obtener copias electrónicas de los documentos electrónicos que formen parte de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados.

En relación con esta disposición, debe señalarse, en primer lugar, el concepto de “documento electrónico” que consta en la letra j) del Anexo de la LAECSP, ya que los define como la “información de cualquier naturaleza en forma electrónica, archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado”. De este modo, teniendo en cuenta que se define el documento electrónico como un paquete de información, parece claro que no es posible distinguir entre copias y originales de los mismos, por lo que la prestación de este derecho se concretará, en realidad, en dar a conocer la información que se solicite a través de un soporte electrónico. Así pues, su cumplimiento tendrá lugar con el acceso a la información mencionada, sin que parezca que deba tenerse en cuenta si se trata de procedimientos en curso o si ya han acabado.

f. A la conservación en formato electrónico por las Administraciones Públicas de los documentos electrónicos que formen parte de un expediente.

Más que un derecho, tales previsiones constituyen una obviedad imprescindible tanto a los efectos de las reclamaciones que puedan plantearse como para el funcionamiento de la propia Administración, si bien su justificación se encuentra en la mayor vulnerabilidad con la que cuenta el formato electrónico (ya sea por la mayor probabilidad de pérdida o destrucción o por el mayor número de riesgos y amenazas). Sin embargo, igual que se apuntaba en el derecho anterior, es importante remarcar que dicho deber de conservación no afecta a los documentos propiamente dichos, sino que, de acuerdo con la definición de “documento electrónico” de la Ley, es predicable de todos los datos e informaciones que se encuentran almacenados en formato digital (si bien es cierto que, en tales casos, se limitan a los que formen parte de un expediente administrativo). De todos modos, como apuntan VALERO y SÁNCHEZ, ello no implica el reconocimiento de una conservación absoluta a este tipo de información, sino que, igual que en los demás supuestos, deberán aplicarse las reglas generales sobre la destrucción de la documentación administrativa¹⁰³.

¹⁰² Al menos, así lo entiende COTINO HUESO, L.: *Derechos del ciudadano*, cit., pág. 204.

¹⁰³ VALERO TORRIJOS, J. y SÁNCHEZ MARTÍNEZ, D.: *Protección de datos personales, DNI-e y prestación de servicios de certificación: ¿un obstáculo para la e-Administración?*, Datospersonales.org (artículo en línea), nº 25, 2007, pág. 27. Disponible en: <http://datospersonales.org>. (Fecha de consulta: 7 de julio de 2008).

g. A obtener los medios de identificación electrónica necesarios, pudiendo las personas físicas utilizar en todo caso los sistemas de firma electrónica del Documento Nacional de Identidad para cualquier trámite electrónico con cualquier Administración Pública, lo que constituye una reiteración más de la obligación de garantizar el acceso a los nuevos medios ya comentada anteriormente. Asimismo, la mención acerca de la posibilidad de utilizar en todo caso el e-DNI también supone una repetición de la obligación de que sea reconocido y admitido en cualquier trámite y supuesto administrativo, la cual, en aras a la máxima potenciación de su expedición y utilización, viene establecida en el artículo 15 de la Ley sobre firma electrónica 59/2003¹⁰⁴.

h. A la utilización de otros sistemas de firma electrónica admitidos en el ámbito de las Administraciones Públicas, los cuales, como detalla el artículo 13.2, son los de firma electrónica avanzada expresamente admitidos por las Administraciones y otros en los términos y condiciones que en cada supuesto se determinen (como es el caso de la utilización de claves concertadas en un registro previo como usuario, la aportación de información conocida por ambas partes u otros sistemas no criptográficos). Sin embargo, parece que también aquí, en lugar de establecer un auténtico derecho material, la Ley incide en otra previsión ya establecida, la cual es, en este caso, el establecimiento de la libre competencia en el ámbito de la prestación de los servicios de certificación (contemplado en el artículo 4 del el Real Decreto-Ley 14/1999 o en el artículo 5 de la LFE).

i. A la garantía de la seguridad y confidencialidad de los datos que figuren en los ficheros, sistemas y aplicaciones de las Administraciones Públicas, aunque también en este caso se trata de una previsión evidente que debería verse cumplida aunque no se estableciera de forma expresa. No obstante, la justificación de su reconocimiento se encuentra, de nuevo, en la especial amenaza y mayor vulnerabilidad que rodea la información electrónica, si bien constituye, a su vez, una forma de combatir la gran desconfianza que aún genera la utilización de los nuevos medios. En cualquier caso, téngase en cuenta que la seguridad y la confidencialidad de la que habla no sólo se refiere a la protección de los datos de carácter personal, sino que también se predica en relación con la obligación de conservación de los documentos electrónicos comentada en el apartado f).

j. A la calidad de los servicios públicos prestados por medios electrónicos.

A pesar de resultar una exigencia para el propio asentamiento de la e-Administración, tampoco parece razonable en este caso que la LAECSP haya convertido la calidad de los servicios públicos electrónicos en un auténtico derecho de los ciudadanos, si bien es cierto que constituye un mecanismo más para potenciar la confianza de los ciudadanos. En cualquier caso, queda claro que este aspecto es una de las principales preocupaciones de la Ley (ya que se encuentra reflejado en multitud de preceptos como el artículo 4.h), en relación con la información y servicios ofrecidos, el artículo 10.3, relativo a la calidad de las sedes electrónicas, el artículo 31.3, en relación con la calidad de las medidas de seguridad para los medios o soportes en que se almacenen documentos, o el artículo 39, donde permite el control de calidad de la actuación automatizada), aunque sorprende la falta de varemos o estándares mínimos establecidos al respecto y la ausencia de responsabilidad en caso de incumplimiento. De todos modos, sí que debe

¹⁰⁴ Para un mayor desarrollo, véase *infra* el apartado 4.1.8 *El DNI electrónico* de la presente parte dedicado expresamente al análisis del e-DNI.

destacarse en este punto la creación del Comité Sectorial de administración electrónica¹⁰⁵.

k. A elegir las aplicaciones o sistemas para relacionarse con las Administraciones Públicas siempre y cuando se utilicen estándares abiertos o, en su caso, aquellos que sean de uso generalizado por los ciudadanos, derecho que ha sido consecuencia directa del principio de neutralidad tecnológica y que goza de gran relevancia a los efectos de intentar garantizar al máximo el acceso y utilización de los nuevos medios. En este sentido, y aunque sea de forma indirecta, la clara apuesta por el uso de los estándares abiertos es una forma de potenciar todas las ventajas que ofrece el *software* libre al respecto, ya que, además de garantizar la independencia en la elección de alternativas tecnológicas y de requerir un coste mucho menor, permite “la libertad de desarrollar e implementar los avances tecnológicos en un ámbito de libre mercado”¹⁰⁶.

De la lectura de tales derechos establecidos en el artículo 6.2 destaca, en primer lugar, su diferente naturaleza, ya que si bien algunos son meras reproducciones de derechos de los administrados ya reconocidos con la única finalidad de reiterarlos en la interacción electrónica (como, entre otros, el artículo 35 de la LRJPAC), otros simplemente aportan una mayor protección a la utilización de los nuevos medios en sí (como es el caso del derecho a la seguridad y confidencialidad de los datos electrónicos o a la libertad de elección del canal). De igual modo, hay otros que son simples constataciones inherentes al sistema electrónico (como la conservación en formato electrónico de un expediente), aunque también los hay que amplían los derechos tradicionales (como el derecho a la no aportación de documentos ya aportados a cualquier Administración Pública) y otros que realmente constituyen derechos de nueva creación (como el derecho a elegir las aplicaciones o sistemas para relacionarse con las Administraciones Públicas siempre y cuando utilicen estándares abiertos o, en su caso, aquellos otros que sean de uso generalizado por los ciudadanos).

En cualquier caso, la mayor parte constituyen simples mecanismos para aumentar la confianza de los ciudadanos en los nuevos medios o consisten en meros compromisos administrativos para hacer posible y viable la plena relación digital, ya sea asegurando la calidad necesaria de la misma o facilitando a la ciudadanía su acceso y utilización.

De todos modos, el catálogo de derechos de los ciudadanos aportado por la Ley no acaba con dichas previsiones, sino que, como señala el apartado 3 del mismo artículo 6, también se reconocen una serie de derechos de información específicos y limitados a los procedimientos de establecimiento de actividades de servicios. Así, en tales casos, los ciudadanos también podrán exigir la obtención electrónica de la información relativa a:

¹⁰⁵ El Comité Social de administración electrónica es un órgano técnico de cooperación en materia de e-Administración entre los distintos órganos y entidades que forman la Administración Pública dependiente de la Conferencia Sectorial de Administración Pública. Si bien en principio sus funciones consisten en velar por los principios y fines que establece la LAECSP, el artículo 40.2 señala que, en concreto, será el responsable de asegurar la compatibilidad y la interoperabilidad de los sistemas y aplicaciones empleados por las Administraciones Públicas, así como de reparar los planes de programas conjuntos de actuación para impulsar el desarrollo de la administración electrónica en España.

¹⁰⁶ Entre otros, así lo refleja COTINO HUESO, L.: *Derechos del ciudadano*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 216. Para un mayor desarrollo de las ventajas del *software* libre al respecto, véase *infra* el apartado 4.2.1 la obligación de disponer de los medios técnicos por parte de la Administración tributaria y la utilización del *software* libre de la presente parte.

- a. Los procedimientos y trámites necesarios para acceder a las actividades de servicio y para su ejercicio.
- b. Los datos de las autoridades competentes en las materias relacionadas con las actividades de servicios, así como de las asociaciones y organizaciones profesionales relacionadas con las mismas.
- c. Los medios y condiciones de acceso a los registros y bases de datos públicos relativos a prestadores de actividades de servicios y las vías de recurso en caso de litigio entre cualquier autoridad competente, prestador y destinatario.

La aparición de este precepto, aparentemente innecesario (dado que todas sus previsiones pueden derivarse implícitamente de los otros derechos ya establecidos), vino impulsada por la intención de transponer los artículos 6, 7 y 8 de la Directiva 2006/126/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre, sobre los servicios del mercado interior, si bien su incorporación ha resultado bastante forzada e insuficiente a la hora de constituir su objetivo principal: una auténtica garantía de acceso a la información y tramitación de determinados procedimientos a través de una ventanilla única.

Cerrando con ese último artículo el catálogo de derechos contemplado en la LAECSP, debe remarcarse nuevamente la gran claridad de la Ley a la hora de definir y determinar su ámbito de aplicación, y es que, al menos en relación con la AGE, no ha sido necesaria la aprobación de otras normas para concretar su alcance y su exigencia ante la Administración. En este sentido, igual que se comentaba en relación con el artículo 6.1, la Disposición final tercera de la LAECSP ha establecido que su ejercicio podrá llevarse a cabo en relación con la totalidad de los procedimientos y actuaciones competencia de la AGE a partir del 31 de diciembre de 2009, del mismo modo que, a consecuencia de su carácter básico, también ha señalado la misma fecha para el resto de Administraciones autonómicas y locales. Sin embargo, consciente de la mayor complejidad en dichos casos, también lo ha supeditado a que así lo permitan las respectivas disponibilidades presupuestarias, debilitando, aquí sí, su plena eficacia y complicando seriamente su reclamación.

Como señala VALERO al respecto, si llegado el 1 de enero de 2010 una Administración autonómica o local aún no permite su pleno ejercicio, es más que probable que no pase absolutamente nada, “a menos que un ciudadano decida interponer un recurso judicial y logre convencer a su señoría de que realmente tiene un derecho y que, a pesar de su insuficiente configuración legal, la Administración en cuestión no pueda alegar que carece de disponibilidades presupuestarias suficientes”. De todos modos, como añade, teniendo en cuenta la precariedad electrónica del resto del sector público, es más que esperable que, ni en el caso en el que se dieran ambos extremos, se consiguiera una sentencia estimatoria, y es que, como concluye parafraseando el libro *No se cambia la sociedad por decreto* del sociólogo francés Michel Crozier, “no se cambia la Administración electrónica sólo aprobando la Ley 11/2007”¹⁰⁷.

¹⁰⁷ VALERO TORRIJOS, J.: *El DNI electrónico no es la panacea....*, Derecho, tecnología y modernización administrativa (artículo en línea), 2008. Disponible en: <http://modernadministracion.blogspot.com/2008/11/el-dni-electrnico-no-es-la-panacea.html>. (Fecha de consulta: 2 de febrero de 2009).

No obstante, de acuerdo con la clara voluntad de la Ley de potenciar y asegurar la prestación de tales deberes, debe destacarse finalmente la creación del Defensor del usuario de la Administración electrónica prevista en su artículo 7, el cual, aunque integrado en el Ministerio de Administraciones Públicas, desarrolla sus funciones con imparcialidad e independencia funcional en el ámbito de la AGE. Esta figura, nombrada por el Consejo de Ministros entre personas de reconocido prestigio a propuesta del Ministro de Administraciones Públicas, tiene como principal función la de velar por la garantía de tales derechos, para lo cual debe elaborar un informe anual con el análisis de las quejas y sugerencias recibidas y, tras elevarlo al Consejo de Ministros, remitirlo al Congreso de los Diputados. Sin embargo, y a pesar de la importancia de su creación, la LAECSP ha remitido a un posterior desarrollo reglamentario tanto su estatuto como la regulación de sus relaciones con los diferentes órganos, lo que, sumado a la no previsión de ninguna potestad de intervención y a que no se contempla su actuación (ni la de ningún organismo similar) en el ámbito de las Administraciones autonómicas ni locales, merece un juicio altamente negativo. Así, su debilidad como mecanismo de protección de estos nuevos derechos es más que evidente, de modo que, igual que ocurre con el resto de derechos tradicionales, las únicas vías de reclamación en caso de vulneración serán la de la responsabilidad patrimonial de la Administración y la de la reclamación ante la inactividad de la Administración¹⁰⁸.

Una vez vistos los derechos de los ciudadanos reconocidos por la LAECSP, procede entrar a señalar las principales innovaciones que ha introducido en relación con la utilización las TIC, si bien su estudio detallado se abordará posteriormente en el análisis de cada una de las concretas aplicaciones. En cualquier caso, puede destacarse, ya de entrada, que la mayor parte de dichas novedades ha sido consecuencia directa de la obligación de tecnificación derivada del artículo 6.1, del mismo modo que, a pesar de que muchas ya se encontraban reconocidas en el ámbito tributario, la LAECSP las ha hecho extensivas a todo el ámbito de la Administración Pública.

De todos modos, antes conviene hacer una breve reflexión acerca de sus previsiones sobre del documento electrónico, y es que, a fin de cuentas, éste es la base del nuevo sistema de funcionamiento de la Administración.

3.2.4.3. El desarrollo de los documentos, las copias y los archivos electrónicos

Como se ha visto a lo largo de este análisis, el uso administrativo de los documentos electrónicos ya se reconoció desde un principio en el artículo 45.5 de la Ley 30/92; si bien, a pesar de las modificaciones e innovaciones que se fueron aportando (como el reconocimiento de la posibilidad de obtener imágenes electrónicas de documentos -introducida por la LGT- o su procedencia como soporte de documentos públicos judiciales y notariales –contemplada por la LFE-), la elaboración de su regulación conjunta y completa no llegó hasta la aprobación de la LAECSP.

Así, la Ley 11/2007 ha dedicado el Capítulo IV de su Título II a “los documentos y los archivos electrónicos”, aunque la definición de los primeros ha sido contemplada en el artículo 5. En este sentido, el apartado j) de su Anexo entiende los documentos electrónicos como aquella “información de cualquier naturaleza en forma electrónica,

¹⁰⁸ Para ver un análisis detallado de estas vías de reclamación, véanse los apartados 7.2 *La responsabilidad patrimonial de la Administración en relación con los deberes de información y asistencia* y 8.1 *La reclamación de la prestación de los deberes en caso de inactividad* de la tercera parte.

archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado”, por lo que sorprende, ya de entrada, la eliminación de cualquier referencia a los medios informáticos y telemáticos como posibles soportes de los mismos.

Aparte de las múltiples críticas que había recibido dicho aspecto, la justificación de esta supresión se encuentra en la completa definición que también ha aportado la Ley acerca de los medios electrónicos (apartado *p*)), y es que, teniendo en cuenta que los conceptualiza como cualquier “mecanismo, instalación, equipo o sistema que permite producir, almacenar o transmitir documentos, datos e informaciones; incluyendo cualesquiera redes de comunicación abiertas o restringidas como Internet, telefonía fija y móvil u otras”, los medios informáticos y telemáticos se encuentran incluidos.

La primera de las consecuencias que se desprende de la definición de los mencionados documentos parte de la referencia que realiza a la “información de cualquier naturaleza”, ya que, en principio, admite implícitamente su uso tanto para la información producida y almacenada por las Administraciones como para la que aporten los ciudadanos. De hecho, así lo ha confirmado el artículo 29, el cual ha delimitado los casos donde su utilización podrá tener lugar remitiéndose a los documentos que señala el artículo 46 de la Ley 30/1992. De este modo, ha reconocido de forma indirecta la posibilidad de emitirlos como copias auténticas de documentos públicos o privados y como documentos públicos administrativos (los cuales, como señala SANZ, son aquellos que contienen cualquier tipo de información o actuación administrativa producida por la Administración)¹⁰⁹, si bien ha limitado su procedencia a que incorporen una o varias firmas electrónicas administrativamente válidas y a que contengan una referencia temporal debidamente garantizada (a través del sellado del tiempo) cuando la naturaleza de los documentos así lo requiera¹¹⁰.

Por su parte, las copias electrónicas vienen reguladas en el artículo 30, donde su apartado primero señala que “las copias realizadas por medios electrónicos de documentos electrónicos emitidos por el propio interesado o por las Administraciones Públicas, manteniéndose o no el formato original, tendrán inmediatamente la consideración de copias auténticas (...), siempre que el documento electrónico original se encuentre en poder de la Administración, y que la información de firma electrónica y, en su caso, de sellado de tiempo permitan comprobar la coincidencia con dicho documento”.

La primera constatación que se observa de tales previsiones es que la mayor parte de posibilidades que contempla la LAECSP también se encontraban ya reconocidas, aunque bien es cierto que, además de eliminar la irracional distinción entre los documentos electrónicos originales y sus copias, ha añadido algunos de los requisitos que se exigen (lo cual se debe, igual que en el caso de los documentos, a que no fue hasta la aparición de la firma electrónica que muchas exigencias -incluso parte de las requeridas- pudieron verse cumplidas).

¹⁰⁹ SANZ LARRUGA, F. J.: *Documentos y archivos electrónicos*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 462.

¹¹⁰ En relación con la información electrónica aportada por los particulares, deben destacarse los requisitos previstos por el artículo 48 del RD 1671/2009, donde se han previsto las condiciones mínimas para que su utilización no afecte al desarrollo de las funciones administrativas.

De acuerdo con la Disposición final primera de la Ley, el segundo apartado del artículo 30 ha dado rango de ley básica a las previsiones del artículo 9.2 *in fine* del Real Decreto 772/1999, contemplado así que “las copias realizadas por las Administraciones Públicas, utilizando medios electrónicos, de documentos emitidos originalmente por las Administraciones Públicas en soporte papel tendrán la consideración de copias auténticas siempre que se cumplan los requerimientos y actuaciones previstas en el artículo 46 de la Ley 30/1992”. Del mismo modo, el apartado 5 ha previsto la misma consideración pero invertida en relación con las copias en soporte papel de los documentos públicos administrativos emitidos y firmados por medios electrónicos, siempre y cuando “se incluya la impresión de un código generado electrónicamente u otros sistemas de verificación que permitan contrastar su autenticidad mediante el acceso a los archivos electrónicos de la Administración Pública, órgano o entidad emisora”¹¹¹.

También se debe a su tercer apartado la integración en el ámbito administrativo de las previsiones aportadas por el artículo 96.5 de la LGT, donde se ha señalado que “las Administraciones Públicas podrán obtener imágenes electrónicas de los documentos privados aportados por los ciudadanos, con su misma validez y eficacia, a través de procesos de digitalización que garanticen su autenticidad, integridad y la conservación del documento imagen, de lo que se dejará constancia”. Asimismo, dicho precepto ha añadido la posibilidad de que su obtención pueda hacerse de forma automatizada mediante el correspondiente sello electrónico, del mismo modo que ha permitido la destrucción del documento original en los términos que se establezcan y ha eliminado las referencias indiscriminadas a los medios electrónicos, informáticos y telemáticos para su obtención sustituyéndolas por “procesos de digitalización”.

Por su parte, destaca también la innovadora referencia a los archivos electrónicos de documentos, y es que, por primera vez, se ha dedicado un precepto específico a su regulación. Así, el artículo 31 establece que “podrán almacenarse por medios electrónicos todos los documentos utilizados en las actuaciones administrativas”; si bien, en el caso de aquellos que contengan actos administrativos que afecten a derechos o intereses de los particulares, su conservación electrónica será una obligación (supuesto en el que deberá asegurarse, además, la posibilidad de trasladar sus datos a otros formatos y soportes que garanticen el acceso desde diferentes aplicaciones). Así, y a pesar de que sólo se exija en tales casos (limitados, además, por la ausencia de definición legal de “acto administrativo”), queda claro que, de acuerdo con los objetivos de la Ley, la principal finalidad de este precepto es conseguir la plena informatización de toda la actividad administrativa, si bien su carácter potestativo se justifica porque, debido a su entidad, su asunción debe ser gradual.

Sin embargo, ello no impide el pleno ejercicio del derecho de los ciudadanos contemplado en el artículo 6.2.f), y es que, como se ha visto, reconoce la conservación en formato electrónico de “todos los documentos que formen parte de un expediente”. Así pues, lejos de limitarse a los actos administrativos que afecten a derechos o intereses de los particulares, la obligación de conservación electrónica del artículo 31.2 también debe entenderse extendida a la totalidad de informaciones contenidas en los

¹¹¹ En este sentido, el mencionado artículo 9.2 *in fine* del Real Decreto 772/1999 estableció, por primera vez, que “las copias auténticas podrán consistir en la transcripción íntegra del contenido del documento original o en una copia realizada por cualesquiera medios informáticos, electrónicos o telemáticos”.

expedientes administrativos electrónicos; aunque, teniendo en cuenta la Disposición final tercera, su reclamación sólo será exigible a partir del 31 de diciembre de 2009.

Por último, deben destacarse las medidas que ha establecido su apartado 3 para combatir el mayor riesgo de destrucción o pérdida implícito en tales medios, exigiendo así que los medios o soportes electrónicos empleados para almacenar cualquier tipo de información “deberán contar con medidas de seguridad que garanticen la integridad, autenticidad, confidencialidad, calidad, protección y conservación de los documentos almacenados”. Asimismo, deberán asegurar la identificación de los usuarios y el control de accesos, así como el cumplimiento de las garantías previstas en la legislación de protección de datos.

Finalmente, no puede cerrarse este punto sin antes hacer una breve referencia al artículo 32, donde, por primera vez, se han reconocido y regulado los expedientes electrónicos como tal. De este modo, como establece su apartado 1, se entiende por expediente electrónico “el conjunto de documentos electrónicos correspondientes a un procedimiento administrativo, cualquiera que sea el tipo de información que contengan”, si bien, como acertadamente señala RIVERO, sorprende que no se haya tenido en cuenta que “el concepto de expediente no se vincula necesariamente con un expediente”¹¹².

En cualquier caso, queda claro que, tanto si los procedimientos se han empezado a tramitar en formato electrónico como si se ha pasado al mismo con posterioridad, la LAECSP permite su conservación en tal soporte, lo cual conlleva numerosas ventajas tanto para los ciudadanos como para la Administración. En este sentido, la gestión de los mismos deja de estar sujeta a un soporte físico vinculado a un lugar determinado para poder pasar a realizarse desde cualquier lugar con acceso a Internet, lo cual, aparte de los beneficios que aporta en relación con el ahorro de desplazamientos innecesarios, permite que un mismo expediente se pueda consultar a la vez.

Del mismo modo, gracias a la mejor gestión y sistematización de datos que ofrecen las nuevas técnicas, es posible llegar a crear los denominados “híper-expedientes”, los cuales, al contener reseñas administrativas y enlaces a toda su documentación, permiten una mejor búsqueda y manejo de la información haciendo posible la unificación de criterios administrativos de actuación. Asimismo, esta interconexión de expedientes permite que los ciudadanos se beneficien de una mejor actividad administrativa en general, de la misma forma que, al poder consultar electrónicamente determinadas informaciones, se les facilita el acceso al conocimiento de la actividad administrativa y se fomenta su conocimiento al respecto (lo cual, además de aumentar la transparencia de la Administración, también aporta una mayor garantía de legalidad).

Siguiendo con la regulación de la LAECSP al respecto, el segundo apartado de este artículo 32 establece un aumento de los requisitos de validez de los documentos electrónicos en tales casos, lo cual no es de extrañar teniendo en cuenta su gran entidad y envergadura y la posibilidad de que un mismo documento forme parte de distintos

¹¹² Por ello, el propio autor aporta una nueva definición concibiéndolos como “el conjunto de documentos ordenados por la Administración sobre un asunto determinado”. (RIVERO ORTEGA, R.: *El expediente administrativo. De legajos a los soportes electrónicos*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, págs. 92 y 165).

expedientes electrónicos a la vez¹¹³. Así, la Ley señala que el foliado de tales expedientes deberá llevarse a cabo mediante un índice electrónico que, firmado por la Administración, el órgano o la entidad actuante, garantice su integridad, del mismo modo que deberá permitir su recuperación siempre que sea preciso. Como pone de manifiesto RIVERO, esto constituye la plasmación del principio de completitud de los expedientes clásicos¹¹⁴, y es que es totalmente necesario dada la posibilidad que permite el artículo 32. 3: la sustitución de la remisión de expedientes a todos los efectos legales por la puesta a disposición del expediente electrónico.

Así, acabando con dichas observaciones las principales características de la regulación de los documentos electrónicos, procede entrar a analizar el resto de las novedades más relevantes de la LAECSP en relación con la aplicación de las TIC.

3.2.4.4. El reconocimiento de la interoperabilidad de los registros electrónicos

La primera de las grandes innovaciones al respecto que ha aportado la Ley 11/2007 ha sido la superación de la especificidad de los registros electrónicos a través del reconocimiento de su interoperabilidad, de modo que, como contempla el artículo 24.2, los registros electrónicos están habilitados para admitir “cualquier solicitud, escrito o comunicación (...) dirigido a cualquier órgano o entidad del ámbito de la administración titular del registro”¹¹⁵. Además, como señala el apartado 3, en cada Administración Pública deberá existir, al menos, un sistema de registros electrónicos para recibir “todo tipo de solicitudes, escritos y comunicaciones” con sus respectivos documentos de acompañamiento, el cual, mediante la celebración de convenios de colaboración, podrá habilitarse también para la recepción electrónica de solicitudes, escritos y comunicaciones de la competencia de otras Administraciones.

Es evidente que tales previsiones han sido otra de las consecuencias directas de la obligación administrativa de tecnificación derivada del artículo 6.1, y es que con ella se ha acabado con el caos que planteaba el establecer una admisión indiscriminada de presentaciones (ya que podía darse el caso de que se dirigieran a órganos administrativos carentes de soporte tecnológico imposibilitándose así su recepción con las debidas garantías).

De hecho, otra de las novedades que se ha añadido la Ley ha sido la extensión de la obligación de compatibilidad informática a todos los registros administrativos tanto físicos como electrónicos, de forma que pueda garantizarse una interconexión entre todas sus oficinas y sea posible el acceso electrónico generalizado a todos los asientos registrales y a las copias electrónicas de los documentos presentados.

¹¹³ Asimismo, debe destacarse la obligación que señala el artículo 53 del RD 1671/2009 acerca de incorporar en tales casos aquella información que permita la gestión de los archivos y su recuperación.

¹¹⁴ En este sentido, el autor entiende que dicho principio se basa en que “todos los documentos relevantes sobre el asunto determinado deben incorporarse al expediente, para que sirva adecuadamente a formar el criterio de la Administración y para informar a los interesados de los datos que se han utilizado en la intervención administrativa”. RIVERO ORTEGA, R.: *El expediente administrativo. De legajos a los soportes electrónicos*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 168.

¹¹⁵ En cumplimiento de dicha previsión, el artículo 31 del RD 1671/2009 ha creado el Registro Electrónico Común de la AGE, el cual, gestionado por el Ministerio de la presidencia, posibilitará la presentación de cualesquiera solicitudes, escritos y comunicaciones dirigidas a la AGE y a sus organismos públicos.

Asimismo, otras de las previsiones que han derivado de dicho reconocimiento han sido las relativas al cómputo de los plazos en relación con las presentaciones electrónicas, ya que, como señala el artículo 26, deberá regirse por la fecha y hora oficial de la sede electrónica de acceso. Además, teniendo en cuenta que el propio artículo permite la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones en todos los días del año y durante las veinticuatro horas, también se han regulado las presentaciones en días inhábiles, la cual ha sido abordada por el apartado 3 al señalar que la recepción en un día inhábil para el órgano o entidad responsable del registro se entenderá efectuada en el primer día hábil siguiente (salvo que, obviamente, una norma permita expresamente la recepción en día inhábil).

Por último, el artículo 25.3 ha aportado la obligación de emitir un recibo donde conste una copia autenticada de la presentación realizada y la fecha, hora y número de entrada de registro, del cual se elaborará de forma automatizada para que pueda devolverse en pantalla en el mismo momento de la presentación¹¹⁶.

3.2.4.5. El reconocimiento de las comunicaciones electrónicas

La segunda de las importantes innovaciones que ha aportado la LAECSP ha sido en materia de comunicaciones electrónicas, y es que su reconocimiento por parte del artículo 27 de la Ley 11/2007 (consecuencia directa del artículo 6.1) ha supuesto su primera incorporación en una norma con rango de ley. Así, el primer apartado del mencionado artículo establece que “los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones Públicas, sea o no por medios electrónicos, excepto en aquellos casos en los que de una norma con rango de ley se establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico. La opción de comunicarse por unos u otros medios no vincula al ciudadano, que podrá, en cualquier momento, optar por un medio distinto del inicialmente elegido”.

Como se ha visto, de la lectura de dicho artículo derivan varias consecuencias, empezando por la posibilidad de limitar el derecho a elegir el medio a través del cual comunicarse con la Administración Pública si una norma con rango de ley lo prevé. En segundo lugar, se contempla inéditamente la posibilidad de cambiar la elección del medio elegido aunque sea durante la tramitación de un mismo procedimiento, en relación con lo que el apartado 2 contempla que tanto la elección como la revocación de tal opción puedan emitirse de forma electrónica. Asimismo, establece que los medios electrónicos serán el canal preferente en las relaciones interadministrativas, si bien se echa en falta la definición de este tipo de comunicaciones en general.

Otra de las grandes aportaciones que se debe a este artículo 27 es la previsión contenida en su apartado sexto, donde se habilita, por primera vez, a las Administraciones Públicas para que establezcan reglamentariamente la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, aunque, en aras a evitar cualquier tipo de discriminación, se limita dicha posibilidad a aquellos casos en los que los interesados se

¹¹⁶ Además, el artículo 30.3.d) del RD 1671/2009 ha añadido que los registros electrónicos del ámbito de la AGE y de sus organismos dependientes o vinculados deberán hacer constar también la enumeración y denominación de los documentos adjuntos que, en su caso, se presenten (con las respectivas huellas electrónicas) y el plazo máximo establecido normativamente para la resolución y notificación del procedimiento (junto con los efectos que pueda producir el silencio administrativo cuando sea automáticamente determinable).

correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos (si bien, como ya se ha apuntado, sorprende que no se haya exigido el rango legal).

Al respecto, es de relevancia destacar las previsiones que ha aportado el artículo 32.3 del RD 1671/2009, donde se han estipulado inéditamente las consecuencias que se desprenderán en caso de que los ciudadanos no respeten dicha obligatoriedad. Así, el mencionado precepto señala que “si existe la obligación de comunicación a través de medios electrónicos y no se utilizan dichos medios, el órgano administrativo competente requerirá la correspondiente subsanación, advirtiendo que, de no ser atendido el requerimiento, la presentación carecerá de validez o eficacia”.

Finalmente, en cuanto a las medidas de seguridad e integridad que deben respetarse, la Ley 11/2007 establece un nuevo requisito, señalando que, además de ser proporcionales y apropiadas al carácter de los datos de los que se trate en cada caso, deberán ser conformes “a lo dispuesto en la legislación vigente en materia de protección de datos de carácter personal”.

3.2.4.6. El desarrollo y la posibilidad de imposición de las notificaciones electrónicas

En relación con las notificaciones electrónicas, debe destacarse, ya de entrada, que, en cuanto son una subcategoría de las comunicaciones que la ciudadanía mantiene con la Administración, resultan aplicables los mismos comentarios realizados al respecto, y es que, además de tener reconocido el derecho a su práctica siempre que los ciudadanos así lo elijan o consientan, el artículo 28 contempla la posibilidad de que se puedan imponer como canales obligatorios en los términos que establece el artículo 27.6¹¹⁷. Asimismo, y a diferencia de la regulación establecida hasta el momento, la LAECSP ha previsto que dicho consentimiento o revocación pueda realizarse de forma electrónica y en cualquier momento.

A diferencia de la regulación aportada por la LRJPAC, la primera innovación propia que ha introducido la Ley 11/2007 ha sido la omisión de señalar la facilitación de una dirección electrónica como requisito indispensable para su práctica; lo cual, aunque pueda parecer insignificante, mejora en gran medida la coherencia de la regulación prevista (ya que, conforme a la definición de los medios electrónicos que señala la Ley, hay muchos que no requieren en ningún caso su utilización)¹¹⁸. Asimismo, debe destacarse la incorporación de dos nuevos requisitos en el sistema de notificaciones, y es que para el correcto surgimiento de los efectos de la práctica de las mismas, deberá acreditar la fecha y la hora en las que se haya producido la puesta a disposición del acto objeto a notificar.

¹¹⁷ De todos modos, el artículo 36.4 del RD 1671/2009 establece que incluso en tales casos, a no ser que la normativa señale una forma específica, los interesados podrán elegir entre las diferentes formas de practicar las notificaciones electrónicas.

¹¹⁸ De hecho, como señala el artículo 35.2 del RD 1671/2009, la práctica de notificaciones electrónicas en el ámbito de la AGE y de sus organismos públicos podrá efectuarse mediante la dirección electrónica habilitada, mediante sistemas de correo electrónico con acuse de recibo que deje constancia de la recepción, mediante comparecencia electrónica en la sede o mediante otros medios de notificación electrónica que puedan establecerse, siempre que quede constancia de la recepción por el interesado en el plazo y en las condiciones que se establezcan en su regulación específica.

Finalmente, la última novedad relevante que debe señalarse es la posibilidad de que el acceso electrónico a su contenido por parte de los interesados produzca los efectos propios de la notificación por comparecencia, siempre y cuando, claro está, haya sido posible dejar constancia del mismo. Sin embargo, y a pesar de las múltiples ventajas (tanto ciudadanas como administrativas) que esto puede generar, no se detallan en ningún momento las características de su práctica.

3.2.4.7. El desarrollo de la actuación automatizada y su extensión a todo el ámbito de la Administración Pública

Las últimas de las innovaciones que deben destacarse especialmente de la Ley 11/2007 son las relativas a la actuación administrativa automatizada, entre las cuales destaca principalmente la posibilidad de su utilización tanto en actos de trámite como resolutorios y su extensión a todo el ámbito de la Administración. Así, consciente de todas las ventajas que aporta y de los buenos resultados obtenidos tanto en la Administración tributaria como en ámbitos privados (como en los casos de operaciones bursátiles de transmisión de valores en los mercados secundarios), el artículo 38.2 ha señalado que “podrán adoptarse y notificarse resoluciones de forma automatizada en aquellos supuestos en los que así esté previsto”, del mismo modo que el artículo 39 detalla los requisitos y exigencias que la actuación administrativa automatizada deberá respetar.

No obstante, antes debe resaltarse que, con el fin de aportar una mayor concreción de su concepto y de los supuestos en los que podrá tener lugar, el artículo 5.a) ha definido este tipo de actuaciones como aquellas producidas “por un sistema de información adecuadamente programado sin necesidad de intervención de una persona física en cada caso singular”, pudiendo consistir en “la producción de actos de trámite o resolutorios de procedimientos” o en “meros actos de comunicación”.

En cuanto a su regulación, debe señalarse que las actuaciones resolutorias deberán respetar la obligación general de garantizar la identidad del órgano competente a través de sellos electrónicos o de un código seguro de verificación establecida en el artículo 38.1, del mismo modo que deberán cumplir con las exigencias expresamente para la actuación automatizada en el artículo 39. En este sentido, este artículo concreta que “deberá establecerse previamente el órgano u órganos competentes, según los casos, para la definición de las especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad y, en su caso, auditoría del sistema de información y de su código fuente”, así como “el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación”, por lo que, a pesar de seguir la misma línea del artículo 96.3 de la LGT, la LAECSP ha procurado ampliar y detallar en mayor medida los requisitos existentes en materia tributaria.

Así, ha exigido, por primera vez, la identificación del órgano u órganos competentes del mantenimiento, control de calidad y, en su caso, auditoría del sistema de información y también de su código fuente, si bien, además de obviar la obligación de garantizar su competencia, ha limitado la obligación de garantizar la identidad del órgano actuante a los actos resolutorios. De todos modos, y aunque la necesidad de adoptar más garantías siga presente, los reconocimientos de la Ley al respecto se engloban dentro de sus previsiones más relevantes, y es que el hecho de que los nuevos medios puedan llegar

incluso a la adopción de resoluciones sin que medie la voluntad humana constituye, sin duda, uno de los máximos logros en relación con su introducción.

Así, dando por finalizadas estas consideraciones sobre las principales aportaciones de la Ley 11/2007 en relación con las aplicaciones concretas de las TIC, parece que ha quedado demostrado que su aparición ha venido a dar un paso más pero importantísimo en el proceso de adaptación e incorporación de las nuevas tecnologías, ya no sólo por el catálogo de derechos que ha establecido, sino también por la relevancia del resto de sus previsiones. De este modo, y con la mira puesta en los ciudadanos y en la constitución definitiva de la e-Administración, han sido varias las finalidades que le han dado sentido, si bien puede afirmarse que básicamente se han concentrado en la potenciación del uso de la vía telemática, en la mejora de la actividad administrativa, en la creación de una regulación básica y específica en la materia y en la disposición obligatoria de los medios electrónicos por parte de la Administración.

Finalmente, para concluir este apartado y completar el análisis de la LAECSP a los efectos de este estudio, debe dedicarse un último punto a valorar su aplicación en el ámbito de la Administración tributaria, aunque, antes de entrar a discutir si sus previsiones y la correspondiente obligación de tecnificación se extiende o no a este campo, debe empezar por delimitarse el lugar que ocupa en él el Derecho administrativo en general.

3.2.4.8. Aplicación de la LAECSP en el ámbito tributario

La propia Exposición de Motivos de la LGT señala que, con el fin de aumentar la seguridad jurídica y evitar incurrir en una superflua duplicidad de las disposiciones ya previstas en la Ley 30/1992, “la Ley General Tributaria recoge exclusivamente las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo lo expresamente previsto en las normas tributarias”. En este sentido, como añade, debe tenerse presente que “esta Ley se dicta al amparo de lo dispuesto (en el artículo 149.1 de la CE) para las siguientes materias: (...) 18ª en cuanto adapta a las especialidades del ámbito tributario la regulación del procedimiento administrativo común, garantizando a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las Administraciones tributarias”, y es que, como acertadamente señalan CERVANTES, DE DIEGO, MEJÍES y MESTRE, “las normas establecidas por la LRJPAC contemplan el procedimiento como un procedimiento iniciado comúnmente por los administrados y no responden al esquema de procedimientos administrativos de naturaleza comprobatoria como son, en esencia, los procedimientos tributarios, la finalidad de los cuales en la mayoría de los casos es garantizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

Por ello, parece evidente que el presupuesto de hecho habilitador para la creación de normas tributarias es la necesidad de establecer una especialidad concreta debida a la singularidad de la materia, garantizando así una única ordenación jurídica común a todos los procedimientos administrativos y evitando posibles confusiones, incoherencias o problemas de interpretación. Sin embargo, citando nuevamente a los autores mencionados, esta opción por la que se ha decantado el legislador tributario “puede suponer una mayor complejidad, ya que, en esta nueva etapa, para conocer la completa regulación de los procedimientos tributarios será necesario acudir a dos leyes,

interpretando los silencios de la Ley General Tributaria no como olvidos del legislador, sino como remisiones implícitas a las normas administrativas generales”¹¹⁹.

En cualquier caso, queda claro que, como establece la Disposición adicional quinta de la LRJPAC, “los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación”, si bien “en defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley”¹²⁰. Así lo han apuntado también los artículos 7 y 97 de la LGT, y es que, a pesar de los distintos ámbitos en los que establecen el orden de prelación de fuentes (siendo el primero el ordenamiento tributario en general y el segundo las actuaciones y procedimientos tributarios), ambos sitúan en primer lugar la aplicación de las Leyes tributarias y su normativa de desarrollo y únicamente prevén la procedencia de las disposiciones generales del Derecho administrativo y de los demás preceptos del Derecho común con carácter supletorio¹²¹.

Sin embargo, de la lectura de dichos preceptos no parece derivar que los procedimientos tributarios se rigen por las disposiciones del Derecho administrativo y, únicamente en supuestos de especialidad, por la normativa tributaria, sino que precisamente lo que parece extraerse es la primacía y singularidad de esta última respecto al régimen administrativo común¹²². De todos modos, y cerrando así el análisis de la aplicación del Derecho administrativo en este campo, de lo que no hay duda es de que el presupuesto necesario para la existencia de la normativa tributaria sigue siendo, en cualquier caso, la exigencia del establecimiento de una especialidad por razón de la especificidad y naturaleza de la materia (ya sea en relación con los procedimientos tributarios o con la aplicación de los tributos), por lo que sólo en tales casos la aplicación de la normativa administrativa relativa al procedimiento común pasa de ser directa a supletoria.

¹¹⁹ CERVANTES, C. J.; DE DIEGO, R.; MEJÍAS, M.; MESTRE, E.; PLAZA, A. y RUIZ, E.: *Guía de la nueva Ley General Tributaria*, CISS, Valencia, 2004, pág. 220.

¹²⁰ Además, la mencionada Disposición ha incidido en que “en todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria”, del mismo modo que “la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma” (igual que su artículo 107.4 apunta que “las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica”). Sin embargo, como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de enero de 1993, no debe olvidarse que la supletoriedad de las disposiciones administrativas queda limitada a la regulación del procedimiento administrativo común, por lo que las previsiones administrativas al régimen jurídico de las Administraciones Públicas y a su responsabilidad serán de aplicación directa incluso en los procedimientos tributarios.

¹²¹ En relación con este aspecto, debe destacarse que, a diferencia de la Disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 (que se refiere a sus propias previsiones), el legislador tributario ha optado, respectivamente, por utilizar “las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común” y “las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos”, lo cual merece un juicio sumamente positivo ante las eventuales modificaciones normativas que, como ha pasado con la aprobación de la LAECSP, se puedan generar en relación con la regulación del procedimiento administrativo común.

¹²² En este sentido se pronuncia HUESCA, quien señala expresamente que “la fórmula contenida en el artículo 97 viene a reafirmar (...) la primacía de las normas especiales tributarias ante las normas generales y especiales de los procedimientos administrativos”, de forma que la reafirmación de “la condición del procedimiento tributario, con sus necesarias especialidades, como especie del género de procedimientos administrativos” no se consigue de forma suficiente. (HUESCA BOADILLA, R.: *Comentarios a los arts. 97 a 104 de la Ley General Tributaria*, en “Comentarios a la nueva Ley General Tributaria”, Thomson Aranzadi, Pamplona, 2004, pág. 40).

Entrando ahora a analizar la aplicación de la LAECSP en la esfera tributaria, debe empezarse por destacar que, de acuerdo con su Disposición adicional primera, la mayor parte de sus artículos (entre ellos el 6) se han dictado en virtud de la cláusula competencial reconocida en el artículo 149.1.18ª de la CE, la cual “atribuye al Estado la competencia sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y sobre el procedimiento administrativo común”. Así, además de constatarse que la regulación del uso de las TIC no constituye un título competencial específico¹²³, queda claro el carácter básico de la mayoría de sus artículos y su integración dentro del régimen administrativo común¹²⁴.

Sin embargo, como demuestra su objeto y su ámbito de aplicación (arts. 1 y 2), ello no impide que la LAECSP sea claramente una ley de carácter especial, y es que sólo regula una materia específica (la Administración electrónica) dentro de la regulación administrativa general (donde, como se ha visto, la LRJPAC es la Ley general)¹²⁵. No obstante, la LAECSP ha guardado silencio a la hora de establecer su relación con esta última y con el resto de normas del ordenamiento, por lo que, como señala GAMERO, las antinomias o conflictos normativos que puedan plantearse deben resolverse con base en los principios generales del Derecho y, más concretamente, al orden de relación entre las normas generales y sectoriales o especiales¹²⁶. De todos modos, ésta parece que ha sido la solución por la que ha optado la propia Ley, y es que, partiendo de que la Ley especial prevalece sobre la general, su Disposición Derogatoria Única ha derogado expresamente preceptos de la LRJPAC. No obstante, esto no impide que la LRJPAC siga siendo la Ley general incluso en el ámbito de la Administración electrónica, lo que, por consiguiente, la convierte en supletoria de aquellos aspectos no regulados por la LAECSP.

En cualquier caso, lo que sí que ha previsto la LAECSP ha sido su aplicación en el ámbito tributario, si bien se ha limitado a regular la de su Título III dedicado a la gestión electrónica de los procedimientos. Así, su Disposición adicional cuarta señala que la aplicación de tales previsiones “a los procedimientos en materia tributaria, de seguridad social y desempleo y de régimen jurídico de los extranjeros en España, se efectuará de conformidad con lo establecido en las disposiciones adicionales quinta,

¹²³ En este sentido, y aunque algunos autores defiendan lo contrario (véase, por todos, BERNADÍ GIL, X.: *Derecho público y Administración electrónica: una visión panorámica*, Nuevas políticas públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas, nº 1, 2005, págs. 223 y ss.), la opinión dominante se sitúa dicha posición, ya que, como señala GAMERO, esta invocación del artículo 149.1.18ª de la CE en la propia LAECSP demuestra que la regulación de las TIC constituye “una materia transversal que afecta de manera simultánea a otros títulos competenciales distintos, con arreglo a cuyos respectivos enunciados se debe determinar el esquema de reparto”. (GAMERO CASADO, E.: *Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Administración Electrónica; su posición en el sistema de fuentes*, cit., pág. 69).

¹²⁴ Entendiendo, como apunta COSCULLUELA, que dicho régimen “común” abarca tanto la materia procedimental como la garantía de que exista un mismo tratamiento de los administrados en sus relaciones con la Administración Pública. (COSCULLUELA MONTANER, L.: *La posición ordinamental de la Ley 30/1992 y los principios y efectos de la misma (Título Preliminar y Disposiciones adicionales, transitoria, derogatoria y final)*, en “Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, Carperi, Madrid, 1993, pág. 31).

¹²⁵ Aunque bien es cierto que ello no impide que, dentro de su temática, la especialidad de la LAECSP la convierta en Ley general.

¹²⁶ GAMERO CASADO, E.: *Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Administración Electrónica; su posición en el sistema de fuentes*, cit., pág. 85.

sexta, séptima y decimonovena de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, siendo la primera la relativa a los procedimientos tributarios. Al respecto, y como se ha visto, la Disposición adicional quinta de la LRJPAC (modificada por la Ley 4/1999, de 13 de enero) señala que “los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación”, limitando así la procedencia de sus previsiones a una aplicación supletoria. Por ello, queda claro que la normativa específica sobre los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos prevalecerá sobre cualquier otra, aunque operará la LRJPAC o la LAECSP (en función de la materia) en aquellas cuestiones no abordadas.

Sin embargo, y aunque dichas previsiones parezcan claras, debe ponerse de manifiesto la discusión que ha generado la aplicación tributaria del artículo 6 de la LAECSP y de la obligación de tecnificación administrativa que conlleva, si bien parece contemplarse expresamente en la Disposición final tercera de la Ley (“en el ámbito de la Administración General del Estado y los organismos públicos vinculados o dependientes de ésta, los derechos reconocidos en el artículo 6 de la presente Ley podrán ser ejercidos en relación con la totalidad de los procedimientos y actuaciones de su competencia a partir del 31 de diciembre de 2009”, así como en las Administraciones autonómicas y locales –aunque, en estos casos, será en función de sus “disponibilidades presupuestarias”). Asimismo, parece desprenderse claramente de la propia finalidad de la norma, de la misma forma que lo hace pensar la gran similitud entre el artículo 96 de la LGT y los artículos que la LAECSP deroga de la LRJPAC (apartados 2, 3, y 4 del artículo 45). De todos modos, la ausencia de la necesidad de realizar especificaciones que justifique la creación de normativa tributaria al respecto parece un presupuesto suficiente para entender aplicables los mencionados derechos en las relaciones electrónicas tributarias, lo cual, implícitamente, conllevaría la derogación del artículo 96 de la LGT (ya que, como se ha visto, regula la utilización de las TIC por parte de la Administración tributaria de forma potestativa).

Sin embargo, antes de concluir su incompatibilidad y, por ende, su desaparición, debe recordarse que dicho artículo 96 se encuentra dentro del Título III de la LGT dedicado a “la aplicación de los tributos”, por lo que, de conformidad con los artículos 7 y 97 de la misma y con la Disposición adicional quinta de la LRJPAC, parece que goza de aplicación preferente. No obstante, ello no impide que la modificación del artículo 96 de acuerdo con el contenido de la LAECSP sea más que deseable, y es que, como señala PALOMAR, “aunque sustancialmente no se oponga, se aprecian algunos elementos de concreción más fruto del decalaje temporal de las distintas leyes que de cualquier otra cosa”¹²⁷. O incluso, como apuntan DELGADO y OLIVER, parecería adecuada su supresión remitiendo en bloque a la normativa administrativa común, y es que, como se señalaba, no parece poder alegarse la necesidad de especialidad¹²⁸.

¹²⁷ PALOMAR OLMEDA, A.: *La gestión electrónica de los procedimientos*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008, págs. 443 y 444.

¹²⁸ DELGADO GARCÍA, A. M., OLIVER CUELLO, R.: *La regulació de l'Administració electrònica*, en “Instruments per garantir l'efectivitat del dret dels ciutadans a relacionar-se amb l'administració per mitjans electrònics”, Escola d'Administració Pública de Catalunya, 2008, pág. 30.

3.2.5. El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

El último de los principales textos jurídicos que debe mencionarse para dar por finalizado este estudio sobre la evolución de la normativa tributaria en la incorporación de las TIC es el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, con el cual culminó la aprobación de los principales reglamentos de desarrollo de la LGT.

Dicho Real Decreto ha incluido en nuestro ordenamiento el primer reglamento específico en materia de gestión tributaria, y es que, a pesar de que la antigua LGT ya previera la posibilidad de elaborarlo, su desarrollo se llevó a cabo a través de una amplia y dispersa normativa. Así, dicho Reglamento de Gestión ha venido a realizar fundamentalmente una importante labor recopiladora, lo cual, teniendo en cuenta el marcado carácter reglamentista de la LGT, ha derivado en una regulación caracterizada, a menudo, por la reiteración y la poca innovación.

Apuntadas dichas características, la primera mención que debe destacarse en relación con las TIC se encuentra contemplada en su artículo 29.3, donde, tras señalar la obligación de llevar y conservar los libros registro de carácter fiscal, apunta que “los libros o registros contables, incluidos los de carácter informático o electrónico que, en cumplimiento de sus obligaciones contables, deban llevar los obligados tributarios, podrán ser utilizados como libros registro de carácter fiscal, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en este reglamento y en la normativa específica de los distintos tributos”.

Si bien esta previsión no aportó, en esencia, ninguna novedad (puesto que su reconocimiento se encontraba ya en textos normativos anteriores)¹²⁹, cierto es que sirvió de base para fijar la estandarización de los formatos de los ficheros a aportar en el curso de los procedimientos de aplicación de los tributos, la habilitación para lo cual se ha recogido en la Disposición adicional decimoquinta. Así, además de prever que, a los efectos de garantizar la autenticidad e integridad de los ficheros aportados, la Administración tributaria podrá exigir su firma electrónica, la mencionada Disposición ha autorizado al Ministro de Economía y Hacienda para que establezca los formatos estándar para el intercambio de ficheros con trascendencia contable y fiscal entre las personas y entidades que desarrollan actividades económicas y la Administración tributaria, del mismo modo que ha permitido el desarrollo de los requisitos exigibles en la llevanza de la contabilidad por medio de equipos electrónicos de procesamiento de datos al objeto de respetar los principios de inscripción, exactitud, integridad e irreversibilidad, trazabilidad y detalle.

¹²⁹ Al respecto, véase *infra* el apartado 4.3.6.2 *La llevanza de los deberes contables y registrales a través de los nuevos medios*, si bien puede apuntarse ya que el primer reconocimiento de la posibilidad de informatización de los deberes contables y registrales se encontró en el artículo 4 de la Orden Ministerial de 4 de mayo de 1993, sobre llevanza y diligenciado de los libros-registro a efectos el IRPF.

Las siguientes disposiciones que deben resaltarse son las contempladas en el artículo 58, el cual ha desarrollado el uso preferente de los medios electrónicos para dar cumplimiento a la obligación administrativa de no exigir a los interesados la aportación de certificados tributarios cuando pudieran disponer de dicha información solicitándola a la Administración tributaria (apartados 2 y 4 del artículo 95 de la LGT). En este sentido, el artículo 58 señala que “la transmisión de datos por dichos medios a una Administración Pública o a una entidad de derecho público se efectuará a solicitud del órgano o entidad que necesite la información para tramitar el procedimiento o actuación”, en la cual deberán identificarse “los datos requeridos, sus titulares y la finalidad por la que se requieren” y “se hará constar que se dispone del consentimiento expreso de los titulares afectados o de la autorización correspondiente en aquellos casos en que uno u otra sean necesarios”. La petición y recepción de dichos datos deberá constar en el expediente del órgano u organismo receptor y se habilitarán mecanismos de acceso para su consulta a efectos de la verificación de su origen y de su autenticidad por parte de los órganos de fiscalización y control.

En la misma línea, y tras prever la posibilidad de utilizar las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas para la expedición de certificados tributarios, el artículo 73.2 ha fijado que, en el ámbito de competencias del Estado, cuando el certificado sea solicitado a petición de un órgano administrativo se expedirá por vía telemática, sustituyendo la firma manuscrita por un código de verificación electrónico que permita contrastar su contenido, autenticidad y validez mediante el acceso por medios telemáticos a los archivos del órgano u organismo expedidor. De igual modo, ha previsto los mismos efectos en relación con las copias de los certificados, siempre y cuando las comprobaciones anteriores puedan efectuarse mediante el código de verificación.

En relación con los documentos electrónicos, debe señalarse que las previsiones del RGIT se han centrado básicamente en incorporar al ámbito tributario las principales innovaciones aportadas por la Ley 11/2007, de forma que, además de eliminar la distinción sin sentido entre los documentos electrónicos originales y sus copias, ha acabado con la referencia indiscriminada a los medios informáticos, telemáticos y electrónicos como posibles soportes y ha establecido que, cuando se obtengan imágenes electrónicas mediante procesos de digitalización, podrá procederse a la destrucción de los originales (siempre y cuando se deje constancia del cumplimiento de los requisitos establecidos y que no exista una norma legal o reglamentaria que imponga un específico deber de conservación –artículo 86.3-). De igual modo, ha incorporado la definición de los expedientes electrónicos y ha reproducido su regulación (artículo 86.4).

La única novedad que ha introducido al respecto se encuentra en el apartado 1 del mismo artículo 86, si bien empieza recordando que las copias en soporte papel de documentos públicos administrativos emitidos y firmados por medios electrónicos tendrán la consideración de copias auténticas (“siempre que incluyan la impresión de un código seguro de verificación generado electrónicamente u otros sistemas de verificación que permitan contrastar su autenticidad mediante el acceso a los archivos electrónicos de la Administración Pública, órgano u organismo emisor”). Sin embargo, ha añadido que los interesados podrán conocer qué documentos se emiten con un código seguro de verificación u otro sistema de verificación apto a estos efectos mediante el acceso electrónico a los archivos del emisor, por lo que ha instaurado la obligación de publicar en la web de la Administración tributaria correspondiente su enumeración.

En relación con los deberes de información y asistencia, debe señalarse que, por primera vez, el artículo 78 del Reglamento ha previsto el uso de los nuevos medios y técnicas para la prestación de actuaciones de asistencia, señalando que “la Administración tributaria podrá facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos”. Asimismo, contempla que podrá facilitar otros programas de ayuda y asistencia “para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales”, del mismo modo que admite la utilización de la vía telemática e incluso la actuación automatizada. En este sentido, prevé que, cuando la asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias se ofrezca por tales medios, la Administración deberá determinar para cada caso (en función de los medios disponibles y del 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 por vía telemática se preste de forma automatizada”.

En relación con esta última previsión, el artículo 84.3 ha procurado aportar un mayor desarrollo al respecto, si bien tan sólo ha reiterado que podrá procederse al establecimiento de servicios automatizados de asistencia tales como la puesta a disposición de registros electrónicos de apoderamiento o representación, la identificación telemática ante las entidades colaboradoras en la recaudación o la participación en procedimientos de enajenación forzosa.

Por lo que respecta a las actuaciones de información, el artículo 66.5 prevé innovadoramente que la presentación de las consultas tributarias también podrá realizarse mediante los nuevos medios, siempre y cuando la identificación de los obligados tributarios que las formulen quede garantizada mediante una firma electrónica reconocida por la Administración. De igual forma lo prevé el artículo 69.5 en relación con la solicitud de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, así como el artículo 63.2 (aunque de forma implícita) en relación con la solicitud de información tributaria por parte de los obligados¹³⁰.

Para acabar con la simple enumeración de las novedades al respecto, ya que el análisis de la evolución normativa de ambos deberes será tratada de forma específica en el cuarto capítulo de la siguiente parte, únicamente resta por señalar que, de conformidad con el apartado 3 del mismo artículo 78, “el uso de estos medios deberá procurar alcanzar al mayor número de obligados tributarios”, por lo que “los programas de ayuda y los servicios ofrecidos por vía telemática, en su caso, se ofrecerán también por otros medios a quienes no tuvieran acceso a los previstos en este artículo siempre que sea posible de acuerdo con los medios técnicos disponibles”.

De acuerdo con las previsiones de la LAECSP, las innovaciones que el Real Decreto ha aportado en materia de actuaciones automatizadas se concretan principalmente en que ha acabado con la limitación tributaria de su procedencia en los actos resolutorios, de forma que el artículo 73.2 ha permitido su existencia como técnica de expedición de certificados tributarios solicitados por órganos administrativos. Asimismo, el artículo 124.1 la ha admitido como herramienta para el reconocimiento automático de derechos

¹³⁰ En este caso, el artículo 63.2 señala que la Administración tributaria también deberá realizar las actuaciones de información a iniciativa del obligado tributario “mediante la contestación a solicitudes de información tributaria, cualquiera que sea el medio por el que se formulen”.

o situaciones, del mismo modo que, como se ha visto, su artículo 84.3 la ha reconocido como medio de prestación de servicios de asistencia a los obligados tributarios.

De igual forma, ha procurado mejorar la poca garantía que ofrecían los requisitos exigidos por el artículo 96.3 de la LGT añadiendo más requerimientos en su artículo 84, el cual establece que también deberán señalarse previamente el órgano u órganos competentes para la definición de especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad del sistema de información, así como el órgano que se debe considerar responsable a efectos de impugnación (artículo 84)¹³¹. Asimismo, ha previsto que en las concretas actuaciones la Administración tributaria deberá identificarse y garantizarse la autenticidad del documento y del ejercicio de su competencia mediante un sello electrónico basado en un certificado electrónico que reúna los requisitos exigidos por la legislación de firma electrónica o a través de un código seguro de verificación vinculado a la Administración Pública, órgano o entidad responsable que permita la comprobación de la autenticidad e integridad del documento accediendo electrónicamente a los archivos del órgano u organismo emisor¹³².

Además, el artículo 85 establece que las aplicaciones informáticas que efectúen tratamientos de información cuyo resultado sea utilizado por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades y por las que se determine directamente el contenido de las actuaciones administrativas tendrán de ser previamente aprobadas mediante resolución del órgano que debe ser considerado responsable a efectos de la impugnación de dichos actos o, en caso de tratarse de distintos órganos de la Administración tributaria no relacionados jerárquicamente, mediante la aprobación del órgano superior jerárquico común.

Así, cerrando con estas últimas consideraciones las principales aportaciones del RGIT, se pone punto y final a este apartado sobre la valoración global de la normativa que ha regulado la incorporación tributaria de las TIC, si bien procede acabarlo poniendo de manifiesto, una vez más, los grandes esfuerzos con los que se han invertido al respecto (y es que, además de que los principales ámbitos de la actuación administrativa cuentan ya con su utilización¹³³, se han dejado de aportar meras innovaciones o modificaciones para crear una ley básica *ad hoc*).

De todos modos, y a pesar de que los resultados obtenidos (especialmente en el ámbito tributario) se hayan convertido en todo un referente internacional, se hace todavía palpable un insuficiente desarrollo normativo, puesto que, a pesar de los avances de la Ley 11/2007, el carácter programático, la falta de concreción y detalle, el excesivo

¹³¹ En este sentido, la Ley 11/2007 ha reproducido prácticamente las mismas garantías previstas en el artículo 96.3 de la LGT de 2003 y las mencionadas en este precepto 84.1 del RD 1065/2007, aunque, respecto a este último, ha añadido que también se tendrá que establecer previamente el órgano u órganos competentes para la auditoría del sistema de información y de su código fuente. Asimismo, y a diferencia del artículo 96.3, ha establecido la obligación de señalar el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación, obviando, en estos casos, la identificación del órgano competente para resolver.

¹³² Los supuestos de utilización de uno y otro sistema de firma electrónica vendrán fijados por cada Administración tributaria. Dichos sistemas se encuentran en el artículo 18 de la Ley 11/2007.

¹³³ Entre otros, así lo destacan GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO, quienes concretan dichos ámbitos en el documental, el registral, el operacional, el decisional y el de investigación. (GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común*, Civitas, Madrid, 1997, págs. 812-814).

optimismo de algunas disposiciones alejadas de la realidad material y el carácter técnico de muchas previsiones siguen caracterizando la regulación actual.

Por ello, queda claro que aún falta un largo camino por hacer, y es que, ya sea por el continuo estado de avance de los nuevos medios, por la falta de precedentes en la materia o por la entidad de la nueva situación, aún no se ha elaborado ni siquiera una definición de lo que entraña realmente la e-Administración.

4. Aplicación de las TIC en la Administración tributaria

Después de ver la principal normativa que rige en la Administración tributaria, procede entrar a estudiar con mayor detalle las principales aplicaciones que, en la misma, han tenido las TIC, lo cual permitirá acabar de completar la valoración global sobre la presencia de los nuevos medios en este ámbito tanto desde el punto de vista normativo como material. Sin embargo, antes debe dedicarse un apartado especial al análisis de la firma electrónica, cuya utilización ha sido el elemento definitivo que ha hecho posible la mayor parte de tales aplicaciones.

4.1. La firma electrónica como base de las principales aplicaciones

Como ya se ha puesto de manifiesto, la importancia de la incorporación y desarrollo de la firma electrónica (en cuanto se trata de un instrumento fundamental tanto para el funcionamiento e-Administración como para el asentamiento de la nueva sociedad) ha sido reconocida incluso a nivel europeo¹³⁴, y es que su régimen de cifrado y su sistema de encriptación han permitido que, a pesar de la falta de estandarización que caracteriza Internet, se pueda garantizar la autenticidad, la integridad y la certificación de procedencia de los documentos electrónicos y la completa imposibilidad de interceptación durante su transmisión.

No obstante, debe apuntarse, ya de entrada, que el tipo de firma electrónica ofrece todas estas posibilidades es el más avanzado, si bien, además de su utilización, la Administración ha incorporado otros sistemas de identificación electrónicos mucho más simples para poder realizar algunas operaciones electrónicas de menor entidad.

4.1.1. Evolución normativa

Aunque los primeros requisitos técnicos de los documentos electrónicos ya aparecían en textos normativos como la LRJPAC o el Real Decreto 263/1996¹³⁵, no fue hasta la aprobación de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que aparecieron las primeras referencias a la firma electrónica como tal. Sin embargo, antes de entrar en su estudio, deben destacarse dos sentencias anteriores de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo (ambas del 3 de noviembre de 1997), donde, de forma pionera, se reconoció ya la realidad jurídica de la firma digital.

¹³⁴ Entre otros documentos, así lo demuestra el Plan de Acción del e-Europe, el cual recalca la importancia del impulso de su uso con el fin de fomentar la interacción en línea entre ciudadanos y la Administración, mejorar la actividad administrativa y aumentar la eficacia, la transparencia y la oferta de servicios de calidad a los ciudadanos europeos.

¹³⁵ A modo de ejemplo, véanse, respectivamente, los artículos 45 y 7.

Así, y en primer lugar, resulta interesante resaltar la reflexión inicial de la primera de dichas sentencias (la STS 6516/1997), en la que el propio Tribunal reconoce que “estamos asistiendo, en cierto modo, en algunas facetas de la vida, incluso jurídica, al ocaso de la civilización del papel, de la firma manuscrita y del monopolio de la escritura sobre la realidad documental. El documento, como objeto corporal que refleja una realidad fáctica con trascendencia jurídica, no puede identificarse, ya, en exclusiva, con el papel, como soporte, ni con la escritura, como unidad de significación. El ordenador y los ficheros que en él se almacenan constituyen, hoy día, una nueva forma de entender la materialidad (...) y son firmables, en el sentido de que el requisito de la firma autógrafa o equivalente puede ser sustituida, por el lado de la criptografía, por medio de cifras, signos, códigos, barras, claves u otros atributos alfa-numéricos que permitan asegurar la procedencia y veracidad de su autoría y la autenticidad de su contenido”.

De este modo, y como también ocurre en la STS 6518/1997, el Tribunal recordó el reconocimiento legal de los documentos electrónicos siempre que quede garantizada su autenticidad y la veracidad de su autoría, del mismo modo que reconoció que, además de la firma autógrafa, hay otros mecanismos que constituyen trazados gráficos que conceden autoría y son capaces de obligar. Éste es el caso, por ejemplo, de las cifras, códigos, claves y similares procedimientos, los cuales podrían “calificarse hoy de firma electrónica” ya que “es algo universalmente admitido”¹³⁶. Así pues, a través de dichas sentencias, el TS admitió la existencia de una realidad jurídica que aún no tenía reconocimiento legal en España, por lo que creó una fuerte presión normativa y administrativa hacia la inclusión definitiva de la firma electrónica.

En consecuencia, no es de extrañar que las primeras referencias legales al respecto llegaran poco después, concretamente en el artículo 81.1 de la Ley 66/1997. De este modo, y aunque de forma pragmática y general, la Ley 66/1997 facultó a la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT) para la prestación de los servicios técnicos y administrativos necesarios para garantizar la seguridad, validez y eficacia de la emisión y recepción de comunicaciones y documentos a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, si bien lo limitó a las relaciones que se produjeran entre los órganos de la AGE y sus organismos públicos vinculados o dependientes de aquella (ya fueran entre sí, entre ambos o en sus relaciones con las personas físicas y jurídicas). Asimismo, emplazó al Gobierno para que, a propuesta conjunta con los Ministros de Economía y Hacienda, Administraciones Públicas y Fomento, dictara las disposiciones precisas para la regulación de la prestación de servicios técnicos de seguridad en tales comunicaciones, lo cual fue desarrollado en el Real Decreto 1290/1999, de 23 de julio.

Como señalaba su artículo 2, el objeto de este Real Decreto era el desarrollo de la prestación de los servicios técnicos y administrativos destinados a garantizar la validez y eficacia de los actos y documentos emitidos o recibidos a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos por parte de los órganos de la AGE, ya fuera en sus relaciones recíprocas, con sus organismos públicos vinculados o dependientes, en las de estos organismos entre sí, con las que mantuviera con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social o en relación con los actos y documentos emitidos o recibidos por personas físicas y jurídicas. Dichos servicios de garantía tenían

¹³⁶ Estas dos últimas citas son de la STS 6518/1997 de 3 de noviembre de 1997.

como principal finalidad la identificación del receptor y el emisor de una comunicación, la acreditación de su integridad, el aseguramiento de su conservación y la prueba de su presentación o recepción por parte del destinatario, por lo que la importancia de tales previsiones hizo que, a pesar de que el RD fuera derogado posteriormente por el Real Decreto 1313/2001, se conservaran prácticamente iguales.

Además, su regulación (centrada en el ámbito de la Administración) sirvió de base para elaborar las correspondientes previsiones sobre la firma electrónica a nivel general, lo cual se hizo a través del Real Decreto-Ley 14/1999¹³⁷, de 17 de diciembre, en virtud de la transposición anticipada (incluso antes de su promulgación y publicación en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*) de la Directiva 1999/93/CE, del Parlamento y del Consejo, por la que se establecía un marco comunitario para la firma electrónica. De este modo, tanto por el anticipo como por su calidad, el mencionado Real Decreto-Ley situó a España en la cabeza de la Unión Europea, aunque, a pesar de que fue aprobado con el objetivo de fomentar la rápida incorporación de las nuevas tecnologías de seguridad de las comunicaciones electrónicas en la actividad de las empresas, los ciudadanos y las Administraciones públicas, el estado en el que se encontraba el ordenamiento jurídico no tenía la extraordinaria ni urgente necesidad que requiere el artículo 87 de la CE para la utilización de dicha figura. De todos modos, y como posteriormente se verá, a él se deben grandes aportaciones en la materia, entre las que destaca, principalmente, el régimen de libre competencia en la prestación de los servicios de certificación.

En cualquier caso, y volviendo al ámbito administrativo, el primer sistema de firma electrónica no fue instaurado hasta la aprobación de la Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 13 de abril de 1999, la cual, al amparo de las habilitaciones de las Disposiciones finales primera y segunda de la Ley 50/1998 (que autorizaban al Ministerio de Economía y Hacienda para que fijara las condiciones en las que se exigieran presentaciones telemáticas) y del artículo 79.5 de la Ley 40/1998 (que lo autorizaba para determinar los modelos de declaración del IRPF, la forma y plazos de su presentación y los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos), estableció las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones del IRPF basado en este tipo de firma y aportó su primera definición¹³⁸.

¹³⁷ A pesar de que este Real Decreto-Ley sobre firma electrónica supuso un gran paso en relación con la cobertura legal de la firma electrónica y con la mejora de seguridad y confianza por parte de la ciudadanía en las transacciones electrónicas desarrolladas a través de Internet, cuenta con significativas insuficiencias y escaso rigor técnico, lo cual pone de manifiesto la necesidad de una posterior y más rigurosa regulación legislativa de esta figura fundamental. De todas formas, es innegable que sirvió de base para la posterior elaboración de la Ley de firma electrónica 59/2003.

¹³⁸ A pesar de que desde la aprobación de la Orden de 29 de junio de 1998 se permitía ya la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones mensuales de Grandes Empresas correspondientes a los códigos 111, 320 y 332, aún no se hablaba del concepto de firma electrónica como tal. Por otra parte, también cabe destacar que, además de la utilización de dicho concepto y de la apertura de la vía telemática a las personas físicas, la importancia de la Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 13 de abril de 1999 también radica en la técnica y calidad de su procedimiento fijado, y es que ha sido el que ha servido como referente para crear todos los que se han establecido con posterioridad. No obstante, el primer sistema telemático de intercambio de información basado en tecnologías de cifrado y firma electrónica instaurado en España fue aprobado un año antes por parte del Acuerdo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores de 11 de marzo de 1998, en el cual, denominado Cifra-Doc, era la propia Comisión quien actuaba como autoridad de certificación.

En este sentido, después de encargar a la FNMT los servicios de certificación y acreditación de los datos identificativos de los usuario o servidor, el séptimo punto de su primer apartado definió la firma electrónica como “la representación matemática cifrada de una determinada información que garantiza tanto la integridad de dicha información como la identidad de quien la firma”; si bien es cierto que, a pesar de su relevancia, la calidad técnica de sus disposiciones dejó mucho que desear.

Posteriormente, han sido numerosas las disposiciones que, habilitando la utilización de esta vía, también han establecido sistemas basados en la misma (ya fuera para la presentación de otras declaraciones y el correspondiente pago electrónico o para una gran lista de trámites administrativos), aunque, sin duda, y a pesar de que otras leyes también se hayan pronunciado al respecto¹³⁹, la ley principal de la firma electrónica es la Ley 59/2003, de 19 de diciembre.

Como consta en su Exposición de Motivos, esta Ley partió de la base que “los datos más recientes señalan que aún existe desconfianza por parte de los intervinientes en las transacciones telemáticas y, en general, en las comunicaciones que las nuevas tecnologías permiten a la hora de transmitir información, constituyendo esta falta de confianza un freno para el desarrollo de la sociedad de la información, en particular, la Administración y el comercio electrónicos”, por lo que concibió la firma electrónica como una solución a esta necesidad de conferir seguridad entendiéndola como “un instrumento capaz de permitir una comprobación de la procedencia y de la integridad de los mensajes intercambiados a través de redes de telecomunicaciones, ofreciendo las bases para evitar el repudio, si se adoptan las medidas oportunas basándose en fechas electrónicas”.

Por ello, y en relación con esta voluntad de potenciar su utilización (especialmente en el ámbito administrativo), procuró impulsarla y velar por su buen funcionamiento, como demuestran los primeros apartados de su artículo 4 (que, con el fin de evitar conflictos en las relaciones interadministrativas o en las que la Administración mantiene con los particulares, permitió que, a propuesta conjunta de los Ministerios de Administraciones Públicas y de Ciencia y Tecnología y previo informe del Consejo Superior de Informática y para el impulso de la Administración Electrónica, se pudieran establecer condiciones adicionales a su utilización en los casos donde sean necesarias para salvaguardar las garantías de los procedimientos) o el apartado 5 (donde previó que su uso se pudiera someter a un régimen específico en los casos de comunicaciones que afectaran a la información clasificada, a la seguridad pública o a la defensa nacional).

En relación con su impulso, destaca especialmente el artículo 16.2, el cual obligó a la Administración General del Estado a estar al día y a emplear, en la medida de lo posible, sistemas que garantizaran la compatibilidad de los instrumentos de firma electrónica con los distintos dispositivos y productos de firma electrónica generalmente aceptados.

¹³⁹ Éste es el caso, por ejemplo, de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, la cual, al incorporar las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas a la seguridad jurídica preventiva, regulaba la atribución y uso de la firma electrónica reconocida por parte de notarios y registradores de la propiedad, mercantiles y de bienes muebles en el ejercicio de sus funciones públicas y los sistemas de emisión, transmisión, comunicación y recepción de información entre notarios y registradores y el resto de los documentos que, de conformidad con lo dispuesto en su legislación específica, pudieran ser objeto de inscripción en respectivos los Registros de la propiedad.

Siguiendo con la voluntad de potenciar la confianza en la misma y su utilización, la LFE también modificó el concepto de certificación de prestadores de servicios de certificación, el cual pasó a tener un mayor grado de libertad y un mayor protagonismo de la participación del sector privado. Así, se favoreció la autorregulación de la industria para que fuera ésta quien diseñara y gestionara, de acuerdo con sus propias necesidades, los sistemas voluntarios de acreditación destinados a mejorar los niveles técnicos y de calidad en tales servicios, y es que, como señala su Exposición de Motivos, “los sellos de calidad son un instrumento eficaz para convencer a los usuarios de las ventajas de los productos y servicios de certificación electrónica, resultando imprescindible facilitar y agilizar la obtención de estos símbolos externos para quienes los ofrecen al público”. Por ello, eliminó el registro de dichos prestadores e implantó un mero servicio de información a cargo del Ministerio de Ciencia y Tecnología donde únicamente constan las entidades que operan en el mercado, sus certificaciones de calidad y las características de los productos y servicios con que cuentan para el desarrollo de su actividad.

Otra de las grandes aportaciones que se debe a la LFE fueron sus avances en la regulación general de los documentos electrónicos, y es que, como ya se ha puesto de manifiesto, la utilización de la firma electrónica en los mismos resulta fundamental. Así, además de aportar una nueva definición (entendiéndolos como “los documentos redactados en soporte electrónico que incorporan datos firmados electrónicamente”), su artículo 3 los reconoció expresamente como soportes de documentos públicos administrativos, judiciales y notariales; si bien limitó su admisión a que estuvieran firmados electrónicamente por los funcionarios que tuvieran legalmente atribuida la facultad de dar fe pública, que hubieran actuado dentro del ámbito de sus competencias y que se hubieran satisfecho los eventuales requisitos exigidos por otras leyes en cada caso. Asimismo, debe destacarse la gran innovación que se introdujo en el octavo apartado del mismo artículo, y es que, por primera vez (y como se verá con mayor detalle), se reconoció expresamente su admisión como prueba documental.

Finalmente, y en relación con el resto de su articulado (dedicado mayoritariamente a los certificados electrónicos y a las distintas fases del régimen de los prestadores de servicios de certificación), destacan como principales novedades la regulación sobre el documento nacional de identidad electrónico y las definiciones de fecha electrónica, firma electrónica, firma electrónica avanzada, firma electrónica reconocida, de certificado de usuario y la de los certificados electrónicos reconocidos, conceptos que, tanto por su importancia como por ser la base de la regulación al respecto actual, deben ser tratados por separado y en un apartado especial¹⁴⁰.

4.1.2. El concepto de firma electrónica y las diferentes clases contempladas por la Ley

Tal y como se ha apuntado, la falta de estandarización que caracteriza Internet exigía un sistema de seguridad que permitiera hacer viables las redes de comunicación electrónica en términos de confidencialidad y protección, el cual, como no podía ser de otro modo,

¹⁴⁰ Si bien, por su carácter común, es mejor dejar ya constancia de la concepción de “fecha electrónica”, la cual es definida en el artículo 4.1 como “el conjunto de datos en forma electrónica utilizados como medio para constatar el momento en que se ha efectuado una actuación sobre otros datos electrónicos a los que están asociados”.

debía basarse en la herramienta básica de seguridad de este tipo de información: la criptografía.

Esta ciencia, que estudia los métodos de seguridad a partir de técnicas matemáticas, se basa esencialmente en lo que se denominan *criptosistemas*, es decir, unos métodos secretos de escritura por los que un texto en claro (desencriptado) se transforma en cifrado a través de una clave secreta (se encripta). Estos sistemas criptográficos pueden dividirse en dos grandes grupos: los simétricos (también conocidos como *sistemas de clave compartida o secreta*) y los asimétricos (o *sistemas de clave pública*).

En relación con los primeros, existe una sola clave privada y secreta que sólo comparten las partes vinculadas en la comunicación, de forma que ella misma es capaz tanto de cifrar como de descifrar el mensaje que se quiera transmitir. En cambio, los sistemas asimétricos se caracterizan por tener diferentes claves y de diferente naturaleza, ya que el proceso de encriptación se hace a través de una clave privada y la desencriptación mediante una clave pública. De este modo, cada usuario posee ambas claves (una pública y una que sólo conoce él) pero que guardan entre sí una relación complementaria, de manera que un mensaje que ha estado cifrado con una de las claves secretas sólo podrá descifrarse con la correspondiente clave pública.

Por analogía con la firma tradicional, no es de extrañar que el principal sistema criptográfico por el que ha apostado el legislador en el seno de la actividad administrativa haya sido este último, y es que, igual que ocurre con la rúbrica manuscrita, se basa en una clave privada, secreta, única e intransferible. Así, el principal sistema de firma electrónica que opera en las Administraciones se basa en la existencia de dos claves: una privada (que únicamente vincula y es conocida por su titular) y una de pública (que será la que permita comprobar, a través de la desencriptación, que el texto se ha cifrado realmente con la correspondiente clave privada). Sin embargo, y a pesar de la complementariedad de estas claves, es totalmente imposible la obtención de una de ellas a partir de la otra, lo que garantiza, precisamente, que la clave privada sólo es conocida y utilizada por su titular. De todos modos, y a pesar de que la criptografía permita verificar técnicamente que la clave que desencripta un mensaje es la complementaria de la que ha sido utilizada para encriptarlo, no ofrece, por sí sola, ninguna información sobre la identidad de la persona a la que pertenecen las mismas, por lo que, para acabar de completar y cerrar este sistema en la actividad administrativa, hacía falta un último elemento de certificación que permitiera asociar las claves públicas con la auténtica identidad de su titular.

Este proceso indispensable de certificación puede ser centralizado o descentralizado, si bien es evidente que el primero de ellos es el que ofrece una mayor seguridad. Así, los procedimientos de certificación descentralizados se basan simplemente en la confianza mutua, y es que cada usuario genera su certificado (en el que se pueden incluir varias firmas) para que, a través de la firma de las personas más próximas, puedan verificar el vínculo de su clave pública con su identidad. De esta forma, cada usuario debe gestionar su propio certificado, lo cual, aparte de ser costoso y difícil, impide que se pueda aplicar a gran escala. Por ello, en los casos de utilización masiva opera el sistema centralizado, cuyo funcionamiento se basa en la jerarquía encabezada por una Autoridad de Certificación. Dicha entidad, en la que todo el mundo confía y conoce su clave pública, es la que garantiza la vinculación de forma única de una clave pública con la identidad su titular mediante la expedición de un certificado de usuario, por lo que, una vez

comprobado que la clave privada utilizada se corresponde con la clave pública que conoce el receptor, queda automáticamente probada la identidad de su titular.

Así, visto a grandes rasgos en qué consisten las firmas electrónicas, puede entrar ahora a analizarse el concepto legal que les ha dado la LFE. Sin embargo, como ya se señalaba, téngase en cuenta que el funcionamiento de las firmas electrónicas que se acaba de exponer (basados en sistemas de criptografía asimétrica y de identificación centralizada) no corresponde a todas las clases de firma que reconoce y admite la Administración, las cuales, como señala el artículo 3 de la LFE, se concretan en tres: la simple, la avanzada y la reconocida.

4.1.2.1. La firma electrónica simple

El primer apartado del mencionado artículo 3 define la firma electrónica con carácter general como “el conjunto de datos en forma electrónica, consignados junto a otros o asociados con ellos, que pueden ser utilizados como medio de identificación del firmante”, por lo que la LFE parte de un concepto muy básico y amplio que, en principio, englobaría cualquier conjunto de datos electrónicos (codificados o no) que permitiera identificar a su titular. De este modo, olvidando los demás usos que pueden ofrecer estas firmas y obviando la confidencialidad como requisito, si no indispensable, accesorio, esta Ley aporta una definición tan poco minuciosa que, aparentemente, abarcaría desde la firma electrónica basada en la criptografía asimétrica hasta el simple escaneo de la firma manuscrita, por lo que algunos autores, que entienden a la firma basada en la criptografía asimétrica como una especie evolucionada de la firma electrónica, han optado por referirse a la misma como firma digital¹⁴¹.

No obstante, y aunque en algunas ocasiones la propia normativa tributaria también haya utilizado dicho concepto¹⁴², en la mayor parte de los casos se habla de firma electrónica, si bien debe tenerse en cuenta que, como ya se apuntaba, este tipo de firmas no son el único sistema de identificación electrónico utilizado por las Administraciones. Así, como pone de manifiesto el artículo 16.1 de la Ley 11/2007, “las Administraciones Públicas podrán determinar, teniendo en cuenta los datos e intereses afectados, y siempre de forma justificada, los supuestos y condiciones de utilización por los ciudadanos de otros sistemas de firma electrónica, tales como claves concertadas en un registro previo, aportación de información conocida por ambas partes u otros sistemas no criptográficos”; de modo que queda claro que el concepto de “firma electrónica” engloba también otras formas de identificación más simples como puede ser la introducción de algunos datos personales en formato electrónico (como el nombre, apellidos, DNI y algún otro dato específico¹⁴³).

¹⁴¹ Véase, entre otros, MORENO NAVARRETE: *Contratos electrónicos*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 105 o PLAZA PENEDÉS, J.: *La Ley 59/2003, de Firma Electrónica*, RADNT, nº 6, 2004, pág. 162.

¹⁴² A modo de ejemplo, véase el apartado segundo de la Orden HAC/1181/2003 sobre el uso de firma electrónica en las relaciones tributarias.

¹⁴³ Así ocurre, por ejemplo, a la hora de pedir cita previa de forma electrónica desde el portal virtual de la AEAT, donde para poder realizar dicho trámite el aplicativo exige la introducción del NIF, del primer apellido del solicitante y de la referencia de su borrador o del importe de la casilla 698 de la declaración de renta del año anterior o su identificación como no declarante.

4.1.2.2. La firma electrónica avanzada

La segunda clase de firma electrónica reconocida por la LFE, que, sin duda, es la más extendida, es la firma electrónica avanzada, la cual se define en el segundo apartado del mencionado artículo 3 como un sistema de firma electrónica basado en la criptografía asimétrica y creado por medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control. Esta clase de firma vincula siempre y de forma única al firmante y a los datos que se transmiten, de manera que sirve tanto para identificar a su titular como para detectar cualquier tipo de modificación en los datos firmados.

Así, en este segundo tipo de firma electrónica añade un plus de seguridad, y es que, además de permitir la identificación del firmante e impedir que éste niegue su autoría (dado que una Autoridad de Certificación avala que la firma está vinculada de forma exclusiva a su identidad y que ha sido creada por medios que únicamente él puede mantener bajo su control), permite la detección de cualquier cambio producido en los datos transmitidos con posterioridad al envío (gracias, tal y como posteriormente se verá, al algoritmo que desarrolla la denominada función *hash*).

4.1.2.3. La firma electrónica reconocida

El tercer tipo de firma que reconoce la Ley y que contempla en el artículo 3.3, es la denominada “firma electrónica reconocida”, la cual parte del propio concepto de firma electrónica avanzada para definirla como aquella “basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de creación de firma”. En este caso, se reúnen todas las garantías posibles que puede aportar la firma ya que goza de la máxima seguridad, y es que, si bien un dispositivo de creación de firma es un programa o sistema informático que sirve para aplicar los datos de creación de firma (artículo 24.2), los dispositivos seguros de creación garantizan, además, que los datos utilizados para la generación de firma pueden producirse sólo una vez, que existe una seguridad razonable de que no pueden ser derivados a partir de los datos de verificación de firma o de la propia firma, que pueden ser protegidos de forma fiable por el firmante contra su utilización por terceros (por lo que aseguran razonablemente su secreto), que la firma está protegida contra la falsificación con la tecnología existente en cada momento y que el dispositivo utilizado no altera los datos o el documento que deba firmarse ni impide que se muestre al firmante antes del proceso de firma (artículo 24.3). Por ello, tal y como sigue el artículo 3.4, son precisamente éstas las que tienen reconocido, respecto con sus datos consignados, el mismo valor que la firma manuscrita con los datos en papel.

De todos modos, si bien este precepto ha supuesto un gran avance en términos de seguridad superando incluso la que ofrece la firma manuscrita (ya que para falsificarla se tendría que romper el criptosistema), no ha estado exento de críticas, las cuales se han centrado principalmente en que, a diferencia de los métodos de verificación de la firma tradicional (cotejos periciales o estudios grafológicos), los suyos no pueden asegurar que quien ha procedido a su utilización haya sido su auténtico titular¹⁴⁴. Sin

¹⁴⁴ Entre otros, así lo señala BARREIROS FERNÁNDEZ, quien apunta que, mientras que la firma manuscrita es inescindible de la persona, la electrónica permite la separación del soporte físico de generación de la misma de su titular, el cual, obviamente, podrá ser suplantado por otra persona. (BARREIROS FERNÁNDEZ, F J.: *El papel del notariado en el uso de la firma digital*, en “Notariado y contratación electrónica”, Consejo General del Notariado, Madrid, 2000, pág. 19).

embargo, cierto es que la utilización de firmas electrónicas por personas ajenas no es un supuesto habitual, y es que, si bien técnicamente es prácticamente imposible, el titular está obligado a desplegar la diligencia necesaria para su buen funcionamiento y a mantenerla en un lugar seguro, así como a anularla en caso de la mínima sospecha de uso ajeno.

En cualquier caso, procede cerrar estas observaciones sobre las diferentes clases de firma destacando que, si bien la LFE únicamente equipara los efectos de la firma manuscrita a los de la firma electrónica reconocida, el apartado 9 del artículo 3 establece que “no se negarán efectos jurídicos a una firma electrónica que no reúna los requisitos de firma electrónica reconocida en relación a los datos a los que esté asociada por el mero hecho de presentarse en forma electrónica”. Así, incapaz de tomar una única decisión sobre la eficacia que deben tener estos casos debido a las múltiples clases de firma electrónica existentes, la Ley ha optado por impedir su inadmisión automática y trasladar a cada caso la determinación de sus efectos, los cuales dependerán de la valoración sobre la seguridad o fiabilidad de los requisitos que se entienden directamente acreditados por la firma electrónica reconocida (la identificación de los titulares, la integridad del documento, la confidencialidad y el no repudio)¹⁴⁵. De este modo, mientras que los documentos rubricados por firmas electrónicas reconocidas tendrán una admisión directa como prueba en juicio, la de los que se encuentren firmados por otras firmas quedará sujeta a que los interesados puedan probar el cumplimiento de las mencionadas exigencias.

Sin embargo, el apartado 8 del mismo artículo 3 recoge la posibilidad de que se plantee una controversia sobre la identidad, autenticidad o la integridad de un documento firmado incluso con una firma electrónica reconocida, si bien, teniendo en cuenta que tales elementos se presumen, en un principio parecía que la carga de probar que la autoría e integridad del documento aparente no se corresponden con la realidad fáctica recaía a quien invocara tales circunstancias. No obstante, la Ley 11/2007 ha establecido que, al igual que en las controversias sobre las demás firmas, “la carga de realizar las citadas comprobaciones corresponderá a quien haya presentado el documento electrónico firmado”, aunque, para revestir a la firma electrónica reconocida de la mayor protección de la que goza, ha añadido que, en caso de que dichas comprobaciones obtuvieran un resultado positivo, las costas, gastos y derechos que origine la comprobación irán exclusivamente a cargo de quien hubiese formulado la impugnación. Asimismo, ha contemplado que si, a juicio del tribunal, la impugnación hubiese sido temeraria, se le podrá imponer una multa, la cual será de 120 a 600 euros en función de los perjuicios originados.

De todos modos, y para cerrar este punto, debe tenerse en cuenta finalmente que, según dispone el apartado 10 del artículo 3, cuando se utilice una firma electrónica conforme a las condiciones acordadas por las partes para relacionarse entre sí, se tendrá en cuenta lo estipulado entre ellas, por lo que, en tales casos, prevalecerá el principio de autonomía de la voluntad.

¹⁴⁵ En este sentido, la LFE ha adoptado la misma solución que contempla el artículo 5.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica, la cual también equipara la firma electrónica reconocida a la manual.

Acabando con estas últimas consideraciones las diferentes clases de firma electrónica que prevé la Ley 59/2003, parece que, en realidad, distingue básicamente entre dos grandes grupos: las firmas electrónicas basadas en la criptografía y las que no. Por ello, y aunque se contemplen como clases diferenciadas, es posible extraer un único concepto general que englobaría tanto la firma avanzada como la reconocida, el cual, podría concretarse como “un resumen cifrado o codificado del texto de un documento que envía el emisor”¹⁴⁶ o, como sintetiza aún más GOMÁ LANZÓN, “un mecanismo de cifrado de un documento”¹⁴⁷. Asimismo, es posible extraer un conjunto de caracteres y requisitos inherentes e indispensables en este tipo de firmas, y es que deben ser únicas (en el sentido de que permita la identificación inequívoca del emisor del mensaje, es decir, que tenga un único titular y que, como tal, no pueda negar la emisión del mensaje firmado), no falsificables (lo cual queda garantizado por su funcionamiento, como posteriormente se verá), deben garantizar la integridad del mensaje que avalan (en el sentido de que los datos que firma el autor son los que realmente llegan al receptor) y tienen que permitir la confidencialidad del mensaje (lo cual, si bien no deja de ser un requisito accesorio, es necesario a la hora de garantizar la máxima seguridad).

Así, puede observarse que, a pesar de que la LFE reconozca la existencia de las firmas electrónicas simples, son las basadas en la criptografía las que ofrecen una mayor seguridad y las que realmente han hecho posible superar los problemas de seguridad que conllevaba la falta de estandarización de Internet, por lo que, evidentemente, son éstas las que se utilizan principalmente en la Administración.

No obstante, antes de entrar a estudiar el uso administrativo, debe analizarse el concepto de los certificados de usuario que, como se ha visto, acompañan y completan el funcionamiento de estas firmas basadas en la criptografía haciendo posible que, además de garantizar la integridad, la confidencialidad y el no repudio de un mensaje, se pueda asegurar la identidad de su emisor.

4.1.3. El concepto de los certificados de usuario

La definición de los certificados de usuario viene establecida con carácter general en el artículo 6.1 de la LFE, el cual los describe como unos “documentos firmados electrónicamente por un prestador de servicios de certificación que vincula unos datos de verificación de firma a un firmante y confirma su identidad”. Asimismo, y para completar dicho concepto, el segundo apartado ofrece la definición de “firmante”, concibiéndolo como “la persona que posee un dispositivo de creación de firma y que actúa en nombre propio o en nombre de una persona física o jurídica a la que representa”. De este modo, parece desprenderse que los certificados de usuario no son más que unos documentos digitales encargados de garantizar la identidad del titular de la firma electrónica que acompañan, aportando, de este modo, la viabilidad necesaria para que las transmisiones en línea se realicen con la debida seguridad.

No obstante, igual que ocurre en las firmas electrónicas, el artículo 11 contempla una categoría especial de la que podrán gozar algunos certificados, y es que, cuando sean

¹⁴⁶ FERNÁNDEZ DOMINGO, J. I.: *La Firma Electrónica (Aspectos de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre)*, Reus, S. A., Madrid, 2006, págs. 36 y 37.

¹⁴⁷ GOMÁ LANZÓN: *El desarrollo de la función notarial en el ámbito del comercio electrónico: explicaciones, reflexiones y comentarios*, en “Notariado y contratación electrónica”, Consejo General del Notariado, Madrid, 2000, pág. 236.

expedidos por un prestador de servicios de certificación que cumpla los requisitos relativos a la comprobación de la identidad y demás circunstancias de los solicitantes, a la fiabilidad y a las garantías de los servicios de certificación que presten establecidos en la LFE, se convertirán automáticamente en certificados electrónicos reconocidos. Evidentemente, este tipo de certificados son los que ofrecen una mayor seguridad, puesto que, además de las condiciones especiales que deben cumplir sus expedidores, la Ley establece un marco de obligaciones mucho más grande y les otorga un mayor grado de responsabilidad¹⁴⁸.

Asimismo, además de las exigencias ya señaladas, el artículo 11.2 enumera el contenido mínimo que deberán tener tales certificados, de modo que, para que puedan ser reconocidos, deberán contener: la indicación expresa de que se expiden como tales, el código identificativo único del certificado, la identificación del prestador de servicios de certificación que expide el certificado y su domicilio, su firma electrónica avanzada, la identificación del firmante (en el supuesto de personas físicas, por su nombre y apellidos y su número de documento nacional de identidad o a través de un seudónimo que conste como tal de manera inequívoca y, en el supuesto de personas jurídicas, por su denominación o razón social y su código de identificación fiscal), los datos de verificación de firma que correspondan a los datos de creación de firma que se encuentren bajo el control del firmante (la clave pública del usuario), el comienzo y el fin del período de validez del certificado, los límites (si se establecen) para su uso y los límites del valor de las transacciones para las que puede utilizarse (si los hay).

No obstante, como señalan los apartados 3 y 4 del mismo artículo 11, la fijación de dicho contenido no impide que también pueda constar cualquier otra circunstancia o atributo específico del firmante que sea significativo en función del propio fin del certificado y siempre que el titular lo solicite, así como una indicación del documento público que acredite de forma fehaciente las facultades del firmante para actuar en nombre de la persona o entidad a la que represente (si se admite una relación de representación) y, en caso de ser obligatoria la inscripción, también de los datos registrales.

¹⁴⁸ Si bien los prestadores de este tipo de servicios serán tratados posteriormente, puede destacarse ya que, además de las obligaciones generales previstas en la LFE, los prestadores de servicios que expidan certificados reconocidos deberán cumplir también las exigencias establecidas en su artículo 20: a) demostrar la fiabilidad necesaria para prestar servicios de certificación; b) garantizar que pueda determinarse con precisión la fecha y la hora en las que se expidió un certificado o se extinguió o suspendió su vigencia; c) emplear personal con la cualificación, conocimientos y experiencia necesarios para la prestación de los servicios de certificación ofrecidos y los procedimientos de seguridad y de gestión adecuados en el ámbito de la firma electrónica; d) utilizar sistemas y productos fiables que estén protegidos contra toda alteración y que garanticen la seguridad técnica y, en su caso, criptográfica de los procesos de certificación a los que sirven de soporte; e) tomar medidas contra la falsificación de certificados y, en el caso de que el prestador de servicios de certificación genere datos de creación de firma, garantizar su confidencialidad durante el proceso de generación y su entrega por un procedimiento seguro al firmante; f) conservar registrada por cualquier medio seguro toda la información y documentación relativa a un certificado reconocido y las declaraciones de prácticas de certificación vigentes en cada momento, al menos durante 15 años contados desde el momento de su expedición, de manera que puedan verificarse las firmas efectuadas con el mismo; g) utilizar sistemas fiables para almacenar certificados reconocidos que permitan comprobar su autenticidad e impedir que personas no autorizadas alteren los datos, restrinjan su accesibilidad en los supuestos o a las personas que el firmante haya indicado y permitan detectar cualquier cambio que afecte a estas condiciones de seguridad.

De todos modos, sean reconocidos o no, lo que queda claro es que los certificados digitales no son más que archivos electrónicos que contienen principalmente los datos de identificación personal del titular de una firma, su clave pública y la firma digital privada del prestador de servicios de identificación, la cual, aparte de ser invariable, es la que sirve para avalar su certeza. Así pues, estos archivos se cifran posteriormente con la clave privada de la Autoridad Certificadora de forma que, a través de su certificado raíz (que contiene su clave pública y que es emitido por sí misma), se pueda asegurar que han expedido el correspondiente certificado¹⁴⁹. En cualquier caso, y aunque contengan la clave pública del firmante, debe tenerse en cuenta que son un instrumento totalmente distinto e independiente de la firma electrónica, cuya única relación es la de vincular la clave pública de esta última con la identidad de su titular.

Con el fin de garantizar su máxima seguridad, la LFE ha previsto que tendrán un período de vigencia determinado, y es que la gran revolución tecnológica de los últimos tiempos así lo ha hecho necesario. De este modo, el artículo 8 señala que el período máximo de operatividad de los certificados electrónicos reconocidos será de cuatro años, si bien, dada la gran variedad del resto de certificados, sólo ha apuntado que la validez de los no reconocidos será la adecuada a las características y a la tecnología empleada para generar los datos de creación de firma. No obstante, lo que sí ha previsto en cualquier caso es que su renovación pueda solicitarse antes de su caducidad y sin necesidad de realizar todos los pasos requeridos para su expedición, de la misma forma que ha contemplado, en el mismo artículo, un listado general de causas de extinción.

En este sentido, conllevarán la inmediata anulación de todos los certificados electrónicos la expiración de su período de validez, su revocación, la violación o puesta en peligro del secreto de sus datos de creación de firma del firmante o del prestador de servicios de certificación, su utilización indebida por parte de terceros y la existencia de alguna resolución judicial o administrativa que así lo ordene, de la misma forma que lo comportarán el fallecimiento o extinción de la personalidad jurídica del firmante (o de su representado), su incapacidad sobrevenida (total o parcial), la terminación de la representación y la disolución de la persona jurídica representada. Asimismo, extinguirá su vigencia la alteración de las condiciones de custodia o uso de los datos de creación de firma que estén reflejados en sus certificados, el cese en la actividad del prestador de servicios de certificación (salvo que, previo consentimiento expreso del firmante, la gestión de los certificados electrónicos expedidos por aquel sean transferidos a otro prestador de servicios de certificación), la alteración de los datos aportados para la obtención del certificado y cualquier otra causa prevista en la declaración de prácticas de certificación de la entidad certificadora.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la expiración de su validez únicamente surtirá efectos frente a terceros a partir de su inscripción en el servicio de consulta sobre la vigencia de los certificados del prestador de servicios de certificación expedidor, excepto en aquellos casos donde haya transcurrido el período de validez indicado en los propios certificados.

Por otra parte, téngase en cuenta que la Ley también contempla la posibilidad de que su vigencia pueda verse temporalmente suspendida, lo cual, de conformidad con el artículo

¹⁴⁹ Este certificado raíz expedido por la propia Autoridad Certificadora es lo que vendría a ser el certificado de origen de la cadena de confianza.

9, podrá ser tanto a causa de motivos extrínsecos como intrínsecos. Así, y a pesar de las muchas críticas que ha recibido dicho precepto por su ubicación (ya que habría sido más lógico colocarlo antes y no después de la extinción), darán lugar a la mencionada suspensión la existencia de una resolución judicial o administrativa que así lo ordene, la aparición de dudas fundadas acerca de la alteración de los datos aportados para la obtención del certificado, su modificación y la violación o puesta en peligro del secreto de los datos de creación de firma del firmante o del prestador de servicios de certificación, así como su utilización indebida por parte de terceros, la solicitud del firmante (o de tercero autorizado) y cualquier otra causa lícita prevista en la declaración de prácticas de certificación. Igual que en el caso de la extinción, la suspensión también surtirá efectos a partir de su inclusión en el servicio de consulta sobre la vigencia de los certificados del prestador de servicios de certificación.

Al respecto, el artículo 10 establece la obligación de los prestadores de servicios de certificación de hacer constar inmediatamente y de manera clara e indubitada tanto la extinción como la suspensión de su vigencia en su servicio de consulta destinado a tal efecto, así como la de mantener el acceso a dicha información hasta, como mínimo, la fecha en la que hubiera finalizado su período inicial de validez. Del mismo modo, les obliga a informar a los firmantes de los motivos y de la fecha y hora en la que su certificado queda sin efectos, añadiendo que, en los casos de suspensión, también se indicará su duración máxima. Si transcurrido dicho plazo no se hubiera levantado la suspensión, se extinguirá automáticamente la vigencia del certificado, si bien en ningún caso (ya sea de extinción o de suspensión) se desplegarán efectos retroactivos.

Así pues, habiendo visto ya tanto los conceptos como las principales características de los certificados de usuario y de la firma electrónica, únicamente queda por analizar cómo es su funcionamiento de forma conjunta.

4.1.4. El funcionamiento de la firma electrónica basada en la criptografía asimétrica

Como se ha visto, el funcionamiento de la firma electrónica basada en la criptografía asimétrica se basa principalmente en el uso de una clave privada (o datos de creación de la firma) y una clave pública (o datos de verificación de la firma e identificación del firmante) generadas a partir de un navegador de Internet y del certificado digital emitido por la entidad certificadora. Estas claves guardan una relación matemática y complementaria entre sí formando un sistema criptográfico asimétrico, de manera que, a pesar de que no pueden deducirse la una de la otra, un mensaje encriptado por una sólo puede ser descifrado a través de la aplicación de la otra.

Cuando se quiere firmar electrónicamente un documento, el *software* del firmante aplica sobre el texto una función matemática denominada *hash* que consiste en un algoritmo. Dicha aplicación da como resultado una cadena de caracteres de longitud fija e inferior a la del texto firmado que siempre será la misma, es decir, que generará un resumen del mensaje que le será propio y que, por pequeño que sea el cambio en el texto original, derivará en un resumen distinto. Dicho resumen es lo que se ha dado a conocer como “huella digital”, la cual, aparte de tener la virtud de ser siempre idéntica ante un mismo documento, también se caracteriza por ser distinta en cada caso y por su irreversibilidad (en el sentido de que, a partir de una huella digital, jamás se podrá construir el mensaje original).

Seguidamente, la huella digital obtenida se somete a una segunda función donde se cifra con la clave privada del emisor, dando así como resultado la denominada firma electrónica. Dicha firma (acompañada de su certificado de usuario) se añade al final del texto enviado en claro, de forma que permitirá garantizar la autoría e integridad del texto firmado a través de su descriptación con la clave pública del emisor.

De este modo, una vez recibido el mensaje, el receptor deberá leer el certificado digital enviado junto a la firma y verificar la firma de la Autoridad de Certificación que lo expidió a través de su clave pública (que, en el caso de la Administración tributaria, ya habrá sido enviada previamente a la AEAT), lo cual permitirá consultar los datos del emisor del mensaje contenidos en el certificado y extraer su clave pública. Así, una vez comprobado que el certificado no ha sido revocado y que se encuentra dentro de su período de validez, deberá aplicar la mencionada clave pública sobre la firma electrónica recibida de forma que, de ser la clave complementaria, descifrará la huella digital o resumen del mensaje original que había obtenido el emisor.

Acto seguido, aplicará la misma función *hash* sobre el mensaje en claro que haya recibido y, si la huella que obtiene coincide con la que estaba encriptada con la clave privada del emisor, podrá certificar que el mensaje enviado no ha sufrido ningún tipo de modificación. Asimismo, la Autoridad de Certificación, a través del certificado de usuario que expidió al emisor, avalará la identidad del firmante del mensaje, del mismo modo que éste (al ser el único concededor de la firma) no podrá negar ser el autor del texto enviado.

Así, vistos tanto el funcionamiento, concepto y clases de la firma electrónica como la regulación de los certificados de usuario, sólo queda por analizar el régimen de las Autoridades de Certificación.

4.1.5. Las Autoridades de Certificación

Tal y como se ha visto, el artículo 81.1.b) de la Ley 66/1997 (desarrollado posteriormente por el Real Decreto 1317/2001, de 30 de noviembre), atribuía inicialmente a la FNMT la facultad de prestar los servicios de seguridad en las comunicaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos entre las personas físicas y jurídicas y las Administraciones Públicas y en las de estas últimas, por lo que era el único organismo capaz de expedir certificados de usuario con validez ante la Administración tributaria. Sin embargo, además de suponer un freno al estado de la técnica y al desarrollo de los servicios de certificación electrónica, dicha limitación impedía dar cumplimiento al principio de libre competencia en la prestación de servicios de certificación (reconocido tanto a nivel nacional –en el artículo 4 del Real Decreto-Ley 14/1999 o en el artículo 5 de la LFE- como comunitario -Directiva 1999/93/CE, de 13 de diciembre de 1999-).

Por ello, finalmente, la Orden HAC/1181/2003, de 12 de mayo, por la que se establecieron normas específicas sobre el uso de la firma electrónica en las relaciones tributarias por medios electrónicos, informáticos y telemáticos con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, estableció las condiciones necesarias para autorizar la admisión de certificados electrónicos expedidos por otros prestadores, siempre que, como señala su Preámbulo, “se cumplan unas condiciones mínimas imprescindibles

para que se puedan mantener las debidas garantías en los procedimientos tributarios”. Asimismo, además de otorgar la competencia para acordar la admisión de los nuevos certificados a la AEAT (cuyo procedimiento fue desarrollado por la Resolución de 24 de julio de 2003 de la Dirección General de la Agencia Tributaria), abrió la posibilidad de que estos nuevos prestadores pudieran ser de carácter privado. De este modo, y como se puede observar en el séptimo punto de su apartado quinto, la posibilidad de solicitar la admisión de certificados electrónicos quedó abierta a cualquier prestador de servicios de certificación establecido en España o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea.

Sin embargo, al fijar el ámbito de aplicación de la LFE, su artículo 2 estableció que, aparte de los prestadores de servicios de certificación establecidos en España, la Ley también afecta a aquellos prestadores que, residentes o domiciliados en otro Estado, presten servicios en territorio español a través de un establecimiento permanente¹⁵⁰, por lo que, además de ofrecer una definición de cada uno de estos supuestos, amplió, una vez más, los Autoridades Certificadoras que podrían operar. Asimismo, y en virtud de su artículo 5, reconoció dicha posibilidad a entidades certificadoras procedentes de Estados miembros del Espacio Económico Europeo (incluyendo así las procedentes de la República de Islandia, del Reino de Noruega y del Principado de Lichtenstein), así como a otras entidades en determinados supuestos.

En este sentido, el artículo 14 señala que, sólo en el caso de los certificados reconocidos, los que sean expedidos como tales por parte de los prestadores de servicios de certificación establecidos en un Estado que no sea miembro del Espacio Económico Europeo de acuerdo con su legislación aplicable, se considerarán equivalentes a los expedidos por los establecidos en España siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones: *a)* que el prestador de servicios de certificación reúna los requisitos establecidos en la normativa comunitaria sobre firma electrónica para la expedición de certificados reconocidos y haya sido certificado conforme a un sistema voluntario de certificación establecido en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo, *b)* que el certificado esté garantizado por un prestador de servicios de certificación establecido en el Espacio Económico Europeo que cumpla los requisitos establecidos en la normativa comunitaria sobre firma electrónica para la expedición de certificados reconocidos y *c)* que el certificado o el prestador de servicios de certificación estén reconocidos en virtud de un acuerdo bilateral o multilateral entre la Comunidad Europea y terceros países u organizaciones internacionales.

Así pues, actualmente pueden prestar servicios de certificación tanto entidades nacionales como extranjeras y tanto públicas como privadas, respetándose, en cualquier caso, los principios de objetividad, transparencia y no discriminación. A modo de ejemplo, la siguiente tabla muestra la lista actual de entidades certificadoras reconocidas

¹⁵⁰ A tales efectos, como señala el mismo artículo, se entiende que un prestador de servicios de certificación está establecido en España cuando su residencia o domicilio habitual, que debe coincidir con el lugar donde se realiza la centralización de su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, se halla en territorio español. Asimismo, se presume tal situación cuando el propio prestador de servicios de certificación o una de sus sucursales se haya inscrito en el Registro Mercantil o en otro registro público español en el que fuera necesaria la inscripción para la adquisición de personalidad jurídica.

Por su parte, se considerará que opera a través de un establecimiento permanente cuando el mismo disponga, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que se realice toda o parte de su actividad. Sin embargo, la mera utilización de medios tecnológicos situados en España para la prestación o el acceso al servicio no implicará, por sí sola, el establecimiento del prestador en España.

por la AEAT, indicándose, en cada caso, si se expiden certificados de usuario para las personas físicas o para las jurídicas o las entidades sin personalidad:

Prestadores de servicios de certificación	Personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica	Personas físicas
Fábrica Nacional de Moneda y Timbre	Sí	Sí
ANF Autoridad de Certificación	Sí	Sí
AC Camerfirma SA	Sí	Sí
Consejo Superior de Cámaras de Comercio industria y Navegación	Sí	Sí
IZENPE S.A.	Sí	Sí
Agencia Notarial de Certificación S.L. Unipersonal	Sí	Sí
Banesto, S.A.	Sí	Sí
Agencia Catalana de Certificació	Sí	Sí
Servicio de Certificación del Colegio de Registradores (SCR)	Sí	Sí
Firmaprofesional S.A.	Sí	Sí
Generalitat Valenciana	Sí	Sí
Consejo General de la Abogacía	No	Sí
Dirección General de la Policía	No	Sí
Banco Santander Central Hispano, S.A.	No	Sí

Tabla 1. Prestadores de servicios de certificación en el ámbito tributario. Fuente: página web de la AEAT.

Por lo que respecta al procedimiento de obtención de los certificados de usuario, debe señalarse, en primer lugar, que, puesto que se trata de archivos electrónicos, pueden residir en un soporte *software* o en una tarjeta criptográfica, cuya diferencia práctica es que, para que pueda accederse al certificado almacenado en una tarjeta y a sus claves privadas, será necesaria la instalación de un lector especial. De este modo, a diferencia del soporte *software*, los certificados en tarjeta no permiten su exportación a un dispositivo USB ni su instalación simultánea en otros equipos, si bien, precisamente por ello (y a pesar de ser de uso minoritario), son los que confieren una mayor privacidad. Sin embargo, cierto es que los certificados en soporte *software* son mucho más prácticos, y es que, aparte de que permiten tener una copia de seguridad y que pueden instalarse simultáneamente, es posible la coexistencia de varios en un mismo navegador (ya estén o no protegidos con contraseña y asociados a un perfil de navegador -Nestcape- o de usuario de Windows -Internet Explorer-).

Como resulta lógico, sus diferentes soportes también conllevan distintos procesos de obtención, aunque, si bien el procedimiento para obtener un certificado en tarjeta será diferente en cada Autoridad de Certificación (aunque todas permiten su descarga por Internet), el establecido para solicitar un certificado en *software* es prácticamente homogéneo. En estos casos, el interesado debe solicitarlo indicando su NIF (si es para una persona física) o CIF (si se trata de una persona jurídica) a través de la web de una de las Autoridades de Certificación acreditadas (en los supuesto que nos ocupa, por las diferentes Administraciones tributarias), tras lo que deberá apuntar o imprimir el código

de solicitud que aparezca en pantalla. Una vez realizado, el interesado o su representante (o apoderado notarial en el caso de personas jurídicas) deberán personarse ante una Delegación o Administración de la Agencia Tributaria, en una oficina Consular de Carrera de España en el extranjero o en otra oficina certificadora acreditada por la Agencia para que, después de la acreditación de la condición de apoderados o representantes, se verifique el NIF o CIF con el que se ha pedido la solicitud y se tramite el alta. Cuando hayan transcurrido 48 horas (de días hábiles) ya se podrá descargar el certificado a través de la *web* de la Autoridad a la que se solicitó, de forma que podrá quedar ya instalado en el propio ordenador o, si se desea, en un soporte USB.

Sin embargo, antes de expedir certificados reconocidos, los prestadores de servicios de certificación deberán cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 12 de la LFE, por lo que, además de comprobar la identidad del solicitante (a través del documento nacional de identidad, pasaporte u otro medio admitido en Derecho y de su personación –aunque podrá prescindirse de la misma si la firma en la solicitud de expedición del certificado reconocido fue legitimada en presencia notarial-), deberán confirmar sus atributos y demás circunstancias personales (mediante documentos oficiales que los acrediten de conformidad con su normativa), verificar que toda la información que contiene el certificado es exacta y que abarca el contenido mínimo, comprobar que los datos de creación de firma que están en posesión del firmante corresponden con los que los de verificación del certificado y, en caso de que ambos datos sean generados por el propio prestador de servicios de certificación, garantizar su complementariedad.

Asimismo, en el caso de personas jurídicas, también deberán comprobar los datos relativos a la constitución y personalidad jurídica y verificar la extensión y vigencia de las facultades de representación del solicitante, ya sea a través de la consulta en el registro público en el que estén inscritos los documentos de constitución y de apoderamiento o, cuando su inscripción no sea obligatoria, mediante los documentos públicos que sirven para acreditar tales circunstancias de manera fehaciente. De todos modos, se podrán emitir tales constataciones cuando el prestador de servicios ya hubiera comprobado la identidad y demás circunstancias a través de los medios señalados en virtud de una relación preexistente de la que no hubieran pasado más de cinco años, así como en el caso que el certificado se solicite a través de otro en el que el prestador de servicios de certificación le conste que ya se habían acreditado tales cuestiones con los mecanismos mencionados y tampoco hubieran transcurrido más de cinco años.

Finalmente, dada la gran exigencia de seguridad que deben cumplir los certificados, el sistema de firma electrónica se cierra con un régimen especial de responsabilidad para dichas Autoridades de Certificación, y es que, con el fin de intentar crear las condiciones necesarias para fomentar la confianza y utilización de las nuevas vías, las entidades certificadoras tienen un tratamiento peculiar y más estricto que el previsto por la Directiva 31/2000/CE, de comercio electrónico, para el resto de prestadores de servicios de la información e intermediarios. Así, tanto si se les exige responsabilidad contractual como extracontractual, los prestadores de servicios de certificación cuentan, ya de entrada, con una inversión de la carga de la prueba, lo que supone que deben ser ellos los que demuestren, en cada caso, que actuaron con la diligencia profesional exigible. Lo mismo ocurrirá cuando se les requiera responsabilidad civil derivada del delito a causa de falsificaciones y estafas derivadas de manipulaciones de firmas electrónicas, ya que la culpa o negligencia de su actuación (elementos necesarios para imputarles, ya que se trata de una responsabilidad subjetiva) se presume *iuris tantum*.

Sin embargo, y a pesar de que el novedoso artículo 23 de la LFE se encarga de fijar seis supuestos en los que, si el firmante incurre, el prestador no responderá de los daños y perjuicios causados (ya sean al propio firmante o a terceros de buena fe), los apartados 2 y 3 del artículo 22 añaden dos casos donde la responsabilidad de las entidades certificadoras será objetiva. En este sentido, la Autoridad Certificadora que haya incumplido alguna de las obligaciones señaladas en los apartados *b)* a *d)* del artículo 12 al garantizar un certificado expedido por un prestador establecido en un Estado no perteneciente al Espacio Económico Europeo, responderá, en todo caso, por los daños y perjuicios causados por el uso de dicho certificado, del mismo modo que responderá por los perjuicios que se causen al firmante o a terceros de buena fe por la falta o el retraso en la inclusión en los correspondientes servicios de consulta de la extinción o suspensión de su vigencia.

Este último aspecto tiene que ver con la gran cantidad de obligaciones que corren a cargo de las entidades certificadoras con el fin de generar una mayor confianza y seguridad en las transacciones telemáticas, y es que, aparte de estar obligadas a cumplir todos las garantías y requisitos exigidos para la creación de los certificados que expiden, también se les obliga a efectuar una tutela y gestión permanente de los mismos. Por ello, como se ha visto, otra de las obligaciones que deben cumplir las Autoridades Certificadoras es la de mantener accesible y actualizado un servicio de consulta sobre la vigencia de los certificados expedidos, así como la de disponer de un servicio web de publicación de los certificados revocados, que, además de tener que estar disponible de forma permanente, debe permitir a la AEAT la actualización incremental telemática de la lista de certificados revocados (tal y como consta en las especificaciones técnicas relacionadas con el apartado 5.6 de la Orden HAC/1181/2003)¹⁵¹.

De nuevo, todas estas exigencias se incrementan en el caso de los certificados reconocidos, pues además de las obligaciones generales previstas en la LFE¹⁵², los

¹⁵¹ En relación con esta lista de certificados que realiza la Administración, debe destacarse el artículo 21.3 de la LAECSP, el cual establece que la AGE “dispondrá, al menos, de una plataforma de verificación del estado de revocación de todos los certificados admitidos en el ámbito de las Administraciones Públicas que será de libre acceso por parte de todos los Departamentos y Administraciones”. De conformidad con el artículo 25.1 del RD 1671/2009, dicha plataforma será gestionada por el Ministerio de la Presidencia, del mismo modo que contempla que deberá prestar servicio de forma gratuita a todas las Administraciones públicas españolas o europeas. No obstante, como prosigue el mencionado precepto de la LAECSP, “cada Administración Pública podrá disponer de los mecanismos necesarios para la verificación del estado de revocación y la firma con los certificados electrónicos admitidos en su ámbito de competencia”.

¹⁵² Tal y como consta en el artículo 18, tales obligaciones son: a) no almacenar ni copiar los datos de creación de firma de la persona a la que hayan prestado sus servicios; b) proporcionar al solicitante antes de la expedición del certificado la siguiente información mínima, que deberá transmitirse de forma gratuita, por escrito o por vía electrónica: 1. las obligaciones del firmante, la forma en que han de custodiarse los datos de creación de firma, el procedimiento que haya de seguirse para comunicar la pérdida o posible utilización indebida de dichos datos y determinados dispositivos de creación y de verificación de firma electrónica que sean compatibles con los datos de firma y con el certificado expedido; 2. los mecanismos para garantizar la fiabilidad de la firma electrónica de un documento a lo largo del tiempo; 3. el método utilizado por el prestador para comprobar la identidad del firmante u otros datos que figuren en el certificado; 4. las condiciones precisas de utilización del certificado, sus posibles límites de uso y la forma en que el prestador garantiza su responsabilidad patrimonial; 5. las certificaciones que haya obtenido, en su caso, el prestador de servicios de certificación y los procedimientos aplicables para la resolución extrajudicial de los conflictos que pudieran surgir por el ejercicio de su actividad; y 6. las demás informaciones contenidas en la declaración de prácticas de

prestadores de servicios que los emitan también deberán cumplir las previstas en el artículo 20. Estas obligaciones, estructuradas en 7 apartados, también están destinadas a aumentar la seguridad de dichos certificados, y es que, aparte de versar sobre la fiabilidad, calidad, adecuación, calificación, confidencialidad y la protección de sus servicios, también obligan a las Autoridades de Certificación a conservar toda la información y documentación relativa a un certificado reconocido para que puedan verificarse las firmas efectuadas con el mismo durante, al menos, 15 años a contar desde su expedición.

Finalmente, otro ejemplo del régimen especial de responsabilidad de este tipo de certificados es la obligación de constitución de un seguro de responsabilidad civil por importe de, al menos, 3.000.000 €, el cual está destinado a afrontar el riesgo de tener que responder por los daños y perjuicios que se puedan ocasionar. Sin embargo, la clarificación y flexibilización de dicha obligación ha sido otra de las novedades más relevantes de la LFE, y es que, si bien ha rebajado la cuantía mínima de la misma (la cual era de 6.010.121,04 € en el Real Decreto-Ley 14/1999), también ha permitido que pueda ser sustituida total o parcialmente por una garantía mediante aval bancario o seguro de caución.

Así, vistos ya los principales elementos que operan en los sistemas de firma electrónica, puede entrarse a analizar cuáles son los sistemas de firma electrónica admitidos por la Administración tributaria y su regulación, si bien antes debe dedicarse un apartado especial a analizar la problemática que ha generado la posibilidad de su utilización por parte de las personas jurídicas (la cual, precisamente, ha llegado a su fin con el reconocimiento general de tal posibilidad a través de la LFE).

4.1.6. Las personas jurídicas como firmantes

La polémica generada sobre la admisión de las personas jurídicas como titulares de firmas electrónicas en el ámbito tributario es digna de ser destacada y analizada, tanto por su particularidad como por ser la Administración pionera en reconocer dicha posibilidad.

El primer gran antecedente al respecto se encuentra en la Disposición final quinta de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, donde se autorizaba al Ministro de Economía y Hacienda para que determinara mediante orden los supuestos y condiciones en los que las grandes empresas tendrían que presentar por medios telemáticos sus declaraciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria. En consecuencia, y haciendo uso de tal habilitación y de las autorizaciones establecidas en la normativa específica de varios impuestos (artículo 167.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; artículo 71.4 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; artículo 59.5 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el

certificación; c) Poner a disposición de terceros afectados por el uso de tales certificados dicha información citada en el caso que sea relevante y que así lo soliciten; d) mantener un directorio actualizado de certificados en el que se indicarán los certificados expedidos y si están vigentes o si su vigencia ha sido suspendida o extinguida. La integridad del directorio se protegerá mediante la utilización de los mecanismos de seguridad adecuados; d) garantizar la disponibilidad de un servicio de consulta sobre la vigencia de los certificados rápido y seguro.

artículo 1 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre; y artículo 64.5 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril) el Ministro de Economía y Hacienda dictó la Orden de 29 de junio de 1998, por la que se establecieron inéditamente las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones mensuales de grandes empresas correspondientes al código 111 (relativo a las retenciones, ingresos a cuenta y a los rendimientos del trabajo, de actividades profesionales, de actividades agrícolas y ganaderas y de premios del IRFP) y a los códigos 320 y 332 (relativos al IVA).

Como señala su Exposición de Motivos, la habilitación contemplada en la Disposición final quinta de la Ley 66/1997 fue creada porque “la experiencia adquirida desde la creación de la UCGGE y las URGGE ha puesto de manifiesto la conveniencia de introducir en dicha gestión las nuevas tecnologías de comunicación telemática para facilitar, por una parte, a los obligados tributarios el cumplimiento de sus correspondientes obligaciones y, por otra, para agilizar la gestión de las declaraciones-liquidaciones a través de un rápido tratamiento y control informático de los datos suministrados”¹⁵³. Así pues, se estableció el primer procedimiento para la presentación telemática (tanto a través de Internet como de Infovía) de las declaraciones-liquidaciones mensuales relativas a los códigos 111, 320, 332, si bien se limitó a aquellas empresas cuyo volumen de operaciones en el año inmediato anterior (calculado de acuerdo con lo establecido en el artículo 121 de la Ley 37/1992, del IVA) superara los 1.000.000.000 de pesetas.

Sin embargo, la importancia de la mencionada Orden no acaba aquí, y es que, a pesar de que recogiera como potestativa la elección de la vía telemática para la presentación de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los períodos de declaración de los meses de julio a diciembre de 1998, estableció su carácter obligatorio para las declaraciones-liquidaciones correspondientes al mes de enero de 1999 y sucesivas.

No obstante, y sin menospreciar el gran avance que supuso en su momento, bien es cierto que, aunque hacía mención al Número de Referencia Completo y a los certificados electrónicos, no hablaba de la firma electrónica o de los certificados de usuario entendidos en el sentido actual, de la misma forma que la regulación de todo el procedimiento en sí fue bastante confusa y carente del desarrollo necesario.

Con el fin de conseguir una regulación más completa y adecuar el procedimiento a la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, la Orden de 20 de enero de 1999 pretendió aportar las modificaciones necesarias, si bien, a pesar de mejorar algunos aspectos de la transmisión de las declaraciones telemáticas, aún no estableció el procedimiento definitivo. Tampoco lo consiguió la Orden de 30 de septiembre de 1999, aunque debe destacarse su aprobación puesto que hizo extensivo el procedimiento para

¹⁵³ La UCGGE (Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas) y las URGGE (Unidades Regionales de Gestión de Grandes Empresas) fueron creadas por la Resolución de 16 de diciembre de 1994 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria como unos órganos competentes para la gestión de las declaraciones-liquidaciones de las grandes empresas (es decir, aquellas cuyo volumen de operaciones en el año inmediatamente anterior, calculado de acuerdo con lo establecido en el artículo 121 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, superara los 1.000.000.000 de pesetas).

la presentación telemática de declaraciones-liquidaciones a las pequeñas y medianas empresas (concretamente, en relación con los modelos 110, 130, 300 y 330).

En consecuencia, apareció la necesidad de establecer un único procedimiento de presentación para todas las empresas acogidas a este sistema, el cual debía adaptarse, además, al nuevo sistema de cuenta corriente establecido por el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio¹⁵⁴. Este nuevo proceso se basó en el que fijó la Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 13 de abril de 1999, donde, tras reconocer inéditamente la posibilidad de presentación telemática de las declaraciones del IRPF a las personas físicas, estableció como elemento principal de funcionamiento un certificado de usuario expedido por la Fábrica Nacional de la Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda.

Así, y por primera vez, surgió la necesidad de discutir la admisión de las personas jurídicas como auténticos signatarios electrónicos, lo cual tuvo lugar durante el proceso de elaboración del Real Decreto-Ley 14/1999, de 17 de diciembre, sobre firma electrónica. Sin embargo, y a pesar de que la Directiva 1999/93/CE que transponía el mencionado Real Decreto-Ley admitía tal posibilidad y de que él mismo preveía la utilización de los procedimientos telemáticos por parte de las personas jurídicas, la opinión mayoritaria estuvo en contra, si bien las autoridades tributarias se manifestaron todas a favor. Por ello, y aunque finalmente no se reconociera con carácter general, la presión de estas últimas sirvió para conseguir su admisión en el seno de la Administración tributaria, de modo que el artículo 5.3 acabó autorizando al Ministro de Economía y Hacienda para que estableciera un régimen normativo específico destinado a garantizar “el cumplimiento de las obligaciones tributarias, determinando, respecto de la gestión de los tributos, la posibilidad de que el signatario sea una persona física o una persona jurídica”.

Sin embargo, bien es cierto que el Real Decreto-Ley contempló que una persona física pudiera representar y actuar electrónicamente en nombre de una persona jurídica con carácter general, pues, entre otros, así se desprende de su artículo 2.c) (donde se recoge la propia definición de signatario como “la persona física que cuenta con un dispositivo de creación de firma y que actúa en nombre propio o en el de una persona física o jurídica a la que representa”), del artículo 8.f) (que, en caso de representación, obliga a indicar “el documento que acredite las facultades del signatario para actuar en nombre de la persona física o jurídica a la que represente”, o de los apartados b) y f) de su artículo 9. De hecho, algunos autores entendieron que, en consecuencia, lo que hacía el artículo 5.3 no era habilitar a las personas jurídicas para que fueran titulares de una firma electrónica, sino reconocer la posibilidad de que la utilizaran por medio de la

¹⁵⁴ Dicho sistema se basa en la extinción de los créditos y deudas que un mismo sujeto pasivo tiene con la Hacienda Pública a través de su compensación; por lo que, para que resulte procedente, se requiere que el sujeto pasivo sea acreedor, de forma continua y regular en el tiempo, de devoluciones tributarias. De ahí que el artículo 3 del RD 1108/1999 limite su uso a empresarios y profesionales que presenten declaraciones-liquidaciones por el IVA y por retenciones a cuenta del IRPF o del IS a causa de su actividad, si bien, además de estar al corriente de sus obligaciones tributarias, han de tener unos créditos reconocidos durante el ejercicio inmediatamente anterior a la presentación de la solicitud de la cuenta corriente de, al menos, un 40% de las deudas devengadas durante el mismo período. Cada uno de dichos sujetos será titular de una cuenta en la que se anotaran sus deudas y créditos tributarios, de manera que, al registrarse, dejarán de ser exigibles individualmente y pasarán a ser integrados en el saldo de la misma (cuya determinación, por su parte, será trimestral).

representación (de forma que, en realidad, seguía siendo el representante persona física el auténtico titular, signatario y responsable de su uso y autenticidad).

No obstante, y haciendo uso de esta habilitación, la Orden de 22 de diciembre de 1999 incorporó el concepto de firma digital al establecer el procedimiento telemático para presentar autoliquidaciones cuyos resultados debieran anotarse en una cuenta corriente tributaria, el cual fijó, a su vez, como procedimiento modelo para las presentaciones de declaraciones de las personas jurídicas.

De todos modos, la habilitación que finalmente permitió a las personas jurídicas actuar como verdaderos titulares de una firma electrónica con carácter general no llegó hasta la publicación del Borrador de Anteproyecto de Ley de Firma Electrónica, donde, además de permitirse expresamente tal posibilidad, se introdujo el término "firmantes" en sustitución del de "signatarios" que contemplaba el Real Decreto-Ley. Así se recogió posteriormente por la LFE, y es que, como consta en su Exposición de Motivos, "la enorme expansión que han tenido estos certificados en dicho ámbito (el tributario) en los últimos años, sin que ello haya representado aumento alguno de la litigiosidad ni de inseguridad jurídica en las transacciones, aconsejan la generalización de la titularidad de certificados por personas morales"¹⁵⁵. En cualquier caso, como añade, "los certificados electrónicos de personas jurídicas no alteran la legislación civil y mercantil en cuanto a la figura del representante orgánico o voluntario", del mismo modo que "no sustituyen a los certificados electrónicos que se expidan a personas físicas en los que se reflejen dichas relaciones de representación".

Además, la LFE no sólo admitió tal posibilidad sino que amplió la expedición de los certificados electrónicos a las entidades sin personalidad jurídica reconocidas en el artículo 33 de la LGT de 1963 (en la actualidad, artículo 35.4 de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹⁵⁶), aunque, en estos casos, volvió a limitar su utilización al ámbito tributario. Dicha habilitación se encontraba prevista en su Disposición adicional tercera, donde se derivaba el desarrollo de su régimen normativo al Ministro de Hacienda. En su cumplimiento, se dictó la Orden EHA/3256/2004, de 30 de septiembre, la cual justificaba el reconocimiento de tal posibilidad en su Exposición de Motivos entendiéndolo que el número e importancia de dichas entidades "hacen imprescindible encontrar una fórmula que les permita utilizar la vía telemática en sus relaciones tributarias, salvando el obstáculo de la representación de la entidad" y que les posibilite disponer "de las mismas facilidades y servicios que se ofrecen al resto de obligados tributarios".

De cualquier forma, debe destacarse, por último, que, a pesar de que las personas jurídicas puedan ser titulares de una firma electrónica con carácter general, el artículo 7 de la LFE señala que quien lo debe solicitar es una persona física (concretamente su administrador o su representante legal o voluntario con poder suficiente para hacerlo), la

¹⁵⁵ Así lo ha reconocido también el artículo 15 de la LAECSP o el 10.2 del reciente RD 1671/2009, el cual señala que "las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica podrán utilizar sistemas de firma electrónica de persona jurídica o entidades sin personalidad jurídica para todos aquellos procedimientos y actuaciones de la Administración General del Estado para los que se admitan".

¹⁵⁶ Estas entidades sin personalidad jurídica reconocidas como obligados tributarios son las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición; pues, a pesar de carecer de personalidad jurídica, pueden estar obligados a pagar un tributo si su ley reguladora así lo prevé.

cual, además de constar identificada como tal en el certificado, será la responsable de su utilización (sin perjuicio, obviamente, de que pueda ser utilizado por otras personas físicas)¹⁵⁷. Asimismo, debe resaltarse que, de cara a terceros, la Ley ha limitado su uso a los actos entre la persona jurídica a aquellos que constituyan el giro o tráfico ordinario de la entidad, admitiendo, además, la fijación de límites cuantitativos o cualitativos en cada caso concreto. Así, igual que ocurre en la regulación del Código de Comercio con la vinculación frente a terceros de los actos de comercio realizados por el factor del establecimiento, el giro o tráfico ordinario ha sido el límite elegido para hacer viable la utilización generalizada de dichos certificados, logrando, de este modo, el equilibrio con la prudencia necesaria para evitar el nacimiento de obligaciones incontrolables frente a terceros derivadas de una mala utilización de los datos de creación de firma.

De todos modos, ya sea el titular de la firma una persona física, jurídica o una entidad sin personalidad jurídica, los rasgos principales de las firmas electrónicas se mantienen, y es que para asegurar la identificación del usuario y la plena garantía de que las actuaciones sólo puedan ser modificadas por el emisor y consultadas por los destinatarios, siempre será necesario haber obtenido previamente un certificado digital de identificación.

Así pues, una vez vistos y analizados todos los elementos que forman parte del funcionamiento de la firma electrónica, procede entrar a analizar los diferentes sistemas que ha admitido la Administración tributaria.

4.1.7. Los sistemas de firma electrónica admitidos por la Administración tributaria

Mientras que el artículo 15.1 de la Ley 11/2007 señala que las Administraciones podrán utilizar sistemas de firma electrónica avanzada para identificarse y autenticar sus documentos, el artículo 16.1 reconoce que también podrán admitir otros sistemas como claves concertadas en un registro previo, aportación de información conocida por ambas partes u otros sistemas no criptográficos, si bien estos últimos deberán estar expresamente justificados acorde con los datos e intereses afectados.

En el ámbito tributario, la normativa al respecto ha venido fijada por la Orden HAC/1181/2003, de 12 de mayo, por la que se establecen normas específicas sobre el uso de la firma electrónica en las relaciones tributarias por medios electrónicos, informáticos y telemáticos con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la cual empieza señalando en su primer apartado que “la Agencia Estatal de la Administración Tributaria admitirá, en los términos establecidos en el ordenamiento jurídico, sistemas de firma electrónica adecuados para garantizar, en sus relaciones con los contribuyentes y ciudadanos por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, la autenticidad y, en su caso, la integridad de los documentos electrónicos”. En concreto, como establece su segundo apartado, “se admitirán los sistemas de firma digital o numérica, basados en criptografía asimétrica de clave pública, o cualquier otra firma electrónica avanzada, cuando resulte necesario garantizar la autenticidad e integridad del documento electrónico”, si bien el apartado 3 recalca la admisión de “cualquier sistema de firma electrónica” señalando que requerirá su compatibilidad con los medios

¹⁵⁷ En estos casos, y aunque repetir, en su caso, contra quien lo hubiera utilizado, la persona responsable del uso indebido del certificado seguirá siendo la persona física a la que se concedió, por lo que, en caso de que deje de formar parte de la persona jurídica, se deberán tomar las medidas oportunas que acabarán con la extinción del mismo por criterios de seguridad.

técnicos de que aquella disponga y, cuando se trate de procedimientos tributarios, la previa aprobación de los programas y aplicaciones que vayan a utilizarse y la difusión pública de sus características.

Sin embargo, y a pesar de reconocer la posibilidad de utilizar cualquier sistema, las únicas condiciones que establece para su utilización sólo son en relación con las firmas electrónicas reconocidas, las cuales denomina “digitales o numéricas”. En este sentido, su segundo apartado establece que deberán permitir la generación de firmas electrónicas avanzadas y sus datos de creación y verificación no podrán ser de longitud inferior a la publicada por la AEAT en su web, del mismo modo que señala deberán estar generadas por un dispositivo seguro de creación de firma y que deberán emplear certificados electrónicos para vincular sus datos de verificación al signatario confirmando su identidad (los cuales, como señala su tercer apartado, tendrán que poder calificarse como reconocidos).

Así pues, las únicas características que fija en relación con los certificados también se limitan a los de este tipo, de modo que, reproduciendo el artículo 11.2 de la LFE, su tercer apartado señala su contenido mínimo. Además, ofrece una regulación detallada acerca de sus aspectos formales, delimitando así las longitudes mínimas que deberá tener tanto su clave pública como la clave del propio certificado de la Autoridad Certificadora (fijándose en 512 bits y 1024 bits, respectivamente) y estableciendo que, además de permitir el uso de la firma digital, deberán de estar basados en la recomendación X.509 v3 del ITU-T (*International Telecommunications Union-Telecommunication*). De igual forma, apunta que nunca se podrá adjuntar ningún certificado de atributos y añade la obligación de comunicar a la Administración tributaria la parte pública del certificado de la Autoridad Certificadora asociada a la firma que incorporan los certificados emitidos por ella en formato PKCS#7. Además, limita que su Número de Serie, al representarse en notación hexadecimal, no podrá superar los 32 caracteres hexadecimales y, sumado al contenido del certificado del emisor, no podrá ser superior de los 247 bytes.

En cualquier caso, el apartado 5 establece que la competencia para admitir el uso de los certificados electrónicos en la Administración tributaria corresponde a la AEAT, para lo cual deberá seguirse el procedimiento establecido por la Resolución de 24 de julio de 2003 de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Sin embargo, cuando se trate de admitir certificados para las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, también deberán tenerse en cuenta las especificaciones de la Orden EHA/3256/2004.

En relación con su utilización, los trámites en los que se requiera se mostrará en pantalla una ventana donde aparecerá el certificado correspondiente para que se acepte y se pueda seguir con la operación hasta su envío o presentación, momento en el cual se requerirá de nuevo su aceptación para poder firmar los datos y transmitirlos de forma segura. En el resto de sistemas admitidos el funcionamiento será mucho más simple, y es que las aplicaciones que los utilizan suelen requerir únicamente la introducción de datos personales de identificación (como los apellidos o el DNI) o datos que sólo conozcan el interesado y la Administración (como puede ser un código previamente facilitado o la cantidad de una casilla concreta de una declaración)¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Entre otros, este sistema se utiliza en trámites como la solicitud de certificaciones de renta, la solicitud, modificación y confirmación del borrador de la declaración del IRPF o la solicitud de cita previa, donde,

Vistos así los diferentes sistemas de firma electrónica admitidos por la Administración tributaria y la regulación de sus efectos, podría darse por finalizado este apartado dedicado al análisis general de la firma digital, si bien no puede darse por completado sin antes dedicar un último punto al DNI electrónico (puesto que, además de constituir otra de las novedades de la LFE, se ha concebido como la solución idónea para la generalización definitiva de los certificados electrónicos).

4.1.8. El DNI electrónico

Uno de los principales presupuestos para que el asentamiento definitivo de la Administración electrónica pueda ser realidad es la generalización de la utilización de la firma y los certificados electrónicos, lo cual empezó ya a potenciarse con la introducción de la libre competencia en el ámbito de los prestadores de servicios de certificación por parte del Real Decreto-Ley 14/1999. No obstante, y aunque ello supuso un aumento más que notable de la oferta existente y facilitó, en gran medida, su obtención, los trámites para su solicitud, instalación y utilización seguían resultando complicados para la mayor parte de personas profanas, de modo que, con el fin de simplificarlos y evitar cualquier tipo de exclusión social, se ha apostado finalmente por el reconocimiento del e-DNI como posible solución¹⁵⁹.

Así, bajo la finalidad de generalizar el uso de instrumentos seguros de comunicación electrónica capaces de conferir la misma integridad y autenticidad que los medios físicos, la Ley 59/2003 dedicó su Capítulo III (artículos 15 y 16) a establecer su marco jurídico básico, definiéndolo en el artículo 15.1 como “el documento nacional de identidad que acredita electrónicamente la identidad personal de su titular y permite la firma electrónica de documentos”.

Partiendo de dicha definición, puede observarse, ya de entrada, la principal diferencia que guarda este nuevo DNI respecto el tradicional, pues, si bien la acreditación de la identidad también era la principal razón de ser de este último (función que también cumplen otros documentos oficiales como el pasaporte o el permiso de conducir), la posibilidad de firmar electrónicamente documentos constituye una auténtica novedad. Por ello, resulta lógico pensar que dicha divergencia quedará también reflejada en su formato, y es que, si bien el e-DNI consiste en una tarjeta de policarbonato en la que constan los mismos datos que en el DNI tradicional (aunque la fotografía, la huella dactilar y la firma manuscrita se encuentran digitalizadas), posee un novedoso chip en el anverso que, además de almacenar la información mencionada en formato electrónico¹⁶⁰, contiene el certificado de firma electrónica reconocida y el certificado electrónico de autenticación.

si bien es posible operar mediante certificado electrónico, también se permite proceder indicando simplemente el primer apellido del interesado y la cantidad de una casilla en concreto de su declaración de renta del año anterior o, evidentemente, su condición de no declarante.

¹⁵⁹ Dicha medida se enmarca dentro de las actuaciones encaminadas a dar cumplimiento al artículo 8.1 de la Ley 11/2007, el cual obliga a las Administraciones públicas a garantizar el acceso a los servicios electrónicos a todos los ciudadanos con absoluta independencia de sus circunstancias personales.

¹⁶⁰ En un principio, el contenido electrónico de toda esta información personal generó fuertes críticas con base en que afectaba a la intimidad de las personas, por lo que finalmente se permitió que los titulares que lo deseen puedan renunciar a tal posibilidad (y es que la activación del mencionado chip es de carácter voluntario).

Este chip, que también contiene las claves privadas para su activación opcional y el certificado electrónico de la autoridad emisora, será el que permitirá cifrar toda la información que el titular envíe electrónicamente con la clave privada de su firma, garantizando así su procedencia y confidencialidad (ya únicamente podrá ser descifrada mediante de la correspondiente clave pública que poseerá el receptor) y la identidad de su emisor (gracias, como se ha visto, al certificado de autenticidad).

Siguiendo con su regulación, y a pesar de la importancia de su reconocimiento, el resto de previsiones de la LFE se limitaron a establecer su marco normativo básico, y es que, por lo que respecta al artículo 15, únicamente añadió la obligación de todas las personas físicas y jurídicas (públicas y privadas) de reconocer su eficacia para acreditar la identidad y los demás datos personales del titular que contiene y para garantizar la identidad del firmante y la integridad de los documentos firmados con sus dispositivos de firma electrónica. Por su parte, el artículo 16 sólo atribuyó la competencia para su expedición al Ministerio del Interior, y, aunque contempló que los órganos que se determinasen competentes deberían cumplir con los mismos deberes que el resto de prestadores de servicios de certificación expedidores de certificados reconocidos, les eximió expresamente de la obligación de constituir un seguro de responsabilidad civil por importe de, al menos, 3.000.000 de euros.

Sin embargo, y para intentar mantener la igualdad con el resto de sistemas de firma electrónica, también incorporó una inédita obligación para la AGE, donde se le exigió que, en la medida de lo posible, debería emplear sistemas que garantizaran la compatibilidad de sus instrumentos de firma electrónica con el resto de dispositivos y productos de firma electrónica generalmente aceptados. Así pues, como resume PLAZA PENEDÉS, la Ley 59/2007 se limitó a reconocer la utilización del e-DNI como certificado de usuario en la firma electrónica de documentos y como medio de identificación en cualquier procedimiento administrativo, remitiendo implícitamente el desarrollo de su régimen jurídico a normativa posterior¹⁶¹.

Por ello, y con el fin de aglutinar las diferentes disposiciones reglamentarias que regulaban el DNI tradicional (algunas de las cuales eran de fechas incluso anteriores a la Constitución), se aprobó posteriormente el Real Decreto 1553/2005, de 23 de diciembre, por el que se regula la expedición del Documento Nacional de Identidad y sus certificados de firma electrónica, el cual, además de reproducir las disposiciones ya contempladas por la LFE, añadió algunas previsiones importantes. En este sentido, y tras reconocer el derecho de todos los españoles a la obtención del DNI (artículo 2), fijó el procedimiento para su expedición (artículos 4 y 5), del mismo modo que detalló algunas de sus características (como su formato- artículo 10- o su contenido –artículo 11-) y estableció la regulación de su validez (artículo 12).

En relación con este último aspecto es importante destacar que, a diferencia de la vigencia del DNI tradicional (que es de 5 años cuando el titular no haya cumplido los treinta al momento de la expedición o renovación, de 10 años cuando el titular haya cumplido los treinta y no haya alcanzado los setenta e indefinida cuando el titular haya cumplido los setenta años), el período de validez del certificado electrónico del e-DNI tan sólo de 30 meses, si bien es relevante puntualizar que su extinción no conllevará la pérdida de vigencia del DNI que acompaña. Esta diferencia temporal se explica como

¹⁶¹ PLAZA PENEDÉS, J.: *La Ley 59/2003, de Firma Electrónica*, RADNT, nº 6, 2004., pág. 174.

otra de las medidas de seguridad que ofrece el DNI electrónico, y es que, teniendo en cuenta la velocidad con la que avanza la tecnológica, se consideró adecuado establecer un período de validez menor sin que ello comportara la obligación de renovar con mayor frecuencia el DNI.

Finalmente, el régimen jurídico del e-DNI ha venido completado por la Ley 11/2007, donde destaca especialmente el primer reconocimiento expreso del derecho de todas las personas físicas a obtener los medios de identificación electrónica necesarios y a la utilización de “los sistemas de firma electrónica del Documento Nacional de Identidad para cualquier trámite electrónico con cualquier Administración Pública” (artículo 6.2.g)). Sin embargo, esto no ha sido más que la reiteración del implícito derecho a su obtención que ya reconocía el RD, lo mismo que ha pasado en relación con la obligación de su admisión por parte de las Administraciones Públicas que fijaba la LFE (la cual remarca en su artículo 13 -al hablar de las formas de identificación y autenticación ante la Administración-, en su artículo 14 -dedicado específicamente a su regulación- y en su artículo 15 -que versa sobre la utilización de los sistemas de firma electrónica avanzada-).

No obstante, lo que sí deben resaltarse son las reformas que ha introducido al Real Decreto 1553/2005, donde, con el fin de incentivar y fomentar su obtención, ha modificado la cuota tributaria exigible para su expedición fijándola en la misma que se reclama para el DNI tradicional (6,70 euros). Asimismo, ha establecido la exoneración del pago de la correspondiente tasa a quienes tuvieran que renovarlo preceptivamente durante el plazo de vigencia por variación de alguno dato, cargando los costes que puedan exceder en ambos casos a los Presupuestos Generales del Estado.

Además, parece que ha dejado clara su configuración como sistema de firma preferente, y es que, además de recalcar su obtención como un derecho específico, ha dedicado un precepto específico a obligar a las Administraciones públicas a su reconocimiento “en todo caso y con carácter universal” (artículo 14). De este modo, ha establecido un régimen diferente para su admisión respecto la del resto de sistemas de firma, pues los sistemas de firma electrónica avanzada requieren la aceptación expresa (artículo 15) y el resto (cuyo uso sólo procederá en los trámites que no exijan el nivel de seguridad que ofrecen los certificados electrónicos) deberán contar, además, con la justificación de su necesidad, la conveniencia de su utilización y la determinación de sus condiciones de uso (artículo 16). Asimismo, la LAECSP lo destaca expresamente del resto de certificados electrónicos tanto en el punto VI de su Exposición de Motivos como en los artículos 13.2 y 15, del mismo modo que es el primer sistema de firma que menciona y del que establece su regulación (que, como se ha visto, también se hace en un artículo propio –el 14-).

Por ello, tanto por la preferencia normativa como por las propias características del DNI electrónico, quedan puestas de manifiesto las ventajas que conlleva su incorporación como sistema de firma electrónica, especialmente por lo que respecta al fin general de potenciar su generalización¹⁶². En este sentido, su obtención es tan simple como solicitar su activación inmediata en el momento de expedición del DNI (trámite que

¹⁶² Entre otros, así se lo entiende VÁZQUEZ, quien señala expresamente que la incorporación del e-DNI “es un paso muy importante en la dirección de la sociedad de la información”. (VÁZQUEZ MAGÁN, J.: *Proyectos informáticos e informática corporativa de la AEAT*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009, pág. 293).

deben realizar de forma preceptiva todos los ciudadanos españoles), del mismo modo que, al ser el Ministerio del Interior la autoridad responsable de su emisión y al contar con las medidas de seguridad más avanzadas¹⁶³, se aumenta claramente la confianza de los ciudadanos en las interacciones electrónicas.

Asimismo, la amplia aceptación social del DNI¹⁶⁴ ha conllevado su utilización generalizada como medio de identificación tanto en el ámbito público como privado¹⁶⁵, de modo que, además de velar para evitar cualquier tipo de exclusión social en el funcionamiento de la Administración electrónica y de reducir al mínimo los problemas de interoperabilidad, su incorporación también permite que se extienda el uso de esta vía y se asiente definitivamente la nueva sociedad de la información y el conocimiento¹⁶⁶. Por último, no debe olvidarse que la normativa obliga tanto a la Administración como al resto de personas físicas y jurídicas al reconocimiento de su eficacia, por lo que su utilización se sitúa en clara ventaja respecto al resto de sistemas de firma electrónica teniendo en cuenta que, además de no ser de expedición inmediata, la admisión de su validez debe solicitarse y aceptarse expresamente.

Sin embargo, y a pesar de que pueda aportar grandes beneficios, la incorporación del e-DNI no ha sido sencilla, y es que han ido apareciendo una serie de obstáculos que han ido frenando la generalización de su expedición y que aún crean problemas para su plena utilización. En este sentido, destacan, en primer lugar, los obstáculos relativos a sus elevados costes de implantación, los cuales superaron, y con creces, los presupuestos inicialmente destinados. Así, debido a que su incorporación era uno de los doce compromisos que adquirió el gobierno español con el Plan de Acción InfoXXI 2001-2003, se preveía un coste de implantación progresiva de 148,9 millones de euros (12,8 en tecnología, 37,2 en equipamiento y 98,9 en producción de tarjetas preimpresas), si bien el 17 de marzo de 2006 (día en el que se expidió el primer ejemplar) la inversión global ascendía ya a 220 millones de euros y, un año más tarde (cuando aún no se había hecho del todo extensiva), superaba ya los 314 millones¹⁶⁷. De

¹⁶³ A modo de detalle, sus medidas de seguridad pueden dividirse en tres grupos en función de su nivel de protección: holograma, tinta ópticamente variable, imagen láser cambiante, letras táctiles, datos gravados con láser, estructuras en relieve e hilo de seguridad embebido en el papel, por un lado; tintas reactivas a los rayos ultra violeta, microtexto e imágenes codificadas, por otro; y medidas biométricas perceptibles en laboratorio junto con las criptográficas (donde, entre otras, destaca que sus claves de encriptación son de 2.058 bits en lugar de los 1.024 del resto de certificados) en tercer lugar.

¹⁶⁴ A modo de ejemplo, como consta en el Plan de Choque para el Impulso de la Administración Electrónica en España, se estima que más del 90% de bases de datos que contienen información sobre personas tienen como clave principal el DNI. (*Plan de Choque para el impulso de la Administración Electrónica en España*, aprobado conjuntamente por los Ministros de Ciencia y Tecnología y de Administraciones Públicas el 8 de mayo de 2003, pág. 14).

¹⁶⁵ En este sentido, existen ya varias entidades privadas que han empezado a apostar por su utilización (como es el caso de Caja Galicia o Caja Madrid), donde se ha permitido su uso como medio de sustitución de las tarjetas de crédito en sus cajeros.

¹⁶⁶ Además, como pone de manifiesto CANO, los principales problemas de exclusión social que podía plantear la acreditación de la personalidad mediante la firma avanzada se planteaban principalmente en las personas físicas, por lo que, teniendo en cuenta que por el mero hecho de obtener el DNI los ciudadanos ya van a tener una firma digital de tales características, se “hace innecesario que, ante la gran cantidad de personas físicas que se relacionan con nosotros (la Administración tributaria), debamos promover o incentivar la obtención de certificados de usuario actualmente en uso”. (CANO GARCÍA, J.: *Aspectos generales de la Administración electrónica tributaria estatal*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009, págs. 251 y 252).

¹⁶⁷ No obstante, en marzo de 2007 la posibilidad de expedición se había ampliado ya a 47 oficinas de Documentación y Extranjería de la Dirección General de la Policía y la Guardia Civil que expidieron más

todos modos, ello no ha impedido que finalmente se haya extendiendo su expedición a toda España, siendo así el único de los obstáculos que se ha visto plenamente superado.

Por su parte, el segundo de los problemas que se ha planteado y que sigue dificultando su uso es la necesidad de disponer de un lector especial para poder acceder a la información contenida en su chip, lo cual, teniendo en cuenta que el resto de sus certificados de usuario pueden descargarse y utilizarse directamente desde Internet, lo sitúa en clara desventaja. Así, y aunque se espera que en un futuro próximo dichos lectores vengán ya incorporados en los ordenadores, actualmente tienen que adquirirse expresamente y conectarse a través de PCMCIA o USB.

El tercero de los inconvenientes ha aparecido en relación con las discusiones que se han generado en torno a la poca protección que ofrece ante la posibilidad de uso fraudulento por parte de terceros, y es que, a diferencia de lo que ocurre con el PUK (donde en caso de pérdida del código PIN se utiliza la obtención de la huella en forma electrónica como método de autenticación del firmante –que, a su vez, viene encriptada con una serie de claves que sólo posee el Ministerio del Interior con el fin de protegerla-), la clave privada de su firma digital consiste simplemente en un conjunto de dígitos alfanuméricos. Sin embargo, claro está que el titular debe actuar con la diligencia necesaria para mantener en secreto dicha clave, del mismo modo que podrá solicitar la inmediata suspensión o anulación del certificado ante la menor duda de su pérdida de confidencialidad (artículos 8 y 9 de la LFE).

Finalmente, deben destacarse las fuertes críticas que han surgido a raíz de su regulación, entre las que destacan principalmente las que la conciben como una clara amenaza al principio de libre competencia que impera en la prestación de servicios de certificación. En este sentido, además de ser el mecanismo de firma electrónica que actualmente ofrece una mayor seguridad y de la obligación de todas las personas físicas a poseer un DNI, la obligación de reconocer directamente su validez tanto por parte de las personas físicas y jurídicas como por la propia Administración y la atribución exclusiva de su expedición al Ministerio del Interior han dejado en clara desventaja al resto de sistemas reconocidos, lo cual, añadiendo la configuración preferente que le da la Ley 11/2007, también plantea serios problemas en relación con la prohibición de discriminación por la elección tecnológica del artículo 41 de la LAECSP¹⁶⁸.

Además, algunos autores han destacado el ataque que supone el artículo 16.1 de la LFE a los principios de objetividad, transparencia, no discriminación y libre prestación de estos servicios señalados en el artículo 5.3 de la misma, y es que, si bien es evidente que la Administración no debe prestar garantías ante sí misma, la exención de tener que aportar la garantía de tres millones de euros provoca claras desigualdades. En este sentido, como señala FERNÁNDEZ DOMINGO, si ya es suficientemente devastador

de 420.000 ejemplares, las cuales se encontraban en las comunidades de Castilla y León, Cantabria, Galicia, Asturias, Aragón, La Rioja, Navarra, Canarias, Ceuta, Melilla e Illes Balears.

¹⁶⁸ Al respecto, ALAMILLO y URIOS llegan incluso a afirmar que “la configuración actual del DNI viola la Constitución española y la libertad de empresa en el marco de una economía de mercado (...), creando un monopolio de hecho absolutamente prohibido”. (ALAMILLO, I. y URIOS, X.: *Comentario crítico de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica*, RCE, nº 46, 2004, pág. 42).

introducir la actuación de un Ministerio en un ámbito de libre competencia, aún lo es más si se permite que actúe utilizando sus privilegios y no en sede de igualdad¹⁶⁹.

Por ello, otra de las críticas que más se ha reprochado a dicha normativa ha sido la falta de previsiones para proteger el principio de libre competencia o la prohibición de utilización exclusiva del e-DNI (a no ser, evidentemente, que las características de un supuesto así lo justifiquen), puesto que, además de los prestadores de servicios de certificación, se está discriminando a las personas jurídicas y a todas aquellas personas físicas a las que la Ley no permite su obtención y que, no obstante, pueden tener que realizar algún trámite con la Administración.

No obstante, tal y como consta en diversos documentos públicos, la respuesta que ha dado la Administración a todos estos reproches es que la generalización del uso de los certificados de usuario que se está consiguiendo con su implantación precisamente fomentará la utilización de la firma electrónica (tanto dentro como fuera del ámbito administrativo), por lo que, en realidad, el impulso para su uso está contribuyendo al crecimiento del mercado de los servicios de certificación y no a su desaparición. Además, constituye un instrumento capaz de ser utilizado como un medio de identificación para el registro necesario en la expedición de certificados por parte de prestadores privados evitándoles así las fuertes inversiones en infraestructuras de registro¹⁷⁰, del mismo modo tampoco debe olvidarse que sus prestaciones se limitan a certificar la identidad de una persona y autenticar su voluntad (lo cual conlleva que la prestación de otros servicios adicionales -como el sellado del tiempo- quede libre y sea un campo en el que las empresas privadas de certificación se puedan especializar)¹⁷¹.

Sin embargo, y como se apuntaba, sería cuanto menos deseable que se adoptaran algunas disposiciones de protección para el resto de sistemas de firma electrónica admitidos, obligando, por ejemplo, a reconocer su procedencia cuando se cumplan los requisitos previstos o remarcando que la imposición del reconocimiento del e-DNI será sin perjuicio de los otros sistemas de firma reconocidos. No obstante, también sería conveniente que, para acabar con los problemas que genera la necesidad de un lector especial para su uso, se adoptaran campañas de distribución pública, ya fuera sufragando totalmente de su coste o cubriéndolo de forma parcial.

De todos modos, de lo que no hay duda es de que la utilización del DNI electrónico se ha revelado como una herramienta más que idónea para generalizar el uso de la firma electrónica y, consecuentemente, la actuación electrónica ciudadana tanto dentro de la Administración como fuera de la misma, lo cual son dos presupuestos ineludibles tanto para el asentamiento definitivo de la e-Administración como de la nueva sociedad de la información y el conocimiento.

Así pues, dando por finalizado con estas últimas consideraciones el análisis general de la firma electrónica, procede entrar ahora a estudiar las principales aplicaciones que han

¹⁶⁹ FERNÁNDEZ DOMINGO, J. I.: *La Firma Electrónica (Aspectos de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre)*, cit., pág. 74.

¹⁷⁰ Entre otros, así consta en la Guía básica del DNI electrónico, la cual se encuentra disponible en la web http://www.dnielectronico.es/Guia_Basica/guia.html. (Fecha de consulta: 30 de mayo de 2008).

¹⁷¹ Entre otros, así lo afirma MARTÍNEZ DELGADO, I.: *Identificación y autenticación*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 340.

tenido las nuevas tecnologías en el ámbito de la Administración tributaria, si bien antes deben hacerse unas breves observaciones generales en relación con la utilización administrativa de las TIC.

4.2. Aspectos generales de la utilización de las TIC por parte de la Administración tributaria

Antes de entrar en el análisis de las principales aplicaciones que han tenido las TIC en el seno de la Administración tributaria, debe centrarse la atención en algunos aspectos generales que afectan a su totalidad, valorando así la obligación de disponer e incorporar los nuevos medios y, en especial, del *software* libre, la posibilidad de imposición de la vía electrónica a los obligados tributarios, la aprobación de los programas y las aplicaciones informáticas que se quieran utilizar y la posibilidad de actuación automatizada.

4.2.1. La obligación de disponer de los medios técnicos por parte de la Administración tributaria y la utilización del software libre

A pesar de que la LRJPAC pretendiera impulsar la utilización de las nuevas tecnologías y la LGT de 2003 intentara modernizar los procedimientos tributarios, la efectiva implantación material de tales medios no llegó hasta la aprobación de la Ley 11/2007, la cual, a través del reconocimiento del derecho de la ciudadanía a relacionarse electrónicamente con la Administración, instauró la correlativa obligación administrativa de disponer de los medios necesarios. Sin embargo, como acertadamente señala BAUZA, dicha disposición no sólo es de índole tecnológica, sino que también debe concebirse desde el punto de vista físico o material. Por ello, y al margen de tener que disponer de los medios suficientes, la Administración también está obligada a poseer modelos normalizados de documentos electrónicos, y es que la “intensidad del tratamiento automatizado de la información en las Administraciones Públicas es tal, que una comunicación ordinaria al margen de una aplicación específica puede resultar no legible para la Administración”¹⁷².

Además, y a pesar de que no se encuentre jurídicamente obligada, también sería muy deseable que, en aras a garantizar el máximo acceso telemático que exige el artículo 8.1 de la LAECSP, permitiera, como mínimo, la utilización de cualquier sistema operativo, lo cual evitaría barreras técnicas e incompatibilidades, garantizaría una mayor interoperabilidad e impediría la generación de cualquier tipo de restricción o discriminación en las relaciones con la ciudadanía (obligación que señalada en los artículos 4.b) o 41 de la Ley 11/2007). Sin embargo, bien es cierto que dicha conveniencia no puede llegar a implicar la permisón de uso cualquier sistema y aplicación disponible, aunque, a tales efectos, sería más que adecuado que la Administración apostara seriamente por la utilización de programas de *software* libre¹⁷³.

¹⁷² BAUZÁ MARTORELL, F. J.: *Procedimiento administrativo electrónico*, Comares, Granada, 2003, págs. 52, 53 y 79.

¹⁷³ Al respecto, VALERO incluso llega a afirmar que existe el derecho a que la Administración no establezca obstáculos de carácter técnico basados en la incompatibilidad de los programas y aplicaciones que no respondan al uso de estándares abiertos. (VALERO TORRIJOS, J. y SÁNCHEZ MARTÍNEZ, D.: *Protección de datos personales, DNI-e y prestación de servicios de certificación: ¿un obstáculo para la e-Administración?*, cit., pág. 52).

Este tipo de *software*, de adquisición normalmente gratuita a través de Internet (aunque algunas veces también puede ser vendido comercialmente conservando su carácter abierto), se caracteriza principalmente por la posibilidad de acceder y modificar su código fuente, es decir, por permitir observar cómo ha sido diseñado un programa y proceder a su uso, copia, redistribución, descompilación, desensamblación, modificación o incluso su traducción a otras lenguas¹⁷⁴. Así, siempre que se acompañe de la correspondiente publicación del nuevo código fuente, es posible realizar cambios y mejoras a dichos programas para adaptarlos a cualquier necesidad¹⁷⁵, lo cual es el hecho básico que lo diferencia del *software* privado.

En este último, las licencias de propiedad que le son propias únicamente permiten la ejecución de los diversos programas, y es que, además de no hacer público el código fuente, la normativa de propiedad intelectual reserva a su titular la mayoría de derechos de modificación, duplicación y redistribución (lo cual no tiene otra finalidad que la de evitar cualquier tipo de competencia basada en la creación de productos similares).

Por ello, ya de entrada, resulta mucho más adecuada la utilización administrativa del *software* libre, puesto que, aparte de no existir derechos que impongan restricciones y de su menor coste, ofrece la plena libertad de distribución y su utilización para cualquier propósito que se desee. En este sentido, DELGADO y OLIVER profundizan aún más y concretan que las principales razones que justifican su mayor conveniencia se centran en las cuatro grandes libertades que permite: “libertad de ejecutar el programa con cualquier propósito (privado, educativo, público, comercial, etc.); libertad de estudiar y modificar el programa (para lo cual es necesario poder acceder al código fuente); libertad de copiar el programa; y libertad de mejorar dicho programa y hacer públicas las mejoras, de forma que se beneficie toda la sociedad”¹⁷⁶.

No obstante, su procedimiento de innovación tecnológica es otra de las claras ventajas, y es que, igual que ocurre en el ámbito académico y científico, el trabajo cooperativo y la divulgación de resultados son la base para el avance y la innovación. De hecho, la importancia de proteger y mantener este proceso de desarrollo ha estado incluso reconocida por la UNESCO, la cual ha señalado, en su informe *Hacia las sociedades del conocimiento* del año 2005, que “la existencia de un dominio público del conocimiento es tan importante para la creación de saber como el incentivo aportado por la protección de la libertad intelectual, ya que permite a cada nuevo creador de conocimientos servirse de los recursos comunes”. Por ello, “recurrir en exceso a la

¹⁷⁴ Al respecto, DELGADO y OLIVER definen el código fuente como un conjunto de instrucciones que componen cualquier aplicación informática, las cuales, convenientemente procesadas, generan un programa que el ordenador puede ejecutar. De este modo, sin acceso al mismo, no se puede observar como ha estado diseñado ni realizarse ninguna modificación, sino que lo que únicamente se permite es su ejecución. (DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Administración tributaria electrónica y software libre*, RIF, nº 75, 2006, págs. 22 y 23).

¹⁷⁵ La obligación de publicar el código fuente de cualquier modificación que se realice es lo que diferencia principalmente el *software* libre del código abierto. Esta diferencia, que puede parecer irrelevante, tiene grandes consecuencias, y es que obligando a publicar los códigos fuente de las modificaciones realizadas se asegura que todos los trabajos derivados de un *software* libre continuarán siendo libres y que nadie (a diferencia de lo que puede pasar con el código abierto) se los podrá apropiar. Es el mecanismo de protección del bien común que da sentido al sistema (los códigos fuente), el cual lo dota, además, de un carácter social y ético del que en gran parte carece el código abierto.

¹⁷⁶ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Administración tributaria electrónica y software libre*, cit., pág. 23.

protección de la propiedad intelectual puede ser contraproducente, ya que al reforzarla no se consigue promover la innovación de modo automático”¹⁷⁷.

Un buen ejemplo de esta importancia es la extensión y el enorme desarrollo que ha experimentado Internet, puesto que sin la existencia del *software* libre probablemente no habría tenido lugar. De este modo, y teniendo en cuenta que dicho desarrollo es de ámbito mundial, debe añadirse que, además de fomentar la innovación, el procedimiento de avance del *software* libre cuenta con la participación de colaboradores cualificados y grandes expertos en la materia, por lo que otro de los beneficios que se le atribuye es que, a la larga, acaba ofreciendo una mejor calidad que el de propiedad.

Asimismo, dado que el conocimiento de su código fuente permite un proceso de revisión pública constante, la detección y corrección de errores se solventa mucho antes que en los casos donde es el propietario quien debe percatarse de los mismos e invertir los recursos necesarios para repararlos, hecho que también conlleva una dependencia absoluta del mismo puesto que cualquier actualización, corrección o mejora está sujeta a su voluntad¹⁷⁸. En este sentido, el *software* libre también evita que aspectos como la traducción a lenguas minoritarias dependan de sus niveles de rentabilidad, si bien, de todos modos, su capacidad de adaptación para ajustarse a las necesidades concretas de cada caso no tiene comparación.

Por otra parte, teniendo en cuenta que la mayor parte de *software* privados son producidos en el extranjero (de forma que sólo repercuten económicamente en España en relación con sus márgenes de distribución), el acceso al código fuente que ofrece el *software* libre también posibilita un aumento del fomento de nuestra industria local, y es que, junto a la potenciación de la formación de profesionales en nuevas tecnologías, permite que las modificaciones y mejoras realizadas sean desarrolladas internamente en lugar de ser encargadas a empresas que trabajan en otros países con sistemas de propiedad.

Otra de las críticas que recibe esta falta de publicidad del código fuente es que, a pesar de que los titulares del *software* de propiedad no tengan ningún interés en poner en peligro la confianza en sus programas, ofrecen una menor protección de los datos personales, y es que, a través de la ocultación, se podrían introducir códigos de control remoto que pusieran en peligro la seguridad del sistema o su privacidad. Además, no debe olvidarse que, por lo que al ámbito administrativo respecta, los ciudadanos tienen derecho a conocer cómo se procesan sus datos, de la misma forma que deben conocer cómo se gestiona toda la actividad de la Administración.

Así pues, la conveniencia de apostar por la utilización del *software* libre en esta esfera parece clara, y es que, como señala MAS, su utilización “representa una oportunidad sin precedentes para el desarrollo de la sociedad de la información”. Por ello, es más que esperable que “los ejemplos de Administraciones que empiezan a combinar *software* de

¹⁷⁷ *Hacia las sociedades del conocimiento*, Ediciones UNESCO, 2005, pág. 194. Disponible en: <http://www.unesco.org/es/worldreport>. (Fecha de consulta: 5 de marzo de 2008).

¹⁷⁸ Al respecto se pronuncia MAS, quien, después de remarcar que “la libertad y el control que proporciona el *software* libre para realizar modificaciones, distribuirlas y desvincularse de un único proveedor son atractivas para cualquier Administración”, recalca que bajo ningún concepto se deberían “aceptar soluciones tecnológicas para las que sólo existiera un único proveedor”. (MAS HERNÁNDEZ, J.: *Software libre en el sector público*, Universitat Oberta de Catalunya (artículo en línea), 2003, pág. 5. Disponible en: <http://www.uoc.edu/dt/20327/index.html>). (Fecha de consulta: 16 de abril de 2008).

propiedad con libre o a usar *software* libre exclusivamente sean cada vez más frecuentes”¹⁷⁹.

Además, teniendo en cuenta que la Administración es un ente generador y receptor de *software*, el ejercicio de las cuatro libertades de que ofrece el *software* libre (ejecución, conocimiento, modificación y redistribución de los programas) podría concebirse incluso como una exigencia de varios de sus mandatos, como puede ser la transparencia, la eficacia, la independencia tecnológica, la garantía del acceso a los servicios o de la relación electrónica, la seguridad, el control sobre los programas y aplicaciones, el acceso y conservación de la información en soporte electrónico, la libertad de elección, el consumo responsable del dinero público o la propia garantía de compatibilidad entre los medios técnicos disponibles para la comunicación y la interoperabilidad. Asimismo, no hay que olvidar que la Administración está obligada a ofrecer un servicio universal, por lo que, además de no poder favorecer a un determinado fabricante y a sus respectivos clientes, debe velar por la no constitución de discriminaciones y por el pleno ejercicio de la libre competencia. Como gráficamente señalan DELGADO y OLIVER al respecto, si únicamente se previera la utilización de un *software* privado, sería como si la televisión pública sólo se pudiese ver usando televisores de un determinado fabricante¹⁸⁰, y todo esto sin entrar a discutir el riesgo que conllevaría el supeditar la conservación de toda la información administrativa a un sujeto privado (el cual podría quebrar o simplemente decidir apoyar otro *software*).

De hecho, como apuntan MAS, PALOMO, CARRERAS, FABRA y GENOVÉ, la permanencia es uno de los requisitos indispensables que deben cumplir los *software* utilizados por las Administraciones, al cual añaden la exigencia de localización (entendida como la capacidad de adaptación al entorno donde van a aplicarse) y la de seguridad (en el sentido de que deben impedir el acceso a los datos personales y demás informaciones reservadas a personas no autorizadas)¹⁸¹. Por ello, el uso del *software* libre aparece, ya no como el más adecuado, sino como el único posible, y es que, aparte de que es el único que garantiza el acceso a la información, la posibilidad de conocer y modificar libre e inmediatamente el código fuente de un programa es la única forma de asegurar su máxima adecuación y de realizar la auditoría de control necesaria tanto por parte del gobierno como de la ciudadanía.

Asimismo, debe recordarse que también constituye una obligación de los poderes públicos la promoción de las condiciones adecuadas para el definitivo asentamiento de la sociedad de la información, campo en el que el uso del *software* libre no sólo posibilita la reducción de diferencias entre los países que lideran la industria tecnológica y los que actúan como meros consumidores, sino que también constituye una oportunidad única para tratar de poner fin a la brecha digital (consiguiendo, de este modo, un acceso a las TIC generalizado e independiente del nivel económico o social).

¹⁷⁹ MAS HERNÁNDEZ, J.: *Software libre en el sector público*, cit., págs. 6 y 7.

¹⁸⁰ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Administración tributaria electrónica y software libre*, cit., pág. 38.

¹⁸¹ MAS, O.; PALOMO, L.; CARRERAS, R.; FABRA, E. y GENOVÉ, F.: *El “software” libre, el último tren de la emancipación tecnológica*, Coneixement i Societat, Revista d’Universitats, Recerca i Societat de la Informació (artículo en línea), Generalitat de Catalunya, nº 5, 2004, pág. 46. Disponible en: http://www10.gencat.net/dursi/generados/catala/departament/recurs/doc/cis05_tot.pdf. (Fecha de consulta: 3 de mayo de 2008).

En este sentido, es obvio que la utilización del *software* de propiedad alimenta e incluso aumenta las desigualdades entre Estados, y es que comporta que el desarrollo tecnológico se concentre cada vez más en las economías dominantes y que las economías más desfavorecidas no puedan ni siquiera pagar las desorbitadas licencias para su utilización. A modo de ejemplo, no hace falta incidir mucho para ver que, si el precio del *software* de propiedad para un ordenador personal oscila entre los 400 y 800 € (dependiendo de si la versión es o no profesional), un ciudadano de Vietnam debería dedicar el sueldo entero de seis meses para poder obtener una licencia de Microsoft Office y Windows XP Professional (ya que la renta per cápita en este país es de 2.100 dólares al año), por lo que, lejos de lograr un acceso equitativo y generalizado a las nuevas tecnologías, la utilización de este tipo de *software* impulsa la piratería y conduce inevitablemente a la fractura digital¹⁸².

Así pues, la Administración y los poderes públicos no sólo deben velar por la incorporación y la libre utilización del *software* libre, sino que, como señalan DELGADO y OLIVER, deben centrar su actuación en tres grandes áreas: su regulación, su promoción y su difusión¹⁸³. De hecho, debe destacarse al respecto la actuación de distintos gobiernos regionales de España, los cuales ya han empezado a desarrollar diferentes estrategias para su distribución tanto en el seno de las Administraciones como en la esfera académica. Así, y con unos resultados altamente positivos, resalta la creación de LinEx en Extremadura, de GuadaLinex en Andalucía, de LliureX en la Comunidad Valenciana, de Molinux en Castilla la Mancha, de MAX en Madrid, de Trisquel en la Comunidad de Galicia, de Linkcat en Cataluña o de Melinux en Melilla.

Sin embargo, cierto es que la mayor parte de aplicaciones administrativas actuales son aún de *software* de propiedad, aunque, obviamente, es más que previsible que se empiecen a introducir programas de *software* libre e incluso que se comience a apostar por su utilización exclusiva (especialmente en el ámbito tributario, donde, por su carácter pionero, es de esperar que se den las primeras actuaciones y el desarrollo más importante).

Sin ir más lejos, así se desprende de la “propuesta de recomendaciones a la Administración General del Estado sobre utilización del *software* libre” que constaba en la instancia del Parlamento al Gobierno central de septiembre de 2005, la cual, creada por el Grupo *software* libre en la AGE¹⁸⁴, establecía un conjunto de medidas para promover las fuentes abiertas e impulsar su incorporación. Igual se deriva de la “declaración de Barcelona para el avance del *software* libre”, de mayo de 2005, si bien es de justicia destacar la gran oportunidad que ha perdido la Ley 11/2007 para avanzar definitivamente en este aspecto.

En este sentido, su artículo 41 se limita a establecer con carácter general que “las Administraciones Públicas utilizarán las tecnologías de la información en sus relaciones

¹⁸² Todo lo contrario que ocurre con la utilización del *software* libre, tal y como demuestra la fijación de su uso y aplicación como línea de acción en la Cumbre Mundial sobre la Sociedad de la Información, organizada por la Unión Internacional de Telecomunicaciones, que se celebró en Ginebra el año 2003.

¹⁸³ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Administración tributaria electrónica y software libre*, cit., pág. 45.

¹⁸⁴ Este grupo fue creado por el Consejo Superior de Informática y para el Impulso de la Administración Electrónica, el cual adoptó la propuesta junto con el Comité Sectorial de Administración Electrónica (AGE-CCAA) y el Pleno de la Comisión Interministerial de Adquisición de Bienes y Servicios Informáticos.

con las demás administraciones y con los ciudadanos, aplicando medidas informáticas, tecnológicas, organizativas, y de seguridad, que garanticen un adecuado nivel de interoperabilidad técnica, semántica y organizativa y eviten discriminación a los ciudadanos por razón de su elección tecnológica”, entendiéndose por “interoperabilidad”, tal y como consta en el apartado o) de su Anexo, “la capacidad de los sistemas de información, y por ende de los procedimientos a los que éstos dan soporte, de compartir datos y posibilitar el intercambio de información y conocimiento entre ellos”. De este modo, y con base en la protección de “la libertad de desarrollar e implantar los avances tecnológicos en un ámbito de libre mercado” que contempla el artículo 4.i), ha optado por no imponer la obligación de utilizar fuentes abiertas, y es que, a pesar de que el propio artículo exija respeto al principio de neutralidad tecnológica y de adaptabilidad al progreso de las técnicas y sistemas de comunicaciones electrónicas mediante la utilización administrativa de estándares abiertos, ha añadido que, de forma complementaria, se utilizarán estándares que sean de uso generalizado por los ciudadanos con el fin de evitar discriminaciones y garantizar la independencia en la elección de las alternativas tecnológicas¹⁸⁵.

Sin embargo, y a pesar de que dicha solución no sea la más idónea para impulsar la definitiva incorporación del *software* libre, bien es cierto que es la más acertada teniendo en cuenta la realidad actual, pues la abrumadora generalización del uso y conocimiento del *software* de propiedad frente a la de los estándares abiertos es una evidencia que no se puede negar. Por ello, imponer la exclusiva utilización del *software* libre podría precisamente producir el efecto contrario al perseguido, y es que, lejos de conllevar la máxima generalización de acceso a la Administración electrónica, podría suponer una auténtica barrera. Además, la protección del libre mercado y el respeto al principio de neutralidad tecnológica tampoco permitirían alternativa, si bien, para intentar paliar sus efectos negativos, la LAECSP ha limitado su procedencia a aquellos casos donde su uso sea realmente generalizado (limitación que también ha quedado contemplada del artículo 6.2.k) al reconocer como un auténtico derecho de los ciudadanos la elección de las aplicaciones o sistemas para relacionarse con las Administraciones Públicas “siempre y cuando utilicen estándares abiertos o, en su caso, aquellos otros que sean de uso generalizado por los ciudadanos”).

Así pues, y aunque se reconozca la utilización del *software* de propiedad supeditada a su uso generalizado, la LAECSP ha establecido innovadoramente la obligación de la Administración a consentir el uso de estándares abiertos¹⁸⁶, del mismo modo que, tanto en relaciones administrativas con los ciudadanos como en las mantenidas entre las propias Administraciones, ha fijado su uso con carácter general.

Por último, no puede cerrarse este apartado sin antes destacar las tímidas previsiones que ha aportado el artículo 45 de la Ley, donde, después de señalar que las aplicaciones de las que las Administraciones sean titulares de sus derechos de propiedad intelectual podrán ser puestas a disposición de cualquier Administración sin contraprestación y sin necesidad de convenio, ha establecido que podrán ser declaradas como fuentes abiertas

¹⁸⁵ Al respecto, debe destacarse que, de conformidad con el apartado c) de su Anexo, la LAECSP define la “aplicación de fuentes abiertas” como “aquella que se distribuye con una licencia que permite la libertad de ejecutarla, de conocer el código fuente, de modificarla o mejorarla y de redistribuir copias a otros usuarios”.

¹⁸⁶ La misma previsión se contempla también en el artículo 10.5 en relación con la publicación en las sedes electrónicas de informaciones, servicios y transacciones.

“cuando de ello se derive una mayor transparencia en el funcionamiento de la Administración Pública o se fomente la incorporación de los ciudadanos a la Sociedad de la información”. Sin embargo, como se ha visto, estas dos condiciones a las que se supedita su reconocimiento son parte de las características propias del *software* libre, de modo que su carácter potestativo y su falta de reconocimiento general constituyen una muestra más del desarrollo normativo que aún queda por abordar.

Así, una vez vista la regulación general de la disposición de los nuevos medios por parte de la Administración tributaria, procede analizar las condiciones a las que se ha supeditado su utilización.

4.2.2. La aprobación e incorporación administrativa de los programas y las aplicaciones informáticas

Los mismos preceptos que contemplaron la habilitación general para la incorporación administrativa de los nuevos medios (artículos 45.1 de la Ley 30/1992 y 96.1 de la LGT) señalaron como requisito principal para su utilización la aprobación de los programas y aplicaciones informáticas (ambos en su apartado 4); si bien, mientras que la LGT incorporó la exigencia de que tales medios permitieran la identificación de la Administración tributaria actuante y del ejercicio de su competencia (apartado 3), la LRJPAC añadió la obligación de difundir públicamente sus características.

No obstante, teniendo en cuenta la analogía de ambos preceptos y sus propias finalidades (es decir, permitir que los ciudadanos conozcan los requisitos de orden técnico que deben reunir para comunicarse electrónicamente con las Administraciones, que puedan ejercer su derecho a saber cómo se trata su información y que puedan reconocer la utilización indebida de tales herramientas), parece claro que dicha exigencia de publicidad también debería verse cumplida por parte de la Administración tributaria. De hecho, así se desprende de la propia práctica surgida en este ámbito, y es que, además recomendarse en varios textos normativos (como ocurría en el Preámbulo de la Resolución de la AEAT de 11 de abril de 2001, sobre asistencia a los contribuyentes y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios)¹⁸⁷, se le ha dado cumplimiento tras su reconocimiento expreso en diferentes Resoluciones¹⁸⁸.

Sin embargo, y a pesar de su conveniencia en aras a aumentar la protección de los ciudadanos, ni la LRJPAC ni la LGT ha requerido la difusión de los criterios administrativos aplicados en las diferentes actuaciones para su eventual impugnación posterior.

Por su parte, el desarrollo reglamentario del artículo 45 de la LRJPAC fue concretado por el RD 263/1996, de 16 de febrero, en relación con el que debe destacarse, en primer lugar, que, tras reiterar en su artículo 5 que deberían ser objeto de aprobación y difusión

¹⁸⁷ Al respecto, el mencionado Preámbulo señalaba que, por razones de seguridad, debería extenderse la previsión de aprobación y publicación “a todos aquellos casos en que la Administración Pública interviene con ocasión de la realización de actuaciones de los particulares con relevante trascendencia jurídica”.

¹⁸⁸ A modo de ejemplo, véase, entre otras, la Resolución de 28 de abril de 2003 de la Dirección General del Catastro, por la que se aprueban los programas y aplicaciones informáticas para la consulta de datos catastrales y la obtención de certificados catastrales telemáticos.

pública los programas y aplicaciones que efectuaran tratamientos de información cuyo resultado fuera utilizado por los órganos y entidades del ámbito de la AGE en el ejercicio de sus potestades, excluyó a los programas y aplicaciones cuya utilización fuera de carácter meramente instrumental (entendiendo por tales aquellos que efectuaran tratamientos de información auxiliares o preparatorios de las decisiones administrativas sin determinar directamente su contenido). Asimismo, su Disposición adicional segunda liberó de dicha obligación a aquellas aplicaciones que efectuaran tratamientos de información que afectasen a la Defensa Nacional o a la seguridad del Estado, del mismo modo que, como añadió el artículo 9.5, quedaron exentas aquellas nuevas versiones o modificaciones de programas y aplicaciones que ya hubieran sido aprobados (a no ser, obviamente, que afectaran sustancialmente a los resultados de sus tratamientos de información).

Tras acabar de limitar el ámbito material, el mismo artículo 9 se dedicó a desarrollar la aprobación y publicación que debía operar en los supuestos donde era exigible, señalando así las diferentes autoridades competentes para proceder a su aprobación en función de los ámbitos de actuación y estableciendo el uso de Órdenes ministeriales o Resoluciones (según los casos) para tal fin. Sin embargo, y aunque también pretendió detallar la publicidad que se debería dar, únicamente contempló que las Órdenes o Resoluciones correspondientes deberían publicarse en el Boletín Oficial del Estado, si bien remarcó que la difusión pública de las características técnicas de los programas y aplicaciones debería sujetarse a la normativa de “protección de los derechos de propiedad industrial e intelectual”.

Así pues, de la lectura de dicho régimen jurídico inicial, se observa claramente que, a pesar de que faltaba un mayor desarrollo normativo, la incorporación administrativa de los nuevos medios variaba en función de la naturaleza de la función que cumplían en cada caso, de modo que sólo en los supuestos donde su uso conllevaba el ejercicio directo de auténticas potestades administrativas (y no de forma auxiliar, de apoyo o de preparación) eran exigibles dichos requisitos de aprobación y publicación. En los demás casos, como señala PALOMAR, no había necesidad de aprobación ni control alguno, sino que simplemente se requería que se contara con las legítimas licencias para su utilización¹⁸⁹.

Como se apuntaba, en el ámbito tributario sigue estando pendiente el desarrollo normativo al respecto, y es que, a pesar de que el artículo 96.3 de la LGT haya establecido la obligación de difundir públicamente algunos aspectos para la utilización de aplicaciones en actuaciones automatizadas¹⁹⁰ y de que 85 del Real Decreto 1065/2007 haya aportado algunas innovaciones en relación con su aprobación y publicación¹⁹¹, la difusión pública de las características técnicas de los programas y

¹⁸⁹ PALOMAR OLMEDA, A.: *La gestión electrónica de los procedimientos*, cit., págs. 434 y 435.

¹⁹⁰ Como ya se ha visto, el artículo 96.3 señala que “cuando la Administración tributaria 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”.

¹⁹¹ En este sentido, además de exigir la publicación de su relación en la página web de la AEAT, este artículo 85 ha aportado innovaciones en materia de aprobación de las mismas, y es que, a diferencia de las previsiones del artículo 9 del Real Decreto 263/1996, ha establecido que dichas aplicaciones informáticas automatizadas que efectúen tratamientos de información cuyo resultado sea utilizado por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades y por las que se determine directamente el contenido de las actuaciones administrativas, “habrán de ser previamente aprobadas mediante resolución

aplicaciones que utilice la Administración sigue estando pendiente de desarrollar. Sin embargo, como bien señalan DELGADO y OLIVER, resulta lógico pensar que cualquier medio que permita a los ciudadanos tener constancia de tal información podría servir para dar cumplimiento a esta exigencia, por lo que parece que, mientras no se establezca lo contrario, si los medios propios del ámbito administrativo resultan suficientes (tableros de anuncios, su difusión a través de la red, etc.), no será necesario recurrir a su publicación en un boletín oficial¹⁹².

En cualquier caso, otro de los aspectos que tampoco ha abordado la LRJPAC, la LGT o sus respectivas normativas de desarrollo han sido las consecuencias del incumplimiento de dichas exigencias de aprobación y publicidad, aunque, teniendo en cuenta la inexistencia de una causa de nulidad de pleno derecho al respecto, la mayor parte de la doctrina y la jurisprudencia entienden que debería constituir, cuanto menos, un vicio de anulabilidad. En este sentido, como señala VALERO, no se trata de una mera irregularidad, un simple defecto o un vicio de forma, sino que “nos encontramos ante un incumplimiento de relevancia sustantiva o material que se proyecta sobre el contenido de la actuación administrativa”¹⁹³.

Con base en tales precedentes, deben destacarse finalmente las previsiones que ha aportado la LAECSP, empezando por el hecho de que el primer apartado de su Disposición Derogatoria Única ha dejado sin efectos al artículo 45.4 de la LRJPAC. De este modo, y teniendo en cuenta que la mayor parte de las disposiciones que ha aportado van únicamente referidas a los órganos de la AGE, ha generado un gran vacío legal en el ámbito administrativo, y es que, a pesar de que su artículo 33 regule la utilización de los nuevos medios, que el 34 aborde la gestión electrónica, que el 36 prevea la incorporación de los mismos en la instrucción de los procedimientos y que el 39 contemple algunas previsiones en relación con la publicación de varios aspectos (en la misma línea que el artículo 96.3 de la LGT), todas estas previsiones carecen de carácter básico. Así pues, la regulación de la incorporación de los nuevos medios en la actividad administrativa será la establecida por la normativa propia de cada Administración Territorial.

En consecuencia, como bien apunta PALOMAR, la LAECSP ha quebrado la uniformidad de la legalidad de la utilización de dichos medios en los diferentes procedimientos y ha introducido el riesgo de que se pueda prescindir de los requisitos de aprobación y publicación antes mencionados¹⁹⁴, lo cual, aparte de impedir los beneficios de su exigencia (la publicidad, la seguridad, la estabilidad, la confianza, etc.), puede constituir un serio obstáculo en relación con la revisión jurisdiccional de los actos administrativos. En este sentido, las aplicaciones y programas constituyen, sin duda,

del órgano que debe ser considerado responsable a efectos de la impugnación de los correspondientes actos administrativos”. Asimismo, ha puntualizado que “cuando se trate de distintos órganos de la Administración tributaria no relacionados jerárquicamente, la aprobación corresponderá al órgano superior jerárquico común de la Administración tributaria de que se trate, sin perjuicio de las facultades de delegación establecidas en el ordenamiento jurídico”.

¹⁹² DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Procedimientos tributarios y nuevas tecnologías*, Nuevas políticas públicas. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas, Instituto Andaluz de Administración Pública, nº 1, 2005, pág. 173.

¹⁹³ VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-Administración*, Comares, Granada, 2004, pág. 56.

¹⁹⁴ En este sentido, véase PALOMAR OLMEDA, A.: *La gestión electrónica de los procedimientos*, cit., pág. 441.

elementos centrales de la validez de los mismos, por lo que la inserción en el procedimiento administrativo común de los artículos mencionados resulta una exigencia que se debe abordar.

En cualquier caso, y por lo que respecta a sus previsiones, debe destacarse que las únicas referencias con carácter básico que contempla se plasman básicamente en los artículos 27.3 y 38.1, donde se prevé que “las comunicaciones a través de medios electrónicos serán válidas siempre que exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas” y que “la resolución de un procedimiento utilizando medios electrónicos garantizará la identidad del órgano competente mediante el empleo de alguno de los instrumentos previstos en los artículos 18 y 19 de esta Ley”. De este modo, la Ley 11/2007 ha incorporado en el ámbito administrativo las previsiones del artículo 96.4 de la LGT, si bien ha limitado a la resolución de los procedimientos lo que esta última establece con carácter general para la utilización de los nuevos medios en el ejercicio de potestades administrativas tributarias.

En relación con los preceptos que únicamente se predicán para los órganos de la AGE, cabe destacar, en primer lugar, la habilitación general para el uso de los medios electrónicos contemplada en el artículo 33, la cual, reproduciendo y desarrollando las previsiones del artículo 45.1 de la LRJPAC y de los apartados 1 y 3 del artículo 96 de la LGT, ha señalado que “la gestión electrónica de la actividad administrativa respetará la titularidad y el ejercicio de la competencia por la Administración Pública, órgano o entidad que la tenga atribuida y el cumplimiento de los requisitos formales y materiales establecidos en las normas que regulen la correspondiente actividad. A estos efectos, y en todo caso bajo criterios de simplificación administrativa, se impulsará la aplicación de medios electrónicos a los procesos de trabajo y la gestión de los procedimientos y de la actuación administrativa”, del mismo modo que su apartado 2 ha añadido que “en la aplicación de medios electrónicos a la actividad administrativa se considerará la adecuada dotación de recursos y medios materiales al personal que vaya a utilizarlos, así como la necesaria formación acerca de su utilización”.

Asimismo, y por primera vez, el artículo 34 ha tratado de forma específica la gestión electrónica con la intención de asegurar la maximización de sus ventajas y velar para que la utilización de los nuevos medios constituya una auténtica modernización de las Administraciones Públicas y no la mera incorporación del soporte digital, de modo que ha señalado que la aplicación de medios electrónicos a la gestión de los procedimientos, procesos y servicios deberá precederse siempre de un análisis de rediseño funcional y simplificación del procedimiento, proceso o servicio, en el que se considerarán especialmente “a supresión o reducción de la documentación requerida a los ciudadanos, mediante su sustitución por datos, transmisiones de datos o certificaciones, o la regulación de su aportación al finalizar la tramitación, la previsión de medios e instrumentos de participación, transparencia e información, la reducción de los plazos y tiempos de respuesta y la racionalización de la distribución de las cargas de trabajo y de las comunicaciones internas”.

Por su parte, los artículos 36 y 39 de la misma han venido a aportar especificaciones más concretas al respecto en virtud de estas previsiones generales, de forma que el artículo 36 ha previsto que las aplicaciones y los sistemas de información utilizados

para la instrucción por medios electrónicos de los procedimientos “deberán garantizar el control de los tiempos y plazos, la identificación de los órganos responsables de los procedimientos así como la tramitación ordenada de los expedientes y facilitar la simplificación y la publicidad de los procedimientos”. Por su parte, el artículo 39 ha establecido que “en caso de actuación automatizada deberá establecerse previamente el órgano u órganos competentes, según los casos, para la definición de las especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad y, en su caso, auditoría del sistema de información y de su código fuente”, del mismo modo que ha añadido que deberá indicarse “el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación”.

Con este último precepto la Ley 11/2007 ha procurado establecer innovadoramente los requisitos que deben operar en el caso de utilización de aplicaciones informáticas para la realización de actuaciones automatizadas, lo cual no es de extrañar teniendo en cuenta que el reconocimiento de su procedencia en todo el ámbito administrativo no llegó hasta la aprobación de sus artículos 38 y el propio 39. Sin embargo, debido a su falta de carácter básico, la improcedencia de dicho artículo 39 queda, una vez más, puesta de manifiesto, si bien, por lo que respecta a su contenido material, debe resaltarse su corrección. En este sentido, y a pesar de que limite su aplicación a los supuestos de actuación automatizada, no sólo ha mantenido la obligación general de publicación de las características técnicas de los programas y aplicaciones, sino que también ha añadido exigencia de requisitos más dinámicos en aras a potenciar su adecuación.

De esta forma, la LAECSP ha dado un paso más que el artículo 45.4 de la LRJPAC, pues, con el fin de mantener actualizados dichos programas y aplicaciones y para garantizar su buen funcionamiento, ha exigido una actuación administrativa continuada consistente en labores de mantenimiento, conservación y supervisión. De igual modo, no puede olvidarse que, partiendo de los antecedentes tributarios al respecto (es decir, del artículo 96.3 de la LGT), ha venido a ampliar en el las garantías para proteger la posición de los ciudadanos en el ámbito administrativo, aunque, como se verá en el siguiente apartado, aún quedan pendientes algunas carencias por abordar.

En cualquier caso, y teniendo en cuenta que, de acuerdo con la Disposición adicional quinta de la LAECSP, su aplicación en el ámbito tributario es de carácter supletorio, resulta claro que las previsiones comentadas al respecto en este campo siguen vigentes, si bien, igual que en el ámbito administrativo, se prevé la utilización de los nuevos medios con carácter general para todas las actuaciones y todas las fases de los procedimientos. Sin embargo, y como también se ha visto, la especificación de la publicación de los requisitos técnicos de las aplicaciones y programas informáticos y las consecuencias en caso de incumplimiento siguen pendientes de desarrollar.

4.2.3. La actuación administrativa automatizada

El tercer aspecto general de la utilización administrativa de las TIC al que debe dedicarse un apartado concreto es la posibilidad de incorporación de la informática decisional, lo cual, como ya se ha observado, fue una de las grandes novedades que aportó la LGT de 2003. Sin lugar a dudas, su reconocimiento supuso uno de los pasos más importantes en todo este proceso de tecnificación administrativa, y es que, además de ofrecer una celeridad sin precedentes en los procedimientos de la Administración,

llegó a permitir que la actuación administrativa (especialmente la adopción de actos y resoluciones) pudiera realizarse con independencia de la intervención humana.

Las previsiones de la LGT al respecto se han centrado básicamente en dos artículos concretos: el artículo 96.3 (que establece que cuando la Administración tributaria actúe de esta forma deberá garantizar 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) y el artículo 100.2 (donde se limita su procedencia a aquellos procedimientos donde se encuentre expresamente prevista como forma de terminación).

De la lectura de ambos preceptos, parece desprenderse que, en principio, la posibilidad de incorporar la informática decisional en el seno de la Administración tributaria queda reducida a la adopción de resoluciones, ya que, además de la limitación del artículo 100.2, el artículo 96.3 señala como requisito para su procedencia la identificación del órgano competente para la resolución de los recursos que puedan interponerse. De este modo, deja fuera de su ámbito de aplicación las actuaciones que, sin constituir actos administrativos, podrían tener lugar, y es que establecer la posibilidad de impugnar todas las actuaciones que se llevan a cabo de forma automatizada no tendría ninguna lógica¹⁹⁵. En este sentido, el aumento de las exigencias y garantías respecto a las de los trámites y actuaciones realizados de forma tradicional únicamente puede operar cuando los riesgos implícitos que entraña la utilización de las TIC pueden traer consecuencias notorias, por lo que, de no existir esta necesidad, su establecimiento constituiría una vulneración del principio de igualdad. Asimismo, conllevaría una clara discriminación de índole tecnológica, pues, del mismo modo que la utilización de los nuevos medios no debe mermar los derechos y garantías que los ciudadanos tienen reconocidos, tampoco puede aumentar su protección y reconocimiento de forma injustificada.

Así pues, parece que la LGT ha desaprovechado en gran parte el uso de tales aplicaciones, dejando fuera de la cobertura jurídica los supuestos donde la informática decisional ya se empleaba en el momento de su aprobación. No obstante, su utilización no sólo ha seguido operando en tales casos, sino que se ha incorporado en nuevos supuestos, y es que actualmente la actuación automatizada puede encontrarse como herramienta de apoyo a una decisión (actuando como filtros o parámetros para la detección de discrepancias o irregularidades en la Base de Datos Consolidada de la AEAT), como medio para el reconocimiento automático de derechos o situaciones (como ocurre, por ejemplo, en la tramitación del procedimiento de devolución regulado en el artículo 124.1 del Real Decreto 1065/2007), como técnica de expedición de certificados tributarios solicitados por órganos administrativos (artículo 73.2 del Real Decreto 1065/2007) o incluso como herramienta para la prestación de servicios de asistencia a los obligados tributarios (y es que, de acuerdo con el artículo 84.3 del Real Decreto 1065/2007, podrá procederse a su aplicación para la puesta a disposición de registros electrónicos de apoderamiento o representación, para la identificación telemática ante las entidades colaboradoras en la recaudación y, entre otros supuestos, para la participación en procedimientos de enajenación forzosa-).

¹⁹⁵ En este sentido, véase DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *La actuación administrativa automatizada. Algunas experiencias en el ámbito tributario*, Revista catalana de Dret Públic, nº 35, 2007, págs. 10 y 11.

Consciente de tales carencias y con el fin de extender la utilización de la informática decisional a todo el ámbito administrativo, la LAECSP ha procurado aportar una mayor concreción sobre qué es y cuándo tiene lugar la actuación automatizada, concretando en el artículo 5.a) su primera definición legal. Así, ha concebido las “actuaciones administrativas automatizadas” como todas aquellas actuaciones producidas “por un sistema de información adecuadamente programado sin necesidad de intervención de una persona física en cada caso singular”, por lo que, como añade expresamente, se incluye tanto la producción de actos de trámite o resolutorios de procedimientos como los meros actos de comunicación o de gestión.

Sin lugar a dudas, el reconocimiento de todas estas actuaciones y la extensión de su uso a toda la Administración merece un juicio sumamente positivo, pues, además de generar un gran ahorro de recursos y tiempo, la informática decisional aumenta la eficacia y agilización de la actividad administrativa y ofrece una importante disminución de los eventuales errores que se puedan generar. Asimismo, y aunque de momento sólo se observe en la esfera tributaria, potencia los beneficios de prestar una mayor y mejor asistencia, del mismo modo que, teniendo en cuenta que la mayor parte de verificaciones y comprobaciones limitadas vienen aconsejadas por este tipo de técnicas, también conlleva un mayor control.

Sin embargo, y a pesar de todas estas ventajas, bien es cierto que su introducción administrativa no ha estado bien vista por toda la doctrina, sino que han sido varios los autores que han generado varias críticas al respecto. En este sentido, se ha discutido, en primer lugar, si su incorporación afecta a la teoría administrativa del órgano, es decir, a la concepción de que hay un sólo ente público de imputación que se expresa y actúa a través de la persona física a la que se otorga el ejercicio de sus competencias (de forma que la voluntad y los actos de ésta se convierten en su voluntad y actuación). En este punto, y partiendo de que el artículo 53.1 de la LRJPAC establece la competencia del órgano como un requisito indispensable para la validez de los actos administrativos, algunos autores han llegado a afirmar que los actos decididos de forma exclusiva por una aplicación informática (y no por la persona física que tiene atribuidas las competencias) carecen totalmente de eficacia¹⁹⁶, si bien la mayoría de la doctrina se ha posicionado en sentido contrario.

Al respecto, como apunta PARADA, entienden que “los actos administrativos son manifestaciones de voluntad y la máquinas, al no tenerla, carecen de posibilidad de producir actos jurídico y lo que reflejan no es más que el resultado de los datos y programas que se introducen en ellas, por lo que la producción jurídica sigue estando referida a los funcionarios y autoridades que se sirven de aquellas”¹⁹⁷. Además, los datos y programas introducidos son programados y supervisados por los funcionarios que tienen atribuida la competencia, por lo que, en realidad, la informática decisional es otra de las herramientas de las que se sirve el órgano competente y, en consecuencia, responsable en caso de impugnación.

La segunda gran crítica que algunos autores han realizado se centra en el hecho de que los artículos 100.2 de la LGT y 38.2 de la Ley 11/2007 han conllevado una ruptura con

¹⁹⁶ En este sentido, ver VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-administración*, cit., pág. 28.

¹⁹⁷ PARADA, R.: *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 194.

el concepto tradicional del acto administrativo, el cual se definía como una manifestación de voluntad, conocimiento o juicio del órgano competente. Sin embargo, siguiendo la argumentación anterior, queda claro que la resolución adoptada por las actuaciones automatizadas viene determinada por la aplicación correcta de unos parámetros predeterminados que no dejan lugar a otra decisión que no sea la que hubiera acordado el órgano competente, por lo que el acto administrativo sigue consistiendo en una manifestación de voluntad, conocimiento o juicio del órgano que legalmente tiene atribuida la potestad. Así pues, su procedencia es clara, aunque ello no obsta que se puedan realizar algunas críticas a su regulación.

Al respecto, puede discutirse, de entrada, si las garantías que exige el artículo 96.3 de la LGT de forma adicional a las previstas para la utilización de técnicas y medios electrónicos informáticos y telemáticos (es decir, la identificación de la Administración actuante, la autenticación de su competencia y la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y para resolver los recursos que puedan interponerse) resultan suficientes para proteger a los obligados tributarios en estos casos donde desaparece la voluntad humana. En este sentido, parece claro que, a pesar de que dichas previsiones hayan supuesto un paso más y muy importante, aún resultan insuficientes para garantizar la posición del ciudadano ante estos actos y decisiones provenientes de una máquina (especialmente teniendo en cuenta que no se informa de los criterios administrativos que se aplican a los efectos de los eventuales recursos que puedan interponerse); si bien es cierto que, en última instancia, lo que sí que se ha conseguido ha sido una mayor coordinación entre las distintas áreas de la Administración.

En un afán de mejorar tal cuestión, el artículo 39 de la LAECSP ha establecido que, además del órgano responsable de la programación y supervisión del sistema de información, también se deberá señalar de forma previa el órgano u órganos competentes para la definición de sus especificaciones, mantenimiento, control de calidad y, en su caso, auditoría (tanto del propio sistema de información como de su código fuente), así como el órgano que se debe considerar responsable, no para resolver los eventuales recursos, sino a efectos de impugnación. Asimismo, el artículo 18 ha procurado desarrollar los requisitos de la identificación de las Administraciones, órganos o entidades de Derecho público actuantes y de la autenticación de competencia, señalando que deberá realizarse a través de sellos electrónicos basados en un certificado electrónico que reúna los requisitos exigidos por la normativa de firma electrónica o mediante un código seguro de verificación. En ambos casos, deberá permitirse la comprobación de la integridad del documento mediante el acceso a la sede electrónica correspondiente, de la misma forma que deberán respetarse las previsiones que desarrolla el mismo precepto para cada sistema en especial¹⁹⁸.

Estas últimas previsiones generales han sido extendidas al ámbito tributario por parte del artículo 84.2 del Real Decreto 1065/2007, aunque, además de señalar que también se

¹⁹⁸ En este sentido, el apartado 2 del artículo 18 señala que “los certificados electrónicos a los que se hace referencia en el apartado 1.a incluirán el número de identificación fiscal y la denominación correspondiente, pudiendo contener la identidad de la persona titular en el caso de los sellos electrónicos de órganos administrativos”. Por su parte, el apartado 3 apunta que “la relación de sellos electrónicos utilizados por cada Administración Pública, incluyendo las características de los certificados electrónicos y los prestadores que los expiden, deberá ser pública y accesible por medios electrónicos. Además, cada Administración Pública adoptará las medidas adecuadas para facilitar la verificación de sus sellos electrónicos”.

deberá garantizar la autenticidad de los documentos, ha añadido que el acceso electrónico que deben permitir los códigos seguros de verificación firma debe ser a los archivos del órgano u organismo emisor. De todos modos, queda claro que, tanto en este campo como en la esfera administrativa general, será cada Administración, entidad u órgano el que fije los supuestos de utilización de uno u otro sistema de firma electrónica.

Otro de los aspectos de la LAECSP que el artículo 84 del RD 1065/2007 ha extendido al ámbito tributario ha sido la exigencia de las mayores garantías que requiere a tales actuaciones para intentar paliar las carencias ya comentadas, si bien no ha hecho referencia a la obligación de establecer previamente el órgano u órganos competentes para la auditoría del sistema de información y de su código fuente. Asimismo, y a diferencia del artículo 9 del RD 263/1996, el artículo 85 ha establecido inéditamente que las aplicaciones informáticas que efectúen tratamientos automatizados de información cuyo resultado sea utilizado por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades y por las que se determine directamente el contenido de las actuaciones administrativas tendrán que ser previamente aprobadas mediante resolución del órgano que debe ser considerado responsable a efectos de la impugnación de los correspondientes actos administrativos (y no del competente para resolver el procedimiento) o, en caso de tratarse de distintos órganos de la Administración tributaria no relacionados jerárquicamente, mediante la aprobación del órgano superior jerárquico común (sin perjuicio, obviamente, de las facultades de delegación). Además, como se ha visto, ha añadido que, para una mayor información a los ciudadanos, las relaciones de dichas aplicaciones deben poder conocerse mediante la consulta en la web de la Administración tributaria correspondiente.

Sin embargo, y a pesar de todas estas modificaciones introducidas, la mera identificación de la Administración, órgano o entidad de Derecho público actuante, la garantía de su competencia, la autenticación del documento que contiene el acto y la aprobación expresa de las aplicaciones informáticas utilizadas tampoco acaban de completar el catálogo de garantías suficientes para los obligados tributarios, y es que, entre otros requisitos, la falta de publicación de los criterios administrativos que se aplican sigue estando latente. Asimismo, sería más que deseable la instauración de algún mecanismo adicional de seguridad (como la comprobación periódica y aleatoria de algunos de sus actos para comprobar y avalar su buen funcionamiento), tanto con el fin de aumentar las garantías de protección de los derechos e intereses de los ciudadanos como para aumentar la confianza en su funcionamiento.

De igual forma, y dada la variedad de supuestos en los que está prevista esta forma de tramitación o terminación del procedimiento, también sería aconsejable que se delimitaran y regularan de forma conjunta para una mayor información a los obligados tributarios, del mismo modo que, teniendo en cuenta que parece que las exigencias requeridas únicamente se exigen en los actos resolutorios, también sería deseable que existiera un desarrollo normativo en este aspecto indicando a qué actuaciones concretas afectan los artículos en cuestión y qué regulación debe aplicarse al resto. Asimismo, se conseguiría una mayor claridad si se obligara a hacer constar el carácter automatizado a los actos, trámites y resoluciones generados de esta forma.

4.2.4. La imposición de la vía electrónica a los ciudadanos en sus relaciones con la Administración tributaria

El último aspecto general de la utilización administrativa de las TIC al que debe dedicarse una especial atención es la posibilidad de imponer su uso a la ciudadanía, y es que, a pesar de que la voluntariedad de utilización se encuentre reconocida con carácter general (como ocurre en el artículo 45 de la LRJPAC, en el 96 de la LGT o en el 6 de la LAECSP), existen algunos supuestos en los que su uso es un imperativo y otros en los que se encuentra contemplada su prohibición.

Así, como pone de manifiesto el artículo 27.1 de la LAECSP, “los ciudadanos podrán elegir en cualquier caso la forma de comunicarse con las Administraciones públicas, sea o no por medios electrónicos, excepto en aquellos casos en los que una norma con rango de ley establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico”. Asimismo, después de recalcar que “la opción de comunicarse por unos u otros medios no vincula el ciudadano, que podrá optar, en cualquier momento, por un medio diferente al inicialmente elegido”, el apartado 6 añade que “reglamentariamente, las Administraciones públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos”, si bien, consciente del gran riesgo de discriminación que esto conlleva (dada la falta de generalización del uso de las TIC), puntualiza que podrá exigirse siempre que los interesados se correspondan “con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos”.

Prácticamente la misma regulación se encuentra en el ámbito tributario, donde, si bien el artículo 96.1 de la LGT supedita la utilización de los nuevos medios a las limitaciones que establezcan la Constitución y las Leyes, el apartado 2 establece su carácter voluntario de forma general. De igual modo, el artículo 98.4 prevé la posibilidad de que el Ministerio de Economía y Hacienda imponga su uso en algunos supuestos determinados, aunque, para una mayor coherencia con las previsiones de la LAECSP, quizás deberían modificarse las últimas previsiones del artículo 96.2.

Como se ha visto, dicho precepto limita nuevamente el uso ciudadano de las TIC a que “sea compatible con los medios técnicos de los que disponga la Administración tributaria”, por lo que, a pesar de que el derecho subjetivo a su utilización establecido por la LAECSP no sea directamente aplicable en este campo, su reconocimiento (y la correlativa obligación de tecnificación) sería más que conveniente¹⁹⁹.

En cualquier caso, sorprende que en ambos casos se haya previsto el uso de órdenes y reglamentos a la hora de exigir la vía electrónica, y es que, igual que ocurre con la prohibición de su utilización, debería ser una norma con rango de ley la que impidiera el ejercicio de un derecho legalmente reconocido. De todos modos, incluso en los casos de prohibición se echa en falta un mayor desarrollo al respecto, y es que, teniendo en cuenta la entidad de tales previsiones, debería haberse concretado si el ámbito de la mencionada Ley tiene que ser estatal o si también puede ser autonómico. Asimismo, debería puntualizarse si la prohibición puede contemplarse de forma implícita o tiene que estar expresamente establecida, aunque parece lógico que, a pesar de que debería

¹⁹⁹ Para ver el análisis de la aplicación tributaria de la LAECSP y, en especial, de su artículo 6, véase *supra* el apartado 3.2.4.8 *La aplicación de la LAECSP en el ámbito tributario* de la presente parte.

ser lo más clara e indiscutible posible, nada debería impedir su procedencia siempre que se dedujera sin dejar lugar a dudas.

No obstante, lo que queda claro es que, sin perjuicio de que opere la voluntariedad con carácter general, el legislador ha encontrado en la imposición del uso de las TIC la medida idónea para sacar el máximo partido a las múltiples ventajas que ofrece, así como un vía eficaz para dar un paso más hacia su plena generalización.

Por lo que respecta a la regulación de dicha obligatoriedad, el primer antecedente normativo se encuentra nuevamente en el ámbito tributario, donde la Disposición final quinta de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, autorizó al Ministro de Economía y Hacienda para que determinara mediante orden los supuestos y condiciones en los que las grandes empresas tendrían que presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones o cualquier otro documento exigido por la normativa tributaria. Posteriormente, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, amplió tanto los sujetos que podrían exigir tal posibilidad como aquellos a los que podría imponerse (Disposiciones finales primera y segunda), añadiendo así las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades que integran la Administración local, los organismos públicos o entidades de Derecho público vinculados o dependientes de dichas Administraciones o de la AGE y la Seguridad Social, por una parte, y las pequeñas y medianas empresas, los contribuyentes y a las entidades incluidas en la colaboración social en la gestión tributaria, por la otra.

Sin embargo, esta habilitación general operaba junto a la prohibición de generar cualquier restricción o discriminación de índole tecnológica a los obligados tributarios, por lo que, teniendo en cuenta la falta de familiarización de las TIC entre la mayor parte de la ciudadanía, sólo resultaba realmente viable si la imposición se hacía a las personas jurídicas, a los profesionales o a aquellas personas perfectamente versadas con su uso²⁰⁰. En este sentido, como señala VALERO, debía constatarse previamente que el colectivo destinatario de la obligación reunía las características necesarias para hacer efectiva la exigencia, ya que, de no ser así, podía determinarse la imposibilidad de ejercer los derechos o, en su caso, cumplir con los deberes impuestos por el ordenamiento. Además, de conformidad con el artículo 3.2 de la LRJPAC, la actuación de la Administración debe estar regida por el principio de servicio a los ciudadanos, “de manera que una decisión que prescindiera sustancialmente de las posibilidades técnicas de estos últimos difícilmente sería admisible desde esta perspectiva”²⁰¹.

Así pues, si bien la exigencia de utilización de los nuevos medios fue directa en el caso de las grandes empresas²⁰² y tampoco conllevó muchos problemas en relación con las empresas pequeñas y medianas, su extensión a la totalidad de obligados tributarios ha sido mucho más compleja, y es que la primera forma de garantizar el equilibrio entre la

²⁰⁰ Al respecto, véase el artículo 2.1 del derogado Real Decreto 263/1996 o el artículo 6.1 de la Resolución de 3 de junio de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se regulan Registros Telemáticos.

²⁰¹ VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-Administración*, cit., págs. 35-42.

²⁰² En este sentido, la misma Orden que permitió por primera vez la utilización de la vía telemática para la presentación de declaraciones (la Orden de 29 de junio de 1998) ya la previó como obligatoria para la presentación de las declaraciones-liquidaciones mensuales de las grandes empresas correspondientes a los códigos 111, 320 y 332.

falta de generalización del uso de la TIC y la prohibición de discriminación alguna no llegó hasta el año 2005²⁰³.

Al respecto, la Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio, estableció la primera presentación telemática obligatoria para la totalidad de contribuyentes, exigiendo así el uso de los nuevos medios para presentar las declaraciones-liquidaciones del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte relativas a operaciones sujetas y no exentas cuyo devengo se produjera a partir del 1 de enero de 2006. En contrapartida, y con el fin de facilitar tal medida, permitió y procuró impulsar la posibilidad de presentación por parte de la colaboración social y de terceros representantes, si bien, para acabar de completar las herramientas de apoyo necesarias, la Orden EHA/3851/2007, de 26 de diciembre, creó los denominados Puntos de Atención Personalizada.

Dicha iniciativa consiste en ofrecer a los obligados tributarios la posibilidad de comunicar los datos necesarios a la Agencia para que sea ella la que, a través de sus oficinas y mediante previa cita, proceda a la presentación de los modelos que tengan prevista la vía telemática como único canal de presentación, por lo que, de momento, únicamente opera en relación con la presentación de las mencionadas autoliquidaciones relativas al modelo 576²⁰⁴.

Por lo que respecta al ámbito administrativo, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social extendió las disposiciones de la Ley 66/1997 y de la Ley 50/1998 a toda la esfera de la AGE, lo cual llevó a cabo incorporando una nueva Disposición adicional decimoctava en la LRJPAC. Así, bajo la rúbrica “la presentación telemática de solicitudes y comunicaciones dirigidas a la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos”, contempló que “la presentación de solicitudes y comunicaciones, así como de la documentación complementaria exigida, por las empresas que agrupen a más de cien trabajadores o tengan la condición de gran empresa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como por cualesquiera institución o entidad de derecho público deberá realizarse necesariamente por medios telemáticos en aquellos supuestos y condiciones que se determinen por Orden del titular del departamento ministerial competente”, del mismo modo que su apartado 2 previó las mismas previsiones en relación con “las personas físicas, organizaciones o asociaciones no contempladas en el apartado anterior, pertenecientes a colectivos o sectores que ordinariamente hagan uso de este tipo de técnicas y medios en el desarrollo de su actividad normal”.

Sin embargo, también en estos casos se añadió que debería “acreditarse que la necesaria utilización de medios telemáticos no implica restricción o discriminación alguna para los integrantes del sector o colectivo que resulte afectado en el ejercicio de sus derechos frente a la Administración Pública”, lo cual, junto a las demás disposiciones, ha sido la base del actual artículo 27.6 de la LAECSP. De este modo, y a pesar de que su Disposición Derogatoria haya puesto fin a la mencionada Disposición adicional

²⁰³ Para un mayor detalle, véase un estudio reciente sobre los datos de utilización ciudadana de los nuevos medios en el seno de la Administración tributaria en ROVIRA FERRER, I.: *La administración electrónica tributaria: implantación y respuesta ciudadana*, RADNT, nº 17, 2008.

²⁰⁴ Para ver un mayor análisis de dicha medida, véase *infra* el apartado 10.2.15.5 *Los Puntos de Atención Ciudadana* de la segunda parte del presente trabajo.

decimoctava de la LRJPAC, siguen vigentes las mismas previsiones con carácter general.

Por último, debe añadirse que, viendo los buenos resultados obtenidos, la AEAT ha hecho extensiva la posibilidad de presentación electrónica a la práctica totalidad de declaraciones tributarias y ha aumentado su exigencia de forma exponencial, si bien, a pesar de que en el caso de las personas jurídicas ya ocurra en prácticamente todos los casos, no parece previsible que la imposición del medio informático o telemático se vaya a extender de forma generalizada al resto de obligados tributarios mientras el grado de implantación de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación en la sociedad no sea mucho más elevado que el actual²⁰⁵.

De todos modos, cierto es que la Administración tributaria ha velado en los últimos tiempos para potenciar la utilización general de Internet como medio de presentación de declaraciones, restringiendo, al mismo tiempo, la utilización de los medios no telemáticos. En este sentido, como señala la Exposición de Motivos de la Orden EHA/3061/2005, de 3 de octubre, se dan las condiciones idóneas, y es que “la evolución de la tecnología asociada a Internet viene poniendo de manifiesto la creciente utilización de esta vía en las relaciones entre los contribuyentes y la Agencia Tributaria frente a la utilización de otros medios”. Asimismo, “la experiencia en la aplicación del procedimiento de presentación por vía telemática por Internet de las declaraciones de grandes empresas y la generalización de esta forma de presentación ha sido altamente positiva”, por lo que, además de prohibir taxativamente la presentación de algunas declaraciones en modelo impreso, la posibilidad de utilizar soportes directamente legibles por ordenador ha quedado reducida a aquellas declaraciones informativas y recapitulativas que contengan más de 49.999 registros de declarados. De hecho, como puede observarse en el 4.3.5.4 de la presente parte, el 38,85% de las declaraciones tributarias electrónicas actuales exigen ya la vía telemática como único método de presentación.

Finalmente, debe señalarse que puede verse un análisis completo de la evolución que ha experimentado la presentación electrónica de declaraciones tributarias y de su estado actual en el apartado 4.3.5 de la presente parte, donde, además del estudio detallado los diferentes supuestos en los que el uso de las TIC es obligatorio, se analizan sus aspectos comunes como pueden ser las consecuencias jurídicas de no atender dicha exigencia y presentar una declaración tributaria en soporte papel.

Cerrando con estas últimas previsiones las consideraciones generales a la Administración electrónica tributaria, quedan por analizar las aplicaciones concretas que se han hecho de las TIC; si bien, teniendo en cuenta el fuerte desequilibrio y la falta de desarrollo que aún se observa en las Administraciones tributarias y locales, se estudiarán básicamente las aplicaciones que ha realizado la AEAT²⁰⁶.

²⁰⁵ Entre otros, así lo entienden DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *La obligatoriedad de la presentación telemática de las declaraciones tributarias*, ponencia presentada en XII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática, FIADI, Zaragoza, 12 de mayo de 2008.

²⁰⁶ No obstante, puede verse una valoración global sobre el estado de tecnificación de estas últimas en los apartados 10.1.2 y 10.1.3 de la tercera parte.

4.3. Las principales aplicaciones de las TIC en la Administración tributaria

De todas las nuevas aplicaciones que se han incorporado en el seno de la Administración tributaria, destaca, especialmente, el portal virtual de la AEAT, el cual, además de centralizar la mayor parte de los trámites y procedimientos electrónicos, se ha convertido en un referente tanto a nivel nacional como internacional.

4.3.1. El portal virtual de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria

El portal virtual de la Administración Estatal de la Agencia Tributaria fue presentado durante la rueda de prensa de la campaña de renta de 1995, si bien, en un principio, consistía en una simple web que permitía la consulta de información tributaria a través de una versión filtrada de la base de datos del programa INFORMA²⁰⁷. No obstante, viendo su buen funcionamiento y las grandes ventajas que ofrecía, fue objeto de grandes cambios y avances, los cuales han conseguido que en la actualidad cuente con más de 20.000 páginas que permiten la descarga de más de 60.000 ficheros (relativos a programas de ayuda, normativa o estadísticas) y que su Oficina Virtual (actualmente su sede electrónica) evite al año más de cien millones de desplazamientos a los contribuyentes. Por ello, resulta relevante dedicar un breve estudio de su evolución.

4.3.1.1. Evolución del portal virtual de la AEAT

El gran avance que ha experimentado el portal virtual de la AEAT es una muestra más de los grandes esfuerzos y recursos que ha invertido la Administración tributaria en conseguir una administración moderna, pionera y reconocida a nivel internacional, y es que lo que en su día se presentó como una mera web de consulta, hoy se ha convertido en una auténtica oficina virtual.

Tal y como ha señalado la propia AEAT, su evolución puede dividirse en cuatro grandes etapas, las cuales se distinguen en función de las principales mejoras e innovaciones que se han ido introduciendo²⁰⁸. Así, a grandes rasgos, pueden diferenciarse los siguientes estadios:

1. Los comienzos (1996-1997): Como ya se apuntaba, el portal de la AEAT apareció a finales de abril de 1996 en la dirección <http://www.tsai.es/aeat>, la cual se encontraba disponible tanto en Internet como en Infovía²⁰⁹. Sin embargo, sus primeros contenidos eran una simple versión filtrada de la base de datos del programa INFORMA, cuya consulta podía realizarse desde el apartado “Información Tributaria” tras obtener un nombre de usuario y una contraseña. Posteriormente, y sin que ello constituyera una

²⁰⁷ Véase un análisis detallado del mencionado programa INFORMA en el apartado 9.1.2.2 *La facilitación de la consulta de las bases de datos informatizadas que contienen criterios administrativos de la segunda parte del presente trabajo*.

²⁰⁸ Así consta en la ponencia titulada *Servicios en Internet de la AEAT* presentada por el Departamento de Informática Tributaria de la AEAT en las Jornadas organizadas por EUROSOCIAL Fiscalidad, las cuales se celebraron en Santiago de Chile del 18 al 20 de Julio 2007.

²⁰⁹ Infovía fue una red paralela a Internet creada por Telefónica el año 1995, la cual, desarrollada bajo el protocolo TCP/IP, permitía el acceso a Internet. Sin embargo, su alto coste y la baja calidad de su servicio conllevaron que acabara desapareciendo a finales de 1998. (Información extraída de Wikipedia, la enciclopedia libre, disponible en: <http://es.wikipedia.org/wiki/InfoV%C3%ADa>). (Fecha de consulta: 3 de marzo de 2008).

nueva etapa, se ampliaron los recursos ofrecidos, permitiendo así la impresión de etiquetas fiscales a través de una serie de servicios de tipo Extranet²¹⁰.

2. El Autoservicio (1998-2001): El punto de inflexión que generó un nuevo estadio evolutivo fue el intento de crear los primeros servicios electrónicos personalizados y ofrecidos en tiempo real, que, prestados a través de Internet, operaban con plenas garantías de seguridad y confidencialidad gracias al uso de la firma electrónica. Sin embargo, el servicio que marcó principalmente el inicio de esta segunda etapa fue la posibilidad de presentar declaraciones telemáticas (aparecida en el año 1998), lo cual convirtió a la AEAT en la primera Administración del mundo en permitir dicho trámite.

Si bien en un principio se limitó tal posibilidad a las declaraciones mensuales de las grandes empresas, en 1999 se extendió al resto de obligados tributarios (admitiendo la presentación telemática de las declaraciones de las pequeñas y medianas empresas y las relativas al IRPF), del mismo modo que, en relación con las grandes empresas, se transformó dicha opción en una obligación. No obstante, el procedimiento para realizar estas presentaciones era el mismo, encontrándose disponible en un portal paralelo, al que se podía acceder desde la opción “Declaraciones y transacciones personalizadas” de la web de la AEAT o tecleando directamente la dirección <https://aeat.es>. Este nuevo portal, que funcionaba a través del protocolo de seguridad *https*, fue dado a conocer con el nombre de Oficina Virtual, y es que fue el apartado web donde se permitió la realización de transacciones personalizadas y cifradas con la Agencia.

Un año más tarde, se publicitó finalmente el dominio www.agenciatributaria.es y a finales del 2001 se realizó un cambio de estética al portal principal de la AEAT con arreglo a las opiniones de cuatro grupos expresamente constituidos al respecto, los cuales estuvieron formados por funcionarios, asesores fiscales, internautas habituados a las transacciones por Internet y por navegantes intensivos.

Esta nueva versión de la web se basó esencialmente en la mejora de tres puntos fundamentales: la estructura (ya que los menús y el marco central aportaron una mayor claridad), la intuitividad (dado que los menús desplegados que se incorporaron posibilitaron el acceso a la información sin tener que cambiar de pantalla) y la comprensividad (ya que, además de introducir un menú lateral y una parrilla de opciones más completa, se mejoró la terminología y el lenguaje utilizados para que fueran más claros y fáciles de entender). Además, aprovechando estos cambios, se instauró la figura de la devolución rápida, del mismo modo que se permitió la consulta de los datos fiscales personales y se abrió la posibilidad de presentación de las declaraciones relativas al Impuesto sobre el Patrimonio y de las declaraciones informativas por parte de las personas físicas.

3. El crecimiento (2002-2005): Una vez adaptado el portal a los efectos de la transición al Euro, se produjo una expansión de los servicios ofrecidos y se veló para permitir la

²¹⁰ Extranet es una red privada virtual que utiliza protocolos de Internet, protocolos de comunicación y, normalmente, una infraestructura pública de comunicación, a través de la cual algunas organizaciones comparten información con sus proveedores, compradores, socios, clientes o cualquier otro negocio u organización. En otras palabras, es una parte de la Intranet de una organización que se extiende a usuarios externos, lo cual se realiza, habitualmente, utilizando Internet. (Información extraída de Wikipedia, la enciclopedia libre, disponible en: <http://es.wikipedia.org/wiki/Extranet>). (Fecha de consulta: 3 de marzo de 2008).

presentación por Internet a todos los modelos de declaraciones, al mismo tiempo que se ampliaron los supuestos en los que debería ser obligatoria y se estableció el cargo en cuenta como mecanismo de pago electrónico. Todos estos servicios siguieron estando disponibles en la dirección <https://aeat.es>, la cual ya quedó referenciada en el portal de la AEAT como Oficina Virtual (aunque, con el fin de evitar conflictos, se protegieron nuevos dominios como aeat.org, aeat.eu o agenciatributaria.com). Asimismo, en esta etapa se instauró la posibilidad de celebración de subastas online y se creó el primer registro telemático tributario, de la misma forma que se volvió a realizar un cambio de estética del portal incorporando un menú desplegable y una parrilla de contenidos destacados en el área principal (como el calendario del contribuyente o novedades).

De igual modo, debe destacarse que en el año 2003 se abrió la puerta a la actuación de nuevas autoridades de certificación (posibilidad reservada exclusivamente hasta entonces a la FNMT) y apareció la posibilidad de pedir y confirmar el borrador de declaración del IRPF. Finalmente, merece ser destacada la creación del Portal de Educación Tributaria en el año 2005, cuyos contenidos van dirigidos a profesores y alumnos (principalmente de entre 12 y 16 años) para transmitirles valores y actitudes favorables a la responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras.

4. La madurez (2006-actualidad): Si bien el portal que operó hasta el momento consistía en un conjunto de páginas estáticas que se actualizaban mediante *ftp* y se alojaban en un servidor *http* de Telefónica (adjudicatario del concurso de Comunicaciones), el fuerte crecimiento de servicios y recursos que se experimentó obligó a introducir la figura de un gestor expreso, así como una arquitectura de contenidos ofrecida por un proveedor externo con el fin de mejorar y perfeccionar su funcionamiento. Así, la nueva web se sirvió desde un clúster de servidores alojados en Telefónica conectados con la AEAT a través de una línea de alta velocidad, donde el diseño y la actualización de las páginas pasaron a realizarse por un gestor de contenidos *Vignette*.

Asimismo, y para mejorarlo aún más, se cambió su estética para conseguir una configuración mucho más clara, incorporando así más espacios entre zonas y creando espacios complementarios al pie de página. De todos modos, la modificación más importante fue la agrupación del contenido en función del perfil de los usuarios (ciudadanos, empresas y profesionales y colaboradores), lo cual permitió un acceso más fácil a las diferentes informaciones evitando la excesiva navegación.

Además, se crearon incluso portales específicos para determinados usuarios (como el de los obligados tributarios no residentes o el de aduanas) y se procuró mejorar el acceso de las personas con discapacidad, de la misma forma que se amplió la información institucional y se invirtió en el respeto y la utilización de lenguas cooficiales. En este sentido, y aunque su incorporación en el portal anterior estaba prevista desde el año 2002, sólo aparecía el catalán, por lo que se veló especialmente para que el nuevo portal naciera con las 3 lenguas cooficiales de aplicación en el ámbito tributario incorporadas (el catalán, el gallego y el eusquera). Asimismo, y para dar un paso más, también se procuró que los portales dedicados a los no residentes estuvieran disponibles en alemán, francés e inglés.

Así pues, la creación de este nuevo portal supuso un cambio de mentalidad a los usuarios, ya que, a diferencia del anterior (donde toda la información se encontraba agrupada por áreas y la Oficina Virtual era el lugar donde se podían realizar los trámites

y gestiones personalizados a través de la utilización de un certificado de usuario), se mezclaron todos los contenidos (ya fueran informativos o transaccionales y susceptibles de identificación o no) y se personalizó el acceso en función de sus perfiles. Además, y aunque la Oficina Virtual se mantuviera, se incluyeron tanto trámites susceptibles de realización mediante certificado de usuario como trámites que no lo precisaban, por lo que se acabó, también, con su configuración tradicional.

Por otra parte, debe destacarse que esta nueva web pasó a servirse íntegramente a través de la plataforma AKAMAI (cuyo servicio de virtualización permitía un mayor ancho de banda en las descargas gracias al empleo de múltiples servidores), de forma que, a diferencia del antiguo portal, las descargas dejaron de limitarse a los ficheros de programas de ayuda y a los documentos *pdf*. Asimismo, su uso posibilitaba el acceso a la información cacheada incluso cuando el servidor central no estaba disponible, por lo que, obviamente, también se consiguió una mejor disponibilidad.

Además, no debe olvidarse que esta nueva web también reconoció el uso del DNI electrónico como sistema firma, del mismo modo que introdujo la posibilidad de solicitar la recepción de mensajes SMS para la comunicación de la emisión de devoluciones de renta, de concesiones de aplazamientos, fraccionamientos y compensaciones, de próximos vencimientos de aplazamientos o fraccionamientos, del abono del primer pago de la deducción por maternidad o del levante de mercancías de la Aduana. Igualmente, y aunque ya se había ofrecido en el año 2005 y, posteriormente, en noviembre de 2006, reincorporó la posibilidad de generar un calendario interactivo personalizado, el cual, generado en función del perfil de cada usuario y de su situación tributaria particular, ofrecía la consulta todas las obligaciones tributarias de una sola vez.

Finalmente, debe resaltarse que otro de los cambios que se introdujo fue la modificación de la dirección electrónica, y es que, a pesar de que la normativa siguiera remitiendo la realización de los trámites virtuales a la web paralela <https://aeat.es>, se integró el portal de la Agencia y su Oficina Virtual en una misma dirección. Así, la web de la AEAT y su Oficina Virtual pasaron a estar disponibles en la dirección <https://aeat.es>, aunque bien es cierto que también era posible acceder a las mismas a través de otros dominios²¹¹. De todos modos, y a pesar de que se permitiera durante un tiempo el acceso simultáneo a la antigua web para facilitar la transición a la nueva, se cerró y sustituyó definitivamente el día 2 de julio de 2007.

A consecuencia de todas estas modificaciones y mejoras, este nuevo portal virtual de la AEAT ha conseguido, por primera vez, la obtención del nivel A de accesibilidad de la denominada WAI (*Web Accessibility Initiative*), aunque, como no podía ser de otro modo, la obtención del nivel AA se ha convertido en el próximo reto de la Administración.

Por último, no puede darse por finalizada esta evolución sin antes destacar que, de conformidad con las previsiones de la Ley 11/2007 y del RD 1671/2009, la Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la AEAT, ha creado la sede electrónica de la AEAT. Así, ha instaurado una sede electrónica que abarca todos los órganos de la Agencia Tributaria y extiende su ámbito de aplicación a todas las actuaciones y

²¹¹ Así, también se puede acceder al portal de la AEAT a través de los dominios www.agenciatributaria.org y www.agenciatributaria.es.

procedimientos de su competencia, cuyo acceso puede realizarse a través de la dirección <http://www.agenciatributaria.gob.es> o a través del portal de Internet de la Agencia Tributaria <http://www.agenciatributaria.es>. Esta nueva plataforma se ha instaurado con el fin dar acceso electrónico a los ciudadanos y empresas a los servicios y trámites que requieran de identificación o autenticación, por lo que, a fin de cuentas, ha venido a sustituir la denominada Oficina Virtual.

Para conseguir el mejor funcionamiento, se ha dotado de condiciones especiales de identificación, seguridad y responsabilidad, de la misma forma que, a los efectos de generar la mayor confianza, se ha garantizando que su información será veraz, actualizada y completa. Asimismo, para asegurar el acceso universal a los servicios electrónicos que requieren los artículos 4.c) y 8 de la Ley 11/2007, se han establecido diferentes canales de acceso, entre los que se encuentra acceso electrónico a través del acceso a la propia sede mediante Internet, la atención personal en las oficinas de la Agencia Tributaria y la atención telefónica o, en algunos casos, a través de servicios de mensajería cortos.

Los trámites y servicios que se ofrecen son básicamente los mismos que permitía la antigua Oficina Virtual, si bien destaca especialmente la creación del apartado “Mis Expedientes”. A través de esta opción los ciudadanos podrán conocer el estado de tramitación de sus expedientes correspondientes a los procedimientos cuya gestión electrónica se haya iniciado con posterioridad al 1 de enero de 2010, así como realizar los trámites y las consultas previstas.

No obstante, debe resaltarse que, para acceder a esta nueva plataforma, los ciudadanos tendrán que descargar e instalar en su navegador el certificado de sede electrónica emitido por la Fabrica Nacional de la Moneda y Timbre y el certificado raíz de ésta, pues dicha entidad lo ha cambiado para este tipo de certificados en concreto y, por tanto, deberá estar dada de alta como autoridad certificadora de confianza.

Cerrando con estas consideraciones la evolución de la mencionada web de la AEAT, puede extraerse, en último lugar, una escala telemática del proceso tributario de incorporación TIC con base en sus principales características, la cual, como señala BORREGO, comprendería básicamente tres grandes niveles: los servicios de información general, los de consulta personalizada y los de registro²¹². En este sentido, mientras que la utilización inicial de las nuevas tecnologías permitió las primeras relaciones electrónicas, aún no formaban parte de un procedimiento administrativo ni eran de carácter bilateral, y es que éstas no llegaron hasta la introducción de los primeros servicios de consulta personalizada. En tales casos, todavía independientes a cualquier procedimiento, se facilitaba información en relación con el cumplimiento de deberes o el ejercicio de derechos de cada persona en concreto, por lo que empezó a exigirse la acreditación de la identidad del interesado a través de un nombre de usuario y una contraseña y, posteriormente, mediante el correspondiente certificado de usuario reconocido por la AEAT. Finalmente, los servicios de registro supusieron el tercer estadio en esta evolución, pues ofrecieron a los obligados tributarios la posibilidad de iniciar un procedimiento administrativo a través de la presentación telemática de los correspondientes escritos, solicitudes o comunicaciones. En consecuencia, los niveles

²¹² BORREGO ZABALA, B.: *Nueva página web de la Agencia Tributaria: acceso a sus nuevos contenidos y novedades en los procedimientos telemáticos de los colaboradores sociales*, Colegio de Gestores Administrativos de Sevilla, 2007, pág. 2.

de seguridad exigibles alcanzaron su máxima plenitud, y es que, además de garantizar la identidad de las partes intervinientes, se debían asegurar los niveles de integridad y confidencialidad necesarios para dar viabilidad al sistema.

Así pues, aquella web inicial de simple difusión de información tributaria se ha convertido hoy en la extensión virtual de las oficinas de la Agencia, y es que, como se verá a continuación, permite desde la consulta de datos y contenidos (ya sean de carácter general o personal) hasta la realización de trámites y procedimientos administrativos.

4.3.1.2. Contenido del portal virtual de la AEAT

En relación con el contenido actual de la web de la AEAT, puede decirse, de entrada, que, a grandes rasgos, es posible realizar una doble distinción: una parte más informativa y asistencial (dedicada, por ejemplo, a la descarga de programas de ayuda para la confección de declaraciones, a la descarga de modelos y formularios, a la búsqueda de normativa o a dar respuesta a las principales dudas y preguntas que puedan surgir) y otra dedicada propiamente a la realización de trámites y procedimientos (donde se ofrece la posibilidad de realizar trámites electrónicos como el pago de impuestos, la solicitud de certificados tributarios o la presentación de declaraciones, denuncias y recursos). Sin embargo, dicha distinción no es la única que puede hacerse al respecto, y es que, como señala SEGARRA, los servicios tributarios que se ofrecen a través de Internet también pueden clasificarse en función de los que son personalizados y los que son abiertos dependiendo de si se exige la identificación electrónica del destinatario o no²¹³.

Ciertamente, tomar como referencia la necesidad de utilizar un certificado de usuario es la mejor forma de organizar el análisis de las principales actuaciones y servicios que la AEAT permite realizar electrónicamente, y es que la propia web los divide integrando los que lo requieren en la sede electrónica (lo que era la Oficina Virtual). Además, los que no forman parte de la misma pueden dividirse, a su vez, entre los que ofrecen información institucional y los que permiten la realización electrónica de trámites y actuaciones, por lo que ésta será la estructura del estudio que se detalla a continuación.

Así, empezando por la valoración de los servicios de información institucional, se encuentran disponibles los siguientes contenidos: las memorias de la Agencia, su organigrama, direcciones y teléfonos, estadísticas de funcionamiento y de los resultados obtenidos y notas de prensa que pueden resultar de interés. Asimismo, y aunque no sean contenidos propiamente institucionales, también aparecen enlaces con webs relacionadas, de la misma forma que se pueden consultar anuncios de subastas, de ofertas de empleo público y de contratación de bienes y servicios y toda la información relativa a sus procedimientos.

Siguiendo con los trámites que se pueden realizar sin la obtención de certificados de usuario, destaca principalmente el acceso al programa INFORMA, la consulta de normativa vigente y de las últimas modificaciones, el acceso a la *web call*, la solicitud de la información con relevancia tributaria y la solicitud, confirmación y rectificación

²¹³ SEGARRA TORMO, S.: *Relaciones con el contribuyente a través de Internet*, Análisis Local, nº 39, 2001, pág. 15.

del borrador de declaración del IRPF, así como la solicitud de cita presencial durante las campañas de renta, la descarga de programas de ayuda y simuladores y la obtención de modelos, formularios, folletos y guías para la realización de determinados trámites (fundamentalmente, la elaboración de declaraciones). Asimismo, puede accederse a las contestaciones de consultas tributarias escritas y a resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, de la Dirección General de Tributos y de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, pueden solicitarse y obtenerse certificados tributarios, puede disponerse de la información para participar o realizar en todos los trámites electrónicos que se ofrecen y puede verse el calendario del contribuyente, de la misma forma que puede solicitarse la certificación de la condición de contratistas y subcontratistas, el envío de etiquetas fiscales identificativas al domicilio del interesado y puede consultarse el estado de tramitación de determinados trámites y procedimientos. Finalmente, se permite la comprobación de certificaciones tributarias electrónicas, la consulta de operadores IVA intracomunitarios españoles (VIES) y la verificación de firma de facturas telemáticas, así como la realización de determinados trámites y gestiones en relación con impuestos concretos (como la solicitud del cobro anticipado de la deducción por maternidad) o con sujetos determinados (como pasa con las grandes empresas).

Por último, en cuanto a los servicios y trámites telemáticos que exigen la obtención de un certificado de usuario, se encuentra el acceso y la rectificación de la información con relevancia tributaria, la presentación y consulta de declaraciones, el pago de impuestos, tasas y deudas notificadas y la consulta y verificación de pagos ya realizados con posibilidad de anulación del NRC, de la misma forma que se permite el registro de documentos electrónicos dirigidos a cualquier órgano de la Agencia Tributaria, la interposición de recursos, reclamaciones y solicitudes de revisión y la presentación de denuncias tributarias. De igual modo, se pueden constituir y devolver depósitos para participación en subastas en línea de bienes embargados, solicitar aplazamientos, fraccionamientos o compensaciones de deudas y proceder a la impresión de etiquetas fiscales identificativas, así como comunicar o modificar el alta o la baja en el censo de obligados tributarios, solicitar y obtener certificados tributarios electrónicos y presentar consultas personalizadas de obligaciones tributarias. También se pueden consultar los operadores intracomunitarios, las declaraciones presentadas y, en caso de tenerla, la cuenta corriente tributaria, de la misma manera que se pueden firmar y enviar facturas electrónicas y solicitar la práctica de notificaciones telemáticas, el alta de los apoderamientos para trámites tributarios electrónicos y la recepción periódica por correo electrónico de las novedades de la web.

Así pues, queda claro que el contenido del portal virtual de la AEAT es cada vez más claro y completo, y es que, a pesar de que aún se encuentre en pleno desarrollo y perfeccionamiento, prácticamente el 90% de sus procedimientos ya están óptimamente informatizados. En consecuencia, y sin lugar a dudas, puede afirmarse que la AEAT actual dispone de una auténtica oficina virtual, por lo que, sin dejar de mejorar y ampliar los trámites y servicios ofrecidos, puede empezar a destinar la mayor parte de esfuerzos y recursos en intentar minorar los problemas e incompatibilidades técnicas y en procurar potenciar al máximo su utilización.

4.3.2. Los registros electrónicos

Después de analizar la web de la AEAT, las primeras aplicaciones concretas de las TIC a las que debe hacerse referencia son aquellas que realmente sustentan una auténtica Administración electrónica, es decir, aquellas que constituyen propiamente los instrumentos de relación electrónica entre los ciudadanos y la Administración. Así, y siguiendo el mismo orden de enumeración del Capítulo III del Título II la Ley 11/2007, debe empezarse dicho análisis tratando los registros, las notificaciones y las comunicaciones electrónicas.

Por lo que respecta a los registros, los primeros antecedentes normativos en relación con su carácter telemático se encuentran principalmente en los artículos 45 y 38.9 de la LRJPAC, y es que, si bien el primero abrió la puerta a la incorporación de los nuevos medios en la actividad administrativa en general, el segundo consagró legalmente su existencia habilitándolos para recibir, dar salida y dejar constancia de escritos, solicitudes y comunicaciones. Sin embargo, la magnitud de su creación y puesta en funcionamiento era tal que chocaba claramente con esta escueta regulación, lo que conllevó que, con el fin de desarrollarla y darle cumplimiento, apareciera una abundante aprobación de normas reglamentarias²¹⁴.

Ante el consecuente panorama de dispersión normativa y la falta de regulación básica, la Ley 11/2007 pretendió aportar el impulso definitivo para su asentamiento, fijando así su régimen jurídico común. Además, derogó el artículo 38.9 de la Ley 30/1992 y únicamente dejó vigentes los apartados 1 y 5 del artículo 45, lo cual, junto a la derogación del artículo 59.3 relativo a las notificaciones telemáticas, ha dejado a la LRJPAC sin prácticamente ninguna previsión acerca de la e-Administración.

En relación con sus aportaciones, la primera gran innovación que debe destacarse ha sido la sustitución de la voluntariedad de creación de dichos registros por su carácter obligatorio, y es que, de acuerdo con el derecho subjetivo de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con las Administración (artículo 6.1), el acceso a los registros previsto en el artículo 35.h) de la LRJPAC debe estar garantizado. Sin embargo, y como ya se ha apuntado, su incumplimiento por parte de las Administraciones autonómicas y locales aún no podrá fiscalizarse de forma efectiva, pues, a pesar de que su Disposición final tercera fije el 1 de enero de 2010 como fecha máxima para su cumplimiento, la supedita en tales casos a las respectivas disponibilidades presupuestarias. Así pues, excepto en el ámbito de la AGE, se trata, en realidad, de una obligación de carácter programático, cuyo incumplimiento no podrá ir

²¹⁴ A modo de ejemplo, y como ya se ha podido observar, en el ámbito de la Administración General del Estado destacan el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado, el Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro, el Real Decreto 209/2003, de 21 de febrero, por el que se regulan los registros y las notificaciones telemáticas, así como la utilización de medios telemáticos para la sustitución de la aportación de certificados por los ciudadanos, así como el resto de normas propias de creación de cada registro telemático que ha ido apareciendo en los distintos departamentos y organismos públicos o el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

más allá de la presentación de una queja al Defensor del usuario de la Administración electrónica para que lo haga constar en su informe anual.

De todos modos, el carácter imperativo de su creación no obsta que su utilización por parte de la ciudadanía siga siendo de carácter voluntario, de forma que, a no ser que una norma con rango de ley lo exija en determinados supuestos, constituyen una de las alternativas para la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones dirigidos a las Administraciones que señala el artículo 38.4 de la Ley 30/1992.

Otro de los grandes cambios que ha introducido la LAECSP ha sido la incorporación de la denominación “registros electrónicos” en sustitución de los “registros telemáticos”, aunque la falta de variación substancial de su régimen jurídico y la falta de definición legal en ambos casos no dejan que este cambio trascienda de sus efectos nominativos. Sin embargo, con base en diferentes previsiones, es posible derivar un único concepto común, entendiendo así los registros electrónicos como órganos administrativos (ya que, como señala el artículo 11 del Real Decreto 772/1999, tienen atribuidas funciones con efectos jurídicos frente a terceros) cuya función principal (conforme el artículo 24 de la LAECSP) es la recepción y remisión de cualquier solicitud, escrito o comunicación dirigido a cualquier órgano o entidad del ámbito de la Administración que es la titular. En consecuencia, la disolución de la territorialidad que implica la vía telemática parece que deja sin sentido la distinción del artículo 38 de la LRJPAC entre los registros generales (sitios en la sede el órgano) y auxiliares (los que se encuentran en las unidades administrativas del órgano), aunque bien es cierto que nada impediría que ambos tipos de registros fueran de carácter electrónico²¹⁵.

De todos modos, y con independencia de su configuración, todos los registros electrónicos deben ser plenamente interoperables, y es que, sin menospreciar la importancia del artículo 38.9 de la LRJPAC, la LAECSP ha acabado con la doble restricción que imponía a la hora de establecer las solicitudes, escritos y comunicaciones que podían recibir o dar salida: que fueran relativos a los procedimientos y trámites de la competencia del órgano o entidad que los creó y que constaran expresamente en su norma de creación. Así, la Ley 11/2007 ha acabado también con la aparente contradicción de tales previsiones con la posibilidad de celebrar convenios para la presentación de las solicitudes, escritos y comunicaciones dirigidos a los órganos de las Administraciones públicas en los registros de cualquier órgano administrativo (artículo 38.4.e) de la LRJPAC), y es que, a pesar de que se decía que la especificidad del artículo 38.9 desplazaba el artículo 38.4.e), la solución definitiva no ha llegado hasta la extensión del principio de polivalencia de los registros físicos por parte del artículo 24.2 de la LAECSP.

Dicho precepto establece que los registros electrónicos podrán admitir “cualquier solicitud, escrito o comunicación (...) dirigido a cualquier órgano o entidad del ámbito de la Administración titular del registro”, lo cual ha sido posible gracias a la obligación de disponer de los medios telemáticos necesarios por parte de la Administración. De esta forma, se ha acabado con el caos que planteaba hasta el momento la previsión de una admisión indiscriminada de presentaciones indirectas, y es que podía darse el caso de que fueran dirigidas a órganos administrativos que todavía carecieran del soporte tecnológico adecuado para recibirlos con las adecuadas garantías.

²¹⁵ En el mismo sentido, BAUZÁ MARTORELL, F.: *Procedimiento administrativo electrónico*, cit., pág. 184.

No obstante, debe destacarse que, a la hora de regular los escritos, solicitudes y comunicaciones que podrán admitir tales registros, el mencionado artículo 24.2 distingue dos tipos de presentaciones diferentes: las de los documentos electrónicos normalizados correspondientes a los servicios, procedimientos y trámites que se especifiquen conforme a lo dispuesto en la norma de creación del registro y cumplimentados de acuerdo con formatos preestablecidos y, por otra parte, las de cualquier solicitud, escrito o comunicación distinto de los acabados de mencionar dirigido a cualquier órgano o entidad del ámbito de la Administración titular del registro. Sin embargo, y a pesar de las diferencias de trato que uno y otro tipo de presentación puedan tener (como el cómputo de los plazos que la Administración tiene para resolver), sorprende que, en relación con el primer grupo, la Ley haya exigido el carácter normalizado de los documentos y su cumplimentación conforme a los formatos preestablecidos, así como el hecho de que haya impuesto las mismas restricciones que establecía el artículo 38.9 de la LRJPAC: la previsión de su presentación en la norma de creación del registro y que vaya dirigida al órgano titular del mismo.

Además, resulta extraño que, para una mayor incoherencia, haya superado su exigencia en relación con el segundo grupo de presentaciones, si bien es cierto que la interoperabilidad todavía no es plena ya que aún se impone la limitación de que el destinatario sea un órgano o entidad del ámbito de la Administración titular del registro. Sin embargo, después de señalar la obligación de que en cada Administración Pública exista, al menos, un sistema de registros electrónicos suficiente para recibir “todo tipo de solicitudes, escritos y comunicaciones” dirigidos a la misma y sus respectivos documentos de acompañamiento, el artículo 24.3 procura eliminar cualquier tipo de restricción y conseguir la interoperabilidad completa, y es que prevé finalmente la posibilidad de celebrar convenios de colaboración entre las distintas administraciones.

En relación con las exigencias que deberá cumplir la recepción y salida de las solicitudes, escritos y comunicaciones que se realicen en cualquier de estos registros, la LAECSP ha previsto que deben seguir respetándose los criterios de disponibilidad, autenticidad, integridad, confidencialidad y conservación de la información que establecían los artículos 4.2 del RD 263/1996 y el 38.9 de la LRJPAC, del mismo modo que, como añadía el artículo 7 del mismo Real Decreto, sigue requiriendo la implantación de las medidas de seguridad adecuadas para evitar la interceptación y alteración de las comunicaciones y los accesos no autorizados y las que sean necesarias para garantizar la disponibilidad, el acceso y la existencia de compatibilidad técnica entre el sistema empleado por el emisor y el receptor de la comunicación. Además, ha hecho extensiva esta última obligación a la totalidad de registros administrativos (ya sean físicos o telemáticos), y es que es la única forma de conseguir una interconexión completa entre todas las oficinas para hacer posible el acceso electrónico a los asientos registrales y a las copias electrónicas de los documentos presentados.

Así pues, con la aparición de la interoperabilidad de los registros electrónicos ha aparecido una Administración que permite la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones todos los días del año durante las veinticuatro horas, por lo que ha surgido la necesidad de prever salvedades en el cómputo de los plazos que se desprendan en tales casos. En este sentido, la LAECSP ha señalado que la presentación de un escrito en un día inhábil para el órgano o entidad responsable del registro se entenderá efectuada en la primera hora del primer día hábil siguiente, salvo que,

obviamente, una norma permita expresamente su recepción en día inhábil (artículo 26.3). Sin embargo, el apartado 4 establece que el inicio del cómputo de los plazos que han de cumplir los órganos administrativos y entidades de Derecho público para resolver vendrá determinado por la fecha y hora de presentación en el propio registro y, en el supuesto de presentaciones de solicitudes, comunicaciones o escritos dirigidos a cualquier órgano o entidad del ámbito de la Administración titular del registro, por la fecha y hora de entrada en el registro del destinatario (igual que ocurre, por analogía, con las presentaciones dirigidas a otra Administración a través de un convenio de colaboración), por lo que puede darse el caso de que una presentación se efectúe en un día hábil para el registro receptor pero inhábil para el registro destinatario.

Debido a tal complejidad, el apartado 5 propio precepto señala que la fecha efectiva de inicio del cómputo de plazos deberá ser comunicada a quien presentó el escrito, solicitud o comunicación, añadiendo que se registrará por la fecha y hora oficial de la sede electrónica de acceso y exigiendo que, para un mejor funcionamiento y una mayor información al ciudadano, cada sede electrónica deberá hacer constar públicamente los días que se considerarán inhábiles²¹⁶. Asimismo, el artículo 25 establece que deberá estar disponible la relación actualizada de las solicitudes, escritos y comunicaciones que se pueden presentar, el órgano o unidad responsable de su gestión y la fecha y hora oficial²¹⁷, del mismo modo que tendrán que poder consultarse electrónicamente las disposiciones de su creación²¹⁸ (lo cual, junto a las demás informaciones, deberá estar disponible tanto en castellano como en las lenguas cooficiales del territorio en el que el registro tenga competencia -Disposición adicional sexta-).

Sin embargo, y a pesar de que puedan consultarse todos estos contenidos, deben destacarse dos problemas que se plantean en relación con su utilización y sobre los que la Ley guarda silencio, empezando por los casos donde, por razones técnicas ajenas al interesado, no sea posible la presentación electrónica durante larga parte del período inicialmente previsto para su presentación o durante el último día. En tales supuestos, debería ampliarse el plazo previsto de forma automática, y es que, de no ser así, se estaría vulnerando el derecho de los interesados a la presentación de los escritos, solicitudes y documentos a través de los nuevos medios²¹⁹. Por su parte, el segundo de los conflictos se plantea cuando, a pesar de que se permita la consulta de la relación de solicitudes, escritos y comunicaciones que pueden presentarse en cada registro, se realiza una presentación en un registro no habilitado para su admisión, si bien algunos reglamentos han previsto al respecto que se tendrá por no realizada tal presentación (como ocurre en el artículo 16.2 del Real Decreto 772/1999). No obstante, aparte del hecho de que, debido a su carácter básico, la LAECSP debería preverlo, la solución propuesta debería ir más allá de la simple ausencia de efectos jurídicos, ya que, además

²¹⁶ La incorporación de esta previsión ha supuesto la elevación al rango de ley del artículo 14.1.g) del Real Decreto 772/1999, el cual ya disponía lo mismo en relación con los registros estatales.

²¹⁷ Además de dichas previsiones, también parece, cuanto menos, deseable que la sede electrónica (ya sea de forma independiente o conjunta con las disposiciones de creación) ofrezca información sobre los medios y condiciones de acceso (derecho recogido en el artículo 6.3.c) de la LAECSP), así como la especificación de los sistemas de firma electrónica susceptibles de utilización.

²¹⁸ Sin embargo, esto no impide que tales disposiciones de creación también deban estar publicadas en el correspondiente Diario Oficial, y es que así se desprende de los principios de transparencia y publicidad.

²¹⁹ En mayor medida, esta vulneración sería más flagrante en los supuestos donde, de conformidad con la Disposición adicional decimotercera de la LAECSP, se previera la utilización de la vía telemática de forma preceptiva, y es que, no sólo se dificultaría la relación con la Administración, sino que se vería directamente impedido el cumplimiento de tal obligación.

de que podría constituir una clara infracción del principio de no discriminación por el empleo de las nuevas tecnologías, debería equipararse, cuanto menos, a las previsiones que se establecen en relación con los registros tradicionales (donde se obliga a comunicar dicha circunstancia al interesado y a informarle del registro competente para la presentación).

Finalmente, es importante realizar una última referencia a la emisión de recibos acreditativos de la presentación electrónica de documentos, y es que, además de que la LAECSP lo ha regulado por primera vez (artículo 25.3), ha cambiado el carácter que tiene en los registros tradicionales. En este sentido, estos últimos sólo deben expedirlos cuando los interesados así lo solicitan (artículo 70.3 de la LRJPAC), mientras que en el caso de los registros electrónicos su emisión constituye una obligación. Además, el artículo 25.3 de la Ley 11/2007 concreta que deberán consistir en una copia autenticada del escrito, solicitud o comunicación correspondiente, donde deberá constar también la fecha y hora de su presentación y el número de entrada de registro. Asimismo, si se aportan documentos de acompañamiento, se deberán generar recibos específicos acreditativos de su entrega, los cuales tendrán que garantizar su integridad y el no repudio por parte de la Administración²²⁰. Sin embargo, y aunque no se señale nada al respecto, sería de lo más conveniente que, para una mayor información al interesado, también se exigiera la indicación del procedimiento en relación con el que se presentan y la Administración que está obligada a responder, así como los efectos del silencio administrativo y el plazo máximo que tiene para resolver (lo que sería una forma ideal de dar cumplimiento a la exigencia que impone el artículo 26.4 en caso de que la presentación se realice en un día inhábil)²²¹.

Para acabar con los recibos, debe resaltarse que la Ley prevé su expedición de forma “automática”, de forma que prevé que sea el propio sistema de registro quien los emita sin que medie la voluntad humana. Sin embargo, no dice absolutamente nada sobre los supuestos en los que el correspondiente aplicativo falle y no tenga lugar su envío, lo cual, a pesar de que, en principio, constituiría el incumplimiento de una obligación administrativa, parece que la ausencia de intervención humana lo convierte en un error del proceso de tramitación que conllevará el tener por no realizada la presentación. Por consiguiente, como señala REGO, dicha consecuencia tiene la suficiente entidad para que sea comunicada de forma general y abierta, y es que los ciudadanos deben poder conocer con certeza las condiciones y consecuencias jurídicas derivadas de la utilización de los nuevos medios²²². Lo mismo ocurre en los casos donde el registro electrónico en el que se realiza una presentación es incompetente para su recepción, puesto que, igual que pasa en los registros tradicionales, la Ley debería imponer la obligación de comunicar que se tiene por no presentada e indicar el registro al que se debe acudir²²³.

²²⁰ Al respecto, el artículo 30.3.c) RD 1671/2009 concreta que, además de enumerar y denominar tales documentos, deberán incorporarse sus respectivas huellas electrónicas.

²²¹ Prueba de su relevancia es el esfuerzo que ha realizado el RD 1671/2009 al respecto, ya que su artículo 30.3.d) ha previsto que tales recibos también deberán contener la “información del plazo máximo establecido normativamente para la resolución y notificación del procedimiento, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo, cuando sea automáticamente determinable”.

²²² REGO BLANCO, M. D.: *Registros, Comunicaciones y notificaciones electrónicas*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 383.

²²³ De hecho, el artículo 29.2 del RD 1671/2009 así ha procurado preverlo, pues ha señalado que, en los casos donde los registros electrónicos rechacen la presentación de documentos, deberán informar de ello

Así pues, una vez vista la regulación general de los registros electrónicos, procede acabar dicho apartado haciendo una breve referencia a los que se han creado en el ámbito tributario, entre los que destaca, principalmente, el Registro Telemático General.

Las primeras previsiones al respecto que son propias de la Administración tributaria aparecieron en la Resolución de 23 de julio de 2002, de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, si bien posteriormente fue derogada por la Resolución de 3 de junio de 2005 y ésta, recientemente, por la Resolución de 28 de diciembre de 2009. Sin embargo, aunque adaptadas a las nuevas disposiciones, han seguido vigentes la mayoría de sus disposiciones, de modo que los registros tributarios electrónicos se siguen concretando en el Registro Electrónico General (que depende del Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria) y el Registro Electrónico Especial en Materia de Personal (el cual, de acuerdo con lo previsto en el artículo 12 del Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, depende del Departamento de Recursos Humanos y Administración Económica de la AEAT).

Por lo que respecta a este último, debe apuntarse que está destinado a la recepción y salida de las instancias, solicitudes, escritos y comunicaciones que transmitan electrónicamente los empleados de la AEAT en relación con determinados trámites y procedimientos (los relativos a convocatorias de provisión de puestos de trabajo - mediante concurso o libre designación- efectuadas por la AEAT, a convocatorias de acceso, integración u obtención de Especialidades en Cuerpos y Escalas adscritos a la misma, a convocatorias de Ayudas del Plan de Acción Social o de cursos incluidos en los planes de formación aprobadas por la Agencia, los relativos a dietas y gastos de locomoción en desplazamientos urbanos e interurbanos y aquellos otros que se relacionen en cada momento en la Intranet corporativa), y es que, a los efectos de este estudio, el registro que más interesa es el Registro Electrónico General.

La finalidad principal de este registro es la de recibir y dar salida a las declaraciones, solicitudes, comunicaciones y demás escritos tributarios (así como a su documentación adjunta) que se transmiten entre la AEAT y los obligados tributarios a través de Internet, pudiendo ser los documentos electrónicos normalizados o formularios correspondientes a servicios, procedimientos y trámites que se especifiquen en la sede electrónica de la Agencia Tributaria (siempre que estén cumplimentados de acuerdo con formatos preestablecidos y presentados directamente o a través de una sede compartida), cualquier otro documento electrónico distinto dirigido a cualquier órgano de la Agencia Tributaria, reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra actos y actuaciones de la Agencia Tributaria o de cualquiera de sus órganos (en los términos establecidos en la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre), solicitudes, escritos y comunicaciones de la competencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente (conforme a lo previsto en el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre) y, mediante el correspondiente convenio de colaboración, cualquier otra solicitud, escrito o comunicación electrónica del ámbito competencial de la Administración convenida (de

al remitente “con indicación de los motivos del rechazo así como, cuando ello fuera posible, de los medios de subsanación de tales deficiencias y dirección en la que pueda presentarse”. Asimismo, contempla que “cuando el interesado lo solicite, se remitirá justificación del intento de presentación, que incluirá las circunstancias de su rechazo”.

la misma forma que la Agencia podrá recibir solicitudes, escritos y comunicaciones de su competencia presentados en esta última).

En un principio, tanto la Resolución de 23 de julio de 2002 como la de 3 de junio de 2005 permitían la presentación de denuncias tributarias o de correcciones de declaraciones informativas por formulario, a la aportación de justificantes o de sus copias en los procedimientos de comprobación abreviada del IRPF y a la presentación del recurso de reposición y otras solicitudes de carácter tributario, si bien el artículo noveno de esta última delegó al Director del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales la competencia para incluir nuevas presentaciones (estableciendo como única exigencia que se indicaran correspondientemente en el portal de la AEAT).

Con base en dicha habilitación, el mencionado Departamento publicó diferentes Resoluciones al respecto, entre las que deben destacarse la Resolución de 27 de diciembre de 2006 (que permitió la presentación de justificantes de retenciones, certificados de residencia fiscal o formularios de convenio y otros documentos relacionados con las declaraciones con resultado a ingresar de los modelos 210 y 215, la solicitud de devolución mediante cheque, la presentación del documento acreditativo de la representación cuando la devolución se solicite a una cuenta de la que sea titular el representante, la de otros documentos en relación con la declaración del modelo 212, la de los certificados de residencia fiscal de la entidad y de los socios para la aplicación de exención o reducción y la de otros documentos en relación con la declaración del modelo 213) y la Resolución de 19 de febrero de 2007 (por la que se autorizó la presentación de los documentos que fueran objeto de remisión por la Hacienda Tributaria Navarra, los que fueran necesarios para el ejercicio de la opción y la renuncia a las bonificaciones de cotizaciones a la Seguridad Social a favor del personal investigador y la de los documentos que presenten las grandes empresas para la cumplimentación de los requerimientos de información efectuados por la AEAT).

Asimismo, debe destacarse la Resolución de 21 de diciembre de 2007 (que abrió la posibilidad de aportación de documentación relacionada con la solicitud del abono anticipado de la deducción por nacimiento o adopción de hijos en el IRPF y con la solicitud de la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción de hijos); y, finalmente, la Resolución de 3 de abril de 2008 (la cual ha permitido que las entidades financieras que hayan suscrito un convenio de colaboración social para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios en representación de terceros puedan aportar a la AEAT el formulario para la asignación del NIF a menores de 14 años, españoles y residentes en España, así como la documentación que debe acompañar al formulario –la copia de la hoja del libro de familia en la que figura el menor o el certificado de nacimiento del mismo-).

Por lo que respecta a su regulación, debe resaltarse que el apartado décimo de la Resolución de 29 de diciembre de 2009 señala que los documentos deberán presentarse en los términos previstos en la Ley 11/2007, de 22 de junio, debiendo ir firmados mediante un sistema de firma electrónica de los admitidos por la Agencia Tributaria. Por su parte, el apartado undécimo obliga a que el sistema de información que sustenta este tipo de registros garantice la constancia, el contenido y la recuperación de cada asiento que se practique, los cuales, realizados mediante medios telemáticos seguros,

consistirán en la identificación de las presentaciones realizadas con un número o código de registro individualizado (o en su caso, la identidad del órgano al que se dirige el documento electrónico), la identidad del presentador (teniendo en cuenta que si actúa en representación de un tercero deberá constar se nombre completo y NIF -si se trata de una persona física- o nombre de la entidad y NIF -si se trata de una persona jurídica u otras entidades sin personalidad jurídica-), la fecha y hora en la que han tenido lugar (de conformidad con las de la sede de la AEAT), el procedimiento o trámite con el que se relacionan, un extracto del contenido del documento electrónico y cualquier otra información que se considere pertinente en función del procedimiento electrónico origen del asiento.

Asimismo, el apartado decimotercero añade que, después de cada asiento, el Registro deberá emitir automáticamente un recibo electrónico de la presentación en el que tendrá que constar el número o código de registro individualizado, la fecha y hora en la que se ha realizado y la copia del escrito, comunicación o solicitud presentada; siendo admisible, a estos efectos, la reproducción literal de los datos introducidos en el formulario de presentación. De igual modo, cuando sea el caso, deberá enumerar y denominar los documentos adjuntos al formulario de presentación o documento presentado y mostrar sus respectivas huellas electrónicas, de la misma forma que, cuando se trate de escritos que inicien un procedimiento, la información, deberá indicar del plazo máximo establecido normativamente para la resolución y notificación del procedimiento, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo, cuando sea automáticamente determinable.

El traslado de este recibo a los interesados se realizará, siempre que resulte posible, en la misma sesión en la que se realice la presentación y su recepción permitirá garantizar plenamente la autenticidad, la integridad y el no repudio por la Administración del contenido de los formularios presentados y de los documentos anejos. De este modo, proporcionarán a los ciudadanos los plenos elementos probatorios de la presentación y del contenido de la documentación presentada, lo cual será susceptible de ser usado posteriormente sin el concurso de la Administración o del propio Registro Electrónico.

Así pues, la Resolución de 28 de diciembre de 2009 ha venido a incorporar las innovaciones normativas aportadas principalmente por la Ley 11/2007 y el RD 1671/2009 y a adaptar su regulación a los avances experimentados, siguiendo así con la vocación de la Agencia Tributaria acerca de seguir desempeñando un papel pionero y referente en materia de e-Administración.

4.3.3. Las notificaciones electrónicas

Tal y como se apuntaba, las notificaciones electrónicas constituyen el segundo de los grandes instrumentos que posibilitan la relación entre la Administración y los ciudadanos a través de los nuevos medios, por lo que son otro de los grandes sustentos que hacen posible la e-Administración. En este caso, la rapidez en la comunicación, la mejor gestión y el ahorro de recursos, tanto humanos como materiales, que permiten las nuevas técnicas han hecho que se convirtieran en los medios idóneos para la numerosa práctica de dichas figuras, especialmente, en el ámbito tributario donde son muchos actos a notificar, poco el tiempo del que se dispone y millones los obligados destinatarios.

Así pues, no es de extrañar que la Administración haya apostado seriamente por la introducción de la utilización de las TIC como otro de los medios admitidos para su práctica, si bien debe apuntarse que aún no se ha desarrollado un régimen básico y específico sobre las características que debe tener. En este sentido, la regulación actual de las notificaciones electrónicas se limita básicamente a las previsiones generales de las notificaciones contempladas en los artículos 58 y 59 de la Ley 30/1992, aunque también deben respetarse las especialidades que exige expresamente el artículo 28 de la Ley 11/2007.

Como se ha visto, las primeras referencias legales a las notificaciones electrónicas se encontraron de forma implícita en el texto original del artículo 59.1 de la Ley 30/1992, el cual, titulado “práctica de notificaciones”, establecía que las notificaciones podrían practicarse “por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado”. Sin embargo, y a pesar de esta referencia general, no fue hasta la introducción del apartado 3 al mismo artículo por parte de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que aparecieron las primeras alusiones expresas, señalando que, para que la notificación se practicara utilizando técnicas telemáticas, el interesado tendría que haberlas designado como medio preferente o consentido expresamente su utilización e identificado una dirección electrónica a tal efecto conforme a los requisitos reglamentariamente establecidos²²⁴.

Además, con el fin de fijar el cómputo de los plazos, el mencionado precepto fijó que dichas notificaciones se entenderían practicadas a todos los efectos legales en el momento en el que se produjera el acceso a su contenido en la dirección electrónica, añadiendo que, cuando existiera constancia de la recepción de la notificación en la misma hubieran transcurrido diez días naturales sin que se hubiera accedido a su contenido, la notificación se entendería rechazada. En consecuencia, como sigue señalando el apartado 4, se tendría por efectuado el trámite y se seguiría el procedimiento, a no ser que, de oficio o a instancia del destinatario, se comprobara la imposibilidad técnica o material del acceso.

Sin embargo, este tercer apartado del artículo 59 fue posteriormente derogado por la Ley 11/2007, si bien, al fijar la regulación de carácter básico de las notificaciones electrónicas, ha integrado y desarrollado su contenido añadiendo dos nuevos apartados. Así, su artículo 28 también empieza señalando la necesidad de elección o consentimiento por parte de los ciudadanos como supuesto habilitador para la práctica de notificaciones electrónicas, lo cual, igual que su revocación, también puede realizarse

²²⁴ Dichos requisitos se desarrollaron en el artículo 12 del Real Decreto 263/1996 (artículo introducido por el Real Decreto 209/2003), el cual señalaba que la dirección electrónica habilitada debía ser única para todas las posibles notificaciones a practicar por la AGE y sus organismos públicos, de la misma forma que debía poseer identificadores de usuario, claves de acceso para garantizar la exclusividad de su uso y contar con mecanismos de autenticación que garantizaran la identidad del usuario mecanismos de cifrado para proteger la confidencialidad de los datos. Asimismo, después de recordar que la utilización de dichos medios únicamente procedía cuando los interesados la hubieran elegido o consentido expresamente (tanto por lo que respecta al medio como al procedimiento en cuestión), acababa añadiendo que la dirección electrónica también debería tener una vigencia indefinida, excepto en los supuestos que expresamente se determinaban (fallecimiento de la persona física o extinción de la personalidad jurídica, en caso de solicitar su revocación por parte del titular, si una resolución administrativa o judicial así lo ordenaba o por el transcurso de tres años sin que se utilice para la práctica de notificaciones -caso en el cual se inhabilitaría comunicándolo al interesado-).

por dicha vía y en el momento que sea²²⁵. No obstante, como consta en el artículo 27.6, esto no impide que las Administraciones puedan establecer reglamentariamente su práctica obligatoria, a no ser que una norma con rango de ley establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico y siempre que los interesados se correspondan con personas jurídicas o con colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos (artículo 27.1).

De todos modos, la LAECSP no hace ninguna mención sobre la necesidad de formular este consentimiento o elección de forma expresa, por lo que, a diferencia de lo que ocurría en el artículo 59.3 de la LRJPAC, podría abrirse la discusión sobre su admisión en caso de ser implícitos. Sin embargo, acorde con la propia finalidad del artículo, parece claro que sólo se deben admitir aquellas manifestaciones de voluntad que sean claras y no dejen lugar a dudas, y es que, además del hecho de la utilización de la vía electrónica se encuentra configurada con carácter voluntario, el artículo 27.2 de la misma Ley exige su establecimiento específico en relación con las comunicaciones electrónicas (ámbito en el que las notificaciones no dejan de ser una subcategoría).

En cualquier caso, lo que queda claro es que la LAECSP ha dejado de requerir la identificación de una dirección electrónica conforme a las disposiciones reglamentarias como una condición indispensable para su procedencia, y es que, como consta en el artículo 35.2 del RD 1671/2009 en relación con la AGE, la práctica de las notificaciones electrónicas puede realizarse de diferentes formas: mediante sistemas de correo electrónico con acuse de recibo que dejen constancia de su recepción, a través de la comparecencia electrónica en la sede administrativa, mediante otros medios de notificación electrónica que puedan establecerse (siempre que quede constancia de la recepción por el interesado en el plazo y en las condiciones que se establezcan en su regulación específica) y a través de la denominada dirección electrónica habilitada.

En relación con esta última, es realmente importante destacar la relevancia de su creación puesto que, de conformidad con el artículo 38.3 del propio RD, su asignación se realizará de oficio y de forma imperativa cuando se establezca la práctica obligatoria de notificaciones electrónicas, del mismo modo que deben resaltarse los grandes beneficios que aporta su uso a efectos prácticos y de control para la Administración. Además, a pesar de que todas las Administraciones de la AGE y sus organismos dependientes o vinculados puedan crear sus propios sistemas de notificación basados en su uso, existirá un sistema general a su disposición, lo cual es un paso más hacia la plena interconexión administrativa y hacia la generalización de esta práctica de notificaciones.

Volviendo a las previsiones de la LAECSP, debe señalarse finalmente que, por primera vez, la Ley 11/2007 ha reconocido un auténtico derecho material a la práctica de este tipo de notificaciones, ya que, si bien la LRJPAC ya contemplaba la posibilidad de elegir dicha vía, su materialización quedaba supeditada a su reconocimiento normativo en cada procedimiento en concreto y a la libre disposición de los medios necesarios por

²²⁵ En este sentido, al apartado 4 del mismo artículo 28 señala que incluso durante la tramitación de un mismo procedimiento los interesados se podrán negar a que las sucesivas notificaciones se practiquen por medios electrónicos, a diferencia del artículo 12.4 del Real Decreto 263/1996 que limitaba tal posibilidad a que concurrieran causas técnicas que así lo justificaran.

parte de cada Administración (artículo 45). Así, se ha pasado de vincular la práctica de notificaciones electrónicas a su expreso reconocimiento normativo a someter a tal condición la prohibición de su emisión.

Por lo que respecta a las características del sistema de notificación, el apartado 2 del artículo 28 únicamente prevé que deberá permitir la acreditación de la fecha y hora en que se produzca tanto la puesta a disposición del acto objeto de notificación al interesado como el acceso a su contenido, aunque también señala que deberá respetar los requisitos que establecían los artículos 4.2 y 7.2 del RD 263/1996 (que los medios en los que se asiente garanticen la disponibilidad, autenticidad, integridad, confidencialidad y conservación de la información y que se deje constancia de su transmisión y recepción, de las fechas en las que tengan lugar, de su contenido íntegro y de la identificación fidedigna del remitente y del destinatario).

Del mismo modo, no debe olvidarse que el artículo 7.1 del mencionado RD también exigía que los medios electrónicos garantizaran su acceso, su compatibilidad técnica con el sistema empleado el receptor de la comunicación y la implementación de medidas de seguridad para evitar la interceptación y alteración de las comunicaciones y los accesos no autorizados, lo cual también ha sido recogido y desarrollado por la LAECSP en el artículo 27. Así, y aunque sea en relación con las comunicaciones electrónicas en general, su apartado 5 señala que, en cada caso, se deberán establecer las medidas de seguridad necesarias conforme al carácter de los datos, las cuales deberán respetar los criterios de proporcionalidad y la legislación vigente en materia de protección de datos de carácter personal. Además, con el fin de evitar incompatibilidades y facilitar la utilización de esta nueva vía, también debe destacarse el apartado 4, donde se establece que “las Administraciones publicarán, en el correspondiente Diario Oficial y en la propia sede electrónica, aquellos medios electrónicos que los ciudadanos pueden utilizar en cada supuesto en el ejercicio de su derecho a comunicarse con ellas”.

Siguiendo con las previsiones del artículo 28, su apartado 2 acaba reproduciendo las mismas disposiciones que el artículo 59.3 de la LRJPAC al señalar que el acceso al contenido de la notificación por parte del interesado marcará el momento a partir del cual se entenderá practicada a todos los efectos legales, previendo también que, cuando exista constancia de la puesta a disposición de la notificación y transcurran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá rechazada. En tales supuestos, la LAECSP se remite directamente al artículo 59.4 de la Ley 30/1992, donde se contempla, como se ha visto, que la notificación se tendrá por efectuada y se seguirá con el procedimiento a no ser que, de oficio o a instancia del destinatario, se compruebe que la falta de acceso ha sido consecuencia de una imposibilidad técnica o material.

Finalmente, el artículo 28 acaba apuntando que el acceso electrónico al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes por parte de los interesados producirá los efectos propios de la notificación por comparecencia, siempre y cuando, claro está, quede constancia del mismo. Sin embargo, y a pesar de la importancia y de las múltiples ventajas de dicha previsión, no detalla en ningún momento las características de su práctica, por lo que parece que la regulación aplicable será el régimen general de las notificaciones por comparecencia contemplado en el artículo 61 de la LRJPAC.

Así pues, esta última previsión, la obligación de que el sistema de notificaciones acredite la fecha y hora en que se ponga a disposición del receptor el acto objeto a

notificar, la posibilidad de elegir o prestar el consentimiento para la utilización la vía electrónica en tales casos, la admisión de que dicho consentimiento o elección puedan ser prestados o recabados en cualquier momento y la omisión de que el interesado facilite una dirección electrónica como requisito indispensable para su práctica son las principales novedades que ha introducido en la materia la Ley 11/2007, las cuales, a pesar de que puedan parecer pocas, han mejorado sustancialmente la normativa al respecto y han aportado un mayor grado de precisión. Asimismo, como señala GAMERO, ha aportado una regulación tecnológicamente neutra, pues, al dejar de exigir a los interesados la facilitación de una dirección electrónica, se ha permitido que, además de Internet, pueda utilizarse cualquier medio electrónico existente o incluso pendiente de inventar²²⁶.

De todos modos, también debe ponerse de manifiesto que el mencionado artículo 28 se limita únicamente a recoger aquellos aspectos específicos de las notificaciones electrónicas en virtud del medio por el que se cursan, por lo que se remite de forma implícita al régimen general y básico sobre las notificaciones que contienen los artículos 58 y 59 de la LRJPAC. En consecuencia, y aunque se trate de notificaciones electrónicas, la regulación del concepto de “notificación”, de su contenido mínimo, de las condiciones para su eficacia, de las de su obligatoriedad, de los plazos para realizarlas, de los efectos de su práctica defectuosa, imposible o de su rechazo y de su sustitución por la publicación de su contenido debe buscarse en las previsiones generales de la Ley 30/1992, aunque, al respecto, la Ley 11/2007 no ha establecido ningún tipo de relación con la LRJPAC. Teniendo en cuenta ambos textos son de carácter básico (aunque uno especial y el otro general), esta falta de previsión ha sido la causa de una de las mayores críticas que han recibido las dos Leyes, y es que han perdido la oportunidad de fijar su régimen jurídico completo.

No obstante, cierto es que, de la lectura de ambos regímenes, pueden desprenderse cuatro características y peculiaridades propias de la regulación de este tipo de notificaciones: la necesidad de elección o consentimiento expreso del medio, el momento en que se entiende practicada la notificación, la eliminación del segundo intento de notificación y, en relación con la misma, la previsión de entender rechazada una notificación por no haber accedido a su contenido durante los diez días naturales siguientes a su puesta a disposición.

Por lo que respecta a la primera especialidad, diverge del régimen general de las notificaciones porque, a diferencia de lo establecido en el artículo 59.1 de la LRJPAC, la Administración no puede elegir en exclusiva el medio por el que va a realizar la notificación; si no que, como se ha visto, su práctica exige que el destinatario haya elegido o consentido la vía electrónica en relación con el concreto procedimiento en el seno del cual tendrá lugar la notificación. Sin embargo, como también se ha puesto de manifiesto, ello no impide que en determinados supuestos una norma reglamentaria pueda exigir su uso (artículo 27.6 de la LAECSP) o que exista una norma con rango de ley que establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico (artículo 27.1 de la LAECSP).

En relación con la segunda especialidad, el artículo 28 de la Ley 11/2007 establece que el momento en el que se entenderán practicadas las notificaciones electrónicas será

²²⁶ GAMERO CASADO, E: *Notificaciones telemáticas. Y otros medios de notificación administrativa en el procedimiento administrativo común*, Bosch, Barcelona, 2005, págs. 182-185.

cuando se acceda a su contenido (principio de conocimiento), mientras que el artículo 59.1 de la LRJPAC señala que, en el caso de las notificaciones tradicionales, será cuando sean recibidas por el interesado o su representante (principio de recepción). Consecuentemente, si bien las notificaciones que se practican en el domicilio del interesado cuentan con un segundo intento para su práctica en caso de ausencia del destinatario, las notificaciones electrónicas son independientes de su presencia, lo cual, junto a la previsión de entenderse rechazadas por no haber accedido a su contenido durante los diez días naturales siguientes a su puesta a disposición, genera grandes desventajas.

En este sentido, los interesados que opten o deban recibir notificaciones electrónicas cuentan con la carga de tener que verificar frecuentemente su no recepción para evitar los efectos del rechazo implícito, hecho que, en principio, queda justificado por la aceptación voluntaria del medio electrónico y matizado por la improcedencia de los efectos del rechazo en caso de que se pruebe la imposibilidad de acceso técnica o material. Sin embargo, esta última previsión del artículo 28.3 no parece en absoluto suficiente, y es que, además de que la carga de la prueba corresponde al interesado, la “imposibilidad técnica o material” es un concepto jurídico indeterminado que se encuentra pendiente de desarrollar.

Del mismo modo, la LAECSP tampoco ha detallado la actuación que deberá seguir la Administración ante tales supuestos, si bien, igual que ocurre en los casos donde no se puede practicar la notificación electrónica por imposibilidad técnica o material de la Administración, debería aplicarse el artículo 59.2 de la Ley 30/1992 y realizarla por cualquier medio válido y en cualquier lugar adecuado a tal fin. Sin embargo, antes de cambiar el medio, la Administración debería valorar en ambos casos las características y la entidad de las circunstancias que impidan la práctica de la notificación electrónica para prever si podrán superarse en breve, ya que, como señala REGO, el empleo de los medios electrónicos es el que más beneficia tanto al interesado como a la Administración²²⁷.

Finalmente, para acabar con el régimen general de las notificaciones electrónicas, debe hacerse una última observación acerca del artículo 12 de la LAECSP, donde se establece que la publicación de actos y comunicaciones que, por disposición legal o reglamentaria, deban publicarse en el tablón de anuncios o por edictos podrá ser sustituida o complementada por la publicación en la sede electrónica del organismo correspondiente. Dicho precepto debe ponerse en relación con el artículo 59.6 de la LRJPAC, el cual prevé la posibilidad de sustituir la práctica de notificación por la publicación en un tablón de anuncios o per edictos de aquellos actos que tengan por destinatario a una pluralidad indeterminada de personas, aquellos en los que la Administración considere conveniente realizar notificaciones adicionales y aquellos que sean integrantes de un procedimiento selectivo o de concurrencia competitiva de cualquier tipo; por lo que, indirectamente, también debe incluirse su publicación en la sede electrónica del organismo correspondiente como forma de sustitución.

Así pues, queda claro que las notificaciones electrónicas han sido una de las aplicaciones de las TIC que más efectos prácticos ha tenido y que más beneficios ha reportado, tanto para los ciudadanos como para la propia Administración. En este

²²⁷ REGO BLANCO, M. D.: *Registros, Comunicaciones y notificaciones electrónicas*, cit., págs. 405 y 406.

sentido, mientras que los primeros gozan de una mayor comodidad, su utilización acelera y agiliza todos los procedimientos y trámites, del mismo modo que simplifica la actividad administrativa y reduce en gran medida sus costes (ya sean humanos, materiales o medioambientales).

Por lo que respecta al papel que han tenido este tipo de notificaciones en el ámbito tributario, es importante hacer un último y breve comentario sobre las especialidades normativas que les son propias, aunque, lógicamente, su régimen general será el que se acaba de ver.

Los primeros antecedentes normativos al respecto se encuentran en la LGT de 1963, donde, tras las introducciones de los apartados 3 y 8 a su artículo 105, se hicieron las primeras referencias indirectas. Así, después de que la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, incorporara el apartado 3, se previó que “en los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos, las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción, así como de la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado”, por lo que, por primera vez, se reconoció implícitamente el uso de medios electrónicos.

Sin embargo, con el fin de superar esta aceptación tácita, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, introdujo un segundo párrafo al mismo artículo 105.3, el cual pasó finalmente a contemplar que “la Administración tributaria establecerá los requisitos para la práctica de las notificaciones mediante el empleo y utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos, de conformidad con la normativa reguladora de dichas notificaciones”. Asimismo, añadió un nuevo apartado 8 al mismo artículo 105 con la intención de apuntar su regulación principal, donde, como es lógico, reprodujo prácticamente el artículo 59.3 de la Ley 30/1992. De esta forma, además de contemplar la necesidad de elección o consentimiento por parte del interesado para el uso de tales técnicas, así como de exigir la identificación de una dirección electrónica conforme a los requisitos reglamentariamente establecidos, reiteró que dichas notificaciones se entenderían practicadas a todos los efectos legales en el momento en el que se produjera el acceso a su contenido en la dirección electrónica facilitada, agregando que si no se accedía al mismo durante el transcurso de los 10 días naturales siguientes a su puesta a disposición, se entendería rechazada (salvo que de oficio o a instancia del destinatario se comprobara la imposibilidad técnica o material del acceso).

Así pues, estas fueron las únicas previsiones que la LGT de 1963 apuntó al respecto, aunque, a pesar de dedicarles la sección III del Capítulo II del Título I, aún han sido más escuetas las que ha acogido la LGT de 2003. En este sentido, dicha Ley ha regulado las notificaciones en los artículos 109 a 112, si bien, además de no contener ninguna previsión acerca de la posibilidad de utilización de las TIC, tampoco ha establecido nada a cerca de su regulación. La única referencia que ha hecho a las notificaciones electrónicas ha sido en el apartado 1 del artículo 112, donde, tras su modificación por parte la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se señala que la Administración tributaria podrá llevar a cabo los anuncios correspondientes a las notificaciones por comparecencia mediante el empleo y utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos “en los términos que establezca la normativa tributaria”. Fuera de dicha sección específica, el único precepto

que versa sobre la materia es la Disposición adicional decimosexta, la cual contempla que, en relación con las reclamaciones económico-administrativas, podrán utilizarse los medios electrónicos, informáticos o telemáticos para la práctica de notificaciones si los interesados han señalado o consentido expresamente tal posibilidad.

Sin embargo, a pesar de que la normativa tributaria sea bastante precaria, cierto es que las actuaciones materiales que ha llevado la Administración con el fin de incorporar su práctica compensan la existencia de este vacío legal, y es que, nuevamente, ha sido la pionera y se ha situado en cabeza. Al respecto, debe señalarse que el primer supuesto de notificación telemática que se admitió en el ordenamiento tributario fue contemplado en el artículo 5.4 de la Resolución de 28 de diciembre de 1998 del Departamento de Aduanas e impuestos especiales de la AEAT, el cual previó que, en la comunicación de admisión de las declaraciones telemáticas, la Aduana transmitiría a través del sistema EDI un mensaje en el que constara el tipo de despacho (documental, reconocimiento físico o levante automático) o el aviso de liquidación²²⁸. Asimismo, añadió que las liquidaciones correspondientes a declaraciones con respuesta de levante automático serían objeto de notificación tácita por vía telemática.

Debido a su buen funcionamiento y los satisfactorios resultados obtenidos, los supuestos en los que se apostó por dicha forma de notificación fueron aumentando de forma exponencial, del mismo modo que se ampliaron los medios y sistemas utilizados admitiendo el uso de Internet. Así, desde que el 23 de octubre de 2003 la Administración tributaria se adhirió al Convenio de Colaboración firmado entre el Ministerio de Administraciones Públicas y la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos para la prestación de los servicios de notificaciones telemáticas seguras (a través del que se creó en el Servicio de Notificaciones Telemáticas Seguras), ofrece la posibilidad de cursar cualquier notificación a través de Internet a aquellos obligados tributarios que así lo soliciten. Para ello, los contribuyentes obtienen una dirección electrónica única expedida por correos donde reciben las notificaciones telemáticas enviadas por la Agencia y otros organismos administrativos, las cuales se emiten cifradas y sólo pueden ser leídas a través de su descifrado con la aplicación del certificado de usuario del destinatario.

Consecuentemente, el gran arraigo que ha tenido la utilización de Internet, los beneficios de su carácter abierto, su menor coste, su futura implantación en todos los campos y la escasa complejidad de sus aplicaciones han hecho que su uso se acabara imponiendo al del sistema EDI, lo cual es previsible que también ocurra en el resto de actuaciones donde se utilizan ambos sistemas²²⁹. Del mismo modo, teniendo en cuenta las características del sistema tributario de gestión y la actitud pionera de la Administración en la materia, también es probable que el uso de Internet se acabe imponiendo incluso al resto de medios no electrónicos, y más considerando que su práctica habitual constituye un presupuesto ineludible para el asentamiento definitivo de la e-Administración²³⁰.

²²⁸ Para un estudio de dicho sistema, véase *infra* el apartado 4.3.5.1 El sistema EDI de la presente parte.

²²⁹ En el mismo sentido se pronuncian DELGADO y OLIVER añadiendo que dicha previsión ya se está dando actualmente, pues la cantidad de notificaciones y comunicaciones que puede realizar la Administración tributaria a través de Internet es claramente superior. (DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Las declaraciones tributarias telemáticas*, RDFHP, nº 259, 2001, pág. 215).

²³⁰ Sin ir más lejos, así parece desprenderse de las estadísticas facilitadas por la AEAT a través de su web, donde se refleja un aumento constante del número de altas en el censo de las notificaciones electrónicas (a modo de ejemplo, pasó de ser de 14.846 en junio del año 2005 a 31.437 en junio de 2008).

De hecho, y a pesar de que aún no sea derecho vigente, el Borrador de la modificación del RD 1065/2007, elaborado por el Ministerio de Economía y Hacienda, prevé la imposición de la práctica electrónica de notificaciones en relación con las grandes empresas, para lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 38 del RD 1671/2009, se les asignará preceptivamente una dirección electrónica única y fija (la cual, si bien podrá sustituirse por otra dirección previamente otorgada por una Administración central que no sea la tributaria, podrá ser utilizada por cualquier Administración tributaria siempre que se disponga del correspondiente convenio de colaboración). Así, además de la evidente reducción de costes al acabar con gran parte de la utilización del correo ordinario (cuya estimación es de 50 millones de euros anuales), se conseguiría la emisión de las notificaciones en un tiempo récord, de la misma forma que, al evitar los problemas derivados de los cambios de domicilio y la posibilidad de devolver o no recoger las notificaciones enviadas, se conseguirá un mayor control tributario. Asimismo, y aunque bien es cierto que todas las notificaciones acaban surtiendo efectos (aunque sea con su publicación final en el BOE), se acabaría con los retrasos y complicaciones que surgen en todo este proceso, logrando, al mismo tiempo, una relación más fluida y una mayor disponibilidad del personal administrativo dada su reducción de actividad.

Por último debe destacarse que, a pesar de que esta última medida se prevea para las grandes empresas (ya que son los obligados tributarios más familiarizados con los nuevos medios), también se contempla su posterior extensión al resto de empresarios, aunque de momento (y mientras la realidad no cambie) no se indica nada en relación con los demás obligados tributarios.

4.3.4. Las comunicaciones electrónicas

El último de los elementos fundamentales sobre el que se sustenta la e-Administración son las comunicaciones electrónicas en su sentido más general, si bien es cierto que, en puridad de conceptos, tanto las presentaciones en los registros telemáticos como las notificaciones sean subcategorías de dicha figura. Sin embargo, ha sido su regulación propia la que ha justificado su trato de forma separada.

Por lo que respecta a su regulación, debe señalarse que el artículo 27 de la Ley 11/2007 ha supuesto su primera previsión en una norma con rango de ley, si bien aún resta por fijar su definición. Así, como se desprende del primer apartado del mencionado precepto, su régimen jurídico se establece con carácter general (“los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones Públicas”), por lo que, teniendo en cuenta que el único antecedente normativo era el artículo 45.2 de la LRJPAC y que simplemente se refería a las “relaciones”, su contenido debe derivarse a partir de su concepto genérico y de la exclusión implícita que se desprende de la regulación separada de algunas actuaciones que se podrían entender englobadas.

De este modo, partiendo de la definición de los medios electrónicos que contiene el Anexo de la LAECSP, puede aportarse una primera aproximación entendiendo las comunicaciones electrónicas como aquellas que se realizan a través de cualquier mecanismo, instalación, equipo o sistema que permita producir, almacenar o transmitir documentos, datos e informaciones; incluyendo cualesquier red de comunicación abierta o restringida como Internet, telefonía fija y móvil u otras. Sin embargo, las actuaciones

que abarca dicho concepto son realmente muchísimas y sustancialmente diferentes, pues el único límite que fija la Ley 11/2007 es la exclusión de las actividades que realizan las Administraciones Públicas en régimen de derecho privado (artículo 2.2). En consecuencia, parece que tienen cabida tanto las relaciones administrativas de carácter interno como las de carácter externo, pudiendo ser tanto obligatorias como facultativas, vinculantes o no vinculantes, iniciadas de oficio o a solicitud del interesado, relativas a la prestación o requerimiento de servicios y así un largo etcétera con base en todas las características que pueden tener las relaciones jurídico-públicas.

De todas formas, como se apuntaba, parece deben excluirse del ámbito de aplicación del artículo 27 aquellas actuaciones que, a pesar de que en principio puedan parecer incluidas, les es de aplicación su propia normativa (lo cual ocurre principalmente en las notificaciones y en los registros electrónicos), aunque, teniendo en cuenta que no dejan de ser subcategorías de comunicaciones, nada impide que también en estos casos se deban respetar las disposiciones que el artículo 27 señala con carácter general²³¹. Sin embargo, algunos autores han considerado que otro de los parámetros para acotar el concepto de las comunicaciones electrónicas es que no podrán estar dirigidas a informar de decisiones administrativas que afecten a los derechos e intereses legítimos de los particulares (actos o resoluciones) ni a remitir a la Administración cualquier documento, escrito o comunicación susceptible de ser presentado en los registros electrónicos, por lo que, como señala REGO, parece finalmente que quedan incluidas las comunicaciones relativas a avisos e incidencias, a la presentación de reclamaciones o quejas, a la formulación de sugerencias, a otras formas de presentación que carecen de una regulación específica y a las informaciones y avisos mediante SMS que las Administraciones dirigen a los particulares a propósito de la prestación de servicios públicos, así como las comunicaciones entre las diversas Administraciones Públicas o entre los distintos órganos administrativos de una misma Administración²³².

En cualquier caso, y por lo que respecta a los requisitos que deberán cumplir dichas comunicaciones, su fijación se encuentra en los apartados 3 y 5 del mismo artículo 27, si bien, en el fondo, no es más que la reiteración de las previsiones y condiciones que ya exigían los artículos 4.2 y 7 del Real Decreto 263/1996 en relación con los registros telemáticos. De conformidad con tales disposiciones, las comunicaciones a través de medios electrónicos serán válidas siempre que exista constancia de su transmisión y recepción, de las fechas en las que tengan lugar y del contenido íntegro de sus comunicaciones, así como de la identificación fidedigna del remitente y el destinatario de las mismas. Sin embargo, en relación con las medidas de seguridad e integridad, la LAECSP ha añadido un nuevo requisito, y es que, después de señalar que deberán ser proporcionales y apropiadas al carácter de los datos de los que se trate en cada caso, ha puntualizado que deberán ser conformes “a lo dispuesto en la legislación vigente en materia de protección de datos de carácter personal”.

²³¹ De hecho, así se desprende expresamente del artículo 32.1 del RD 1671/2009, donde se señala que la posibilidad de exigir la utilización de los medios electrónicos en relación con las comunicaciones que contempla el artículo 27.6 de la LAECSP “podrá comprender, en su caso, la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos y la necesaria utilización de los registros electrónicos que se especifiquen”.

²³² REGO BLANCO, M. D.: *Registros, Comunicaciones y notificaciones electrónicas*, cit., págs. 390 y 391.

En relación con su regulación general, el artículo 27.2 empieza reiterando el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración siempre que así lo hayan solicitado o consentido expresamente, lo cual, como añade, podrá realizarse e incluso recabarse por la misma vía y en cualquier momento. Asimismo, para facilitar su ejercicio y cumplir con el principio de accesibilidad consagrado en el artículo 4.c) de la misma Ley, el apartado 4 del artículo 27 obliga a las Administraciones a que sean ellas quienes especifiquen los medios que pueden emplearse en cada supuesto en función de sus características y de acuerdo con el desarrollo tecnológico de cada momento, ya sea a través de su publicación en los correspondientes Diarios Oficiales o en las respectivas sedes electrónicas. Sin embargo, este derecho a la comunicación electrónica no es de carácter absoluto, sino que, a pesar de que se reconozca de forma general, la LAECSP prevé dos tipos de supuestos en los que se podrá limitar: aquellos en los que se establezca su prohibición y aquellos en los que el medio electrónico sea una obligación.

Referente a los casos donde puede prohibirse el uso de las TIC para mantener relaciones con la Administración, la Ley señala que los podrá establecer, de forma explícita o implícita, una norma estatal o autonómica de rango legal, si bien, teniendo en cuenta que se trata de la prohibición de un derecho, su fijación debería ser lo más clara e indiscutible posible. Lo mismo debería ocurrir en los supuestos donde se obligue a la utilización de tales medios, aunque sorprende aún más que en tales casos el artículo 27.6 habilite a las diferentes Administraciones para establecerlos a través de su potestad reglamentaria (y es que, no debe olvidarse que constituyen la prohibición de un derecho legalmente reconocido). De todos modos, y con el fin de respetar el principio de no discriminación tecnológica, el mismo precepto señala que dicha imposición sólo podrá tener lugar “cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos”, aunque ello no impide que esta posibilidad constituya una clara vía para sacar el máximo partido a las ventajas que ofrece la utilización de las TIC y para fomentar progresivamente su generalización²³³.

No obstante, en relación con las relaciones interadministrativas, el artículo 27.7 ha sido claro a la hora de establecer esta nueva vía como preferente, por lo que queda claro que, lejos de existir una única regla general, la obligatoriedad o voluntariedad del uso de la vía electrónica para realizar comunicaciones dependerá en cada caso de la relación que se establezca y de quien sea su emisor y receptor. Así, cuando exista una relación entre la Administración y los particulares, la Administración sólo podrá relacionarse con los ciudadanos por medios electrónicos cuando éstos lo hayan solicitado o consentido expresamente, a diferencia de lo que ocurre cuando el emisor es el particular ya que, como se ha visto, puede tener reconocida, exigida o prohibida tal posibilidad. Por su parte, en las relaciones que tengan lugar entre las Administraciones públicas dicho canal deberá ser el preferente, lo mismo que debería ocurrir en las relaciones entre los órganos y organismos de una misma Administración aunque nada se diga al respecto.

²³³ Al respecto, debe destacarse el desarrollo de dicha obligatoriedad que ha aportado el artículo 32 del RD 1671/2009 en relación con los órganos y organismos públicos de la AGE, donde, además de fijar el uso de órdenes ministeriales para su establecimiento, ha establecido las primeras consecuencias jurídicas que se desprenderán en caso de incumplimiento. En este sentido, su tercer apartado ha señalado que, “si existe la obligación de comunicación a través de medios electrónicos y no se utilizan dichos medios, el órgano administrativo competente requerirá la correspondiente subsanación, advirtiendo que, de no ser atendido el requerimiento, la presentación carecerá de validez o eficacia”.

En estos últimos supuestos, el único precepto que la LAECSP ha previsto al respecto es el artículo 36.2, el cual apunta los requisitos que deberán respetar los sistemas de comunicación entre los órganos y unidades intervinientes en la gestión electrónica de procedimientos. Sin embargo, y como resulta lógico, las múltiples ventajas que aporta la utilización de las TIC en la actividad administrativa (agilidad, eficiencia, eficacia, ahorro de recursos, de tiempo, etc.) han comportado que las relaciones electrónicas en tales casos se hayan convertido en una práctica más que habitual. Además, el artículo 34 del reciente RD 1671/2009 así lo ha previsto expresamente en relación con los órganos y organismos públicos de la AGE, señalando inéditamente que “sólo con carácter excepcional se podrán utilizar otros medios de comunicación cuando no sea posible la utilización de medios electrónicos por causas justificadas de carácter técnico”.

Finalmente, debe destacarse que, consciente de que las comunicaciones electrónicas son la base para el definitivo asentamiento de la e-Administración, el artículo 41 de la LAECSP ha impuesto algunas medidas que se deberán adoptar para garantizar la interoperabilidad en dichas relaciones. Del mismo modo, el artículo 43 ha obligado a todas las Administraciones (estatales, autonómicas y locales) a adoptar e incorporar tanto las tecnologías como las medidas necesarias para posibilitar la interconexión de todas sus redes y sistemas de información, y es que persigue la constitución de una red de comunicaciones que permita el intercambio de servicios e informaciones y la interconexión con las redes de las Instituciones de la Unión Europea y de otros Estados miembros.

4.3.5. La presentación electrónica de declaraciones tributarias

Llegados a este punto, la siguiente aplicación de las TIC que debe ser analizada es la que, probablemente, ha tenido más relevancia en el seno de la Administración tributaria, y es que, ya sea por la gran minoración de tiempo y de carga gestora que aporta a la Agencia, por sus grandes ventajas en términos de control sobre el fraude fiscal, por la disminución de la presión fiscal indirecta o por el aumento de comodidad que ofrece a los contribuyentes, la posibilidad de presentar electrónicamente declaraciones tributarias ha marcado un antes y después.

Aparte de la obligación de impulsar el empleo y aplicación de los nuevos medios prevista en el artículo 45 de la Ley 30/1992, la primera habilitación normativa para la creación de tal posibilidad llegó en la Disposición final quinta de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, donde se autorizó al Ministro de Economía y Hacienda para que determinara, mediante orden, los supuestos y condiciones en que las grandes empresas tendrían que presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria²³⁴. Tras su reconocimiento, la posibilidad de presentar telemáticamente determinadas declaraciones empezó a contemplarse en distintas leyes y reglamentos propios de algunos Impuestos, como ocurrió en el artículo 45.4 del Reglamento de los IIEE, aprobado por el RD 1165/1995, de 7 de julio, en su redacción dada por el RD 11/1998, de 30 de diciembre; en el artículo 79.5 de la Ley

²³⁴ Sin embargo, debe destacarse que en el ámbito europeo ya existían algunos preceptos que preveían el uso de medios telemáticos para la presentación de declaraciones en materia aduanera con anterioridad, como era el artículo 61.b) del Reglamento (C.E.E.) 2913/92, de 12 de octubre de 1992, del Consejo o el artículo 4 *bis* del Reglamento (C.E.) 2454/93, de 2 de julio, de la Comisión.

40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (Ley que también autorizaba al Ministro de Economía y Hacienda para que regulara los modelos de comunicación y solicitud de devolución por los nuevos medios en su artículo 81.2) o en el artículo 59.3 del Reglamento del IRPF aprobado por el artículo único del RD 214/1999, de 5 de febrero (donde, además, su artículo 64 reconoció la actuación de la colaboración social en tales casos).

Posteriormente, las Disposiciones finales primera y segunda de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, autorizaron al Ministro de Economía y Hacienda para que también estableciera, mediante orden, los supuestos y condiciones en los que las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades que integran la Administración local, los organismos públicos o entidades de Derecho público vinculados o dependientes de dichas Administraciones o a la AGE y la Seguridad Social pudieran prever la presentación telemática de declaraciones. Asimismo, extendieron dicha posibilidad a las declaraciones, autoliquidaciones u otros documentos tributarios de las pequeñas y medianas empresas y a los que presentaran el resto de contribuyentes, añadiendo que también podrían utilizar dicha vía las entidades incluidas en la colaboración social. Consecuentemente, las disposiciones tributarias en las que se ha ido reconociendo tal posibilidad han crecido exponencialmente, hasta el punto de que actualmente se encuentra contemplada en relación con la práctica totalidad de declaraciones.

Sin embargo, téngase en cuenta que, como consta en la Carta de Servicios de la Agencia Tributaria aprobada por la Resolución de 26 de julio de 2001, el ámbito objetivo de aplicación de la vía telemática para dichas presentaciones no se encuentra limitado a las declaraciones relativas a los impuestos, sino que, de acuerdo con la voluntad de la Agencia de hacerla progresivamente extensiva a todos los modelos de declaración, también deben entenderse incluidos otros tributos como es el caso de las tasas. No obstante, y como es lógico, ha sido en relación con los impuestos donde más se ha trabajado, del mismo modo que su presentación electrónica ha sido la que ha conllevado las mayores consecuencias.

De todos modos, antes de entrar en el análisis de dichas presentaciones, es importante remarcar que Internet no es el único sistema de transmisión que se utiliza al respecto, sino que, además del subsistema llamado EDITRAN, también se emplea el denominado sistema EDI. Evidentemente, la transferencia de información en ambos casos también se realiza por medios telemáticos y se sustituye el soporte papel por el soporte electrónico, si bien, al contrario de Internet, son unos sistemas de red cerrada de transmisión de documentos estandarizados entre partes contratantes definidas. Precisamente por este motivo, el sistema EDI fue el primero que implantó la Administración tributaria, y es que era difícil poner fin a los problemas técnicos, jurídicos y de protección que generaba el carácter abierto y la falta de estandarización de Internet.

Así, se empezó aplicando el sistema EDI en el sector aduanero, aunque posteriormente pasó a utilizarse en las declaraciones relativas a los IIEE y a la declaración Intrastat en materia de IVA. Por su parte, el sistema EDITRAN apareció un poco más tarde pero también experimentó un aumento significativo de sus aplicaciones, hasta el punto de que actualmente opera en la mayor parte de las declaraciones informativas relativas a declaraciones recapitulativas o resúmenes anuales relativas al IRPF, el IS, el IVA y el IRNR. Finalmente, después de resolver los problemas que planteaba la utilización de

Internet gracias a la aparición de la firma electrónica, se ha previsto su uso en la esfera del IVA, el IRPF, el IP, el IAE, el IS, el IRNR y los IIEE, pasando así convertirse en el sistema más empleado de los tres. De todos modos, y para un mejor estudio, debe tratarse cada uno de estos sistemas de forma detallada e individual.

4.3.5.1. El sistema EDI

El sistema EDI (*Electronic Data Interchange*) es una red cerrada de transmisión de mensajes normalizados en el que sólo pueden acceder a aquellos usuarios autorizados por las empresas de telecomunicación encargadas de su suministro, las cuales, a través de sus labores de control y de su responsabilidad en caso de mal funcionamiento, garantizan que una intercomunicación de alta fiabilidad. Los contenidos que aquí se transfieren están compuestos por unas estructuras predefinidas y reconocidas que se basan en el estándar único e internacional reconocido en la norma EDIFACT para el Intercambio Electrónico de Datos para la Administración, el Comercio y el Transporte (norma ISO 9735), y es que, al ser una red cerrada, únicamente se transmiten entre las partes que así lo hayan acordado expresamente²³⁵. Sin embargo, en el caso de las presentaciones electrónicas, este acuerdo se encuentra sustituido por una autorización de uso expedida por la Administración tributaria, la cual únicamente tiene lugar tras su solicitud expresa por parte de los obligados tributarios.

La Comisión Europea ha definido dicho sistema como el "intercambio o transferencia de datos preparados o formateados de manera estándar entre las diferentes aplicaciones que funcionan en los ordenadores de asociados comerciales con un mínimo de intervención manual"²³⁶; si bien nuestro ordenamiento ha simplificado tal concepto al entenderlo como "la transmisión de datos estructurados con arreglo a normas autorizadas de mensaje, entre un sistema informático y otro, por vía electrónica" (artículo 1.3 de la de la Orden de 16 de julio de 1998, por la que se establece el sistema para la transmisión electrónica de las declaraciones y documentos utilizados en la gestión de los IIEE de Fabricación).

En relación con su instauración, el primer reconocimiento tuvo lugar en el sector aduanero con base en lo previsto en el artículo 61.b) del Reglamento (C.E.E.) 2913/92, de 12 de octubre de 1992, del Consejo²³⁷, pues a la Orden de 27 de julio de 1995 previó

²³⁵ En concreto, los mensajes se emplean con el objeto de permitir la transferencia de datos de un declarante a la Administración son CUSDEC, mientras que los que se usan para transmitir la respuesta de la Administración tributaria son CUSRES. Ambos tipos están diseñados por el grupo de Aduanas e Impuestos MD3 del Consejo EDIFACT para Europa Occidental, el cual también se encarga de su mantenimiento.

²³⁶ *Aspects de l'EDI*, D.G. Télécommunications, industries de l'information et innovation, FR/89/1, EUR 11883 FR.

²³⁷ Este artículo del Reglamento (CEE) 2913/92, por el que se aprobó el Código Aduanero Comunitario, preveía que las declaraciones en aduana se podrían efectuar utilizando un procedimiento informático, siempre que así estuviera previsto por las disposiciones adoptadas por el Comité o autorizado por las autoridades aduaneras. En el mismo sentido, el artículo 4 *bis* del Reglamento (CEE) 2454/93, de 2 de julio, de la Comisión, también admitió dicha posibilidad al establecer que las autoridades aduaneras podrían prever que se llevan a cabo las formalidades a través de procedimientos informáticos, lo cual limitó a que fuera con arreglo a las condiciones y modalidades que determinasen y respetando los principios establecidos por la normativa aduanera. En el desarrollo normativo de estas previsiones, debe destacarse la Orden de 27 de julio de 1995, donde se contempló inéditamente su uso, y la Resolución de 28 de diciembre de 1998 del Departamento de Aduanas e IIEE de la AEAT, la cual previó la utilización exclusiva del sistema EDI en este ámbito.

su utilización para la presentación de las declaraciones sumarias para el tráfico marítimo. Sin embargo, tras su buen funcionamiento, su uso se extendió a otras declaraciones e incluso a otros sectores tributarios, pues también se incorporó en el ámbito de los IIEE y en el de la declaración Intrastat en materia de IVA.

Así, tras su primera habilitación, la Resolución de 12 de junio de 1996 abrió su aplicación en la esfera de los IIEE al contemplarla para la presentación de los documentos de circulación 500-503, lo cual amplió la Orden MEH de 16 de julio de 1998 al preverla para la transmisión electrónica de las declaraciones y documentos utilizados en la gestión de los Impuestos Especiales de Fabricación. Seguidamente, la Orden MECH de 21 de diciembre de 1998 permitió su uso para la realización del procedimiento simplificado de domiciliación, mientras que la Resolución de 28 de diciembre de 1998, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, lo habilitó para la presentación del DUA, de la Relación por Medio de Transporte (RMT) y de la declaración de Recepción de Tránsitos.

Por su parte, la Resolución de 22 de diciembre de 1999, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, lo previó para la realización del procedimiento simplificado del régimen de tránsito intracomunitario interno cuando la circulación de mercancías se efectuara en el área de competencia de una Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales, del mismo modo que el artículo 7 del RD 166/1999, de 23 de diciembre, lo señaló para la presentación de declaraciones relativas a cualquier operación que requiriera la utilización de los documentos en euros utilizados para la presentación de declaraciones en aduana por procedimientos informáticos. De igual forma lo hizo la Orden de 21 de noviembre de 2000 para la presentación de declaraciones sumarias por vía aérea y la Orden del Ministerio de Hacienda de 18 de diciembre de 2001 en relación con la presentación de declaraciones de manifiestos de carga (habilitada, tanto para la declaración ante la Autoridad Portuaria como ante la Aduana), lo mismo que hizo la Resolución de 7 de mayo de 1999, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, para la remisión de los documentos de circulación relativos a documentos de acompañamiento, documentos simplificados de acompañamiento y notas de entrega. Finalmente, la Resolución de 21 de diciembre de 1999, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, lo habilitó para la presentación de la declaración estadística Intrastat.

Generalmente, la transmisión de declaraciones tributarias por esta vía se realiza a través de una red de valor añadido (también denominada red VAN) sin limitación alguna de horario, aunque, para su recepción y respuesta, se tendrá en cuenta el horario del Departamento de Informática Tributaria de la AEAT. Tal y como se señalaba, los declarantes que quieran utilizar dicho sistema deberán solicitar la correspondiente autorización al Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT o, si desean usarlo para la presentación de la declaración Intrastat, al Subdirector General de Planificación, Estadística y Coordinación. No obstante, si tienen autorizada la centralización de presentación de soportes magnéticos, podrán presentarla en la Oficina Gestora designada en el acuerdo de centralización.

En cualquier caso, tras la previa comprobación de los requisitos técnicos y administrativos para el correcto funcionamiento del sistema por parte del interesado, se expedirá la correspondiente autorización en la que deberá constar, como mínimo, el NIF y demás datos identificativos del solicitante, el CAE y demás datos identificativos de

los establecimientos a los que corresponde la solicitud, la especificación de las declaraciones y documentos que podrán transmitir, la versión de los subconjuntos de los mensajes CUSDEC y CUSRES que se utilizarán, la identificación de la red VAN a través de la que se realizará y número de identificación del buzón en el que la AEAT recibirá los mensajes.

La utilización de este código identificativo será la sustitución electrónica de la firma manuscrita del titular de la autorización, por lo que será él quien responda de todos los datos que se transmitan (cargando así con las diferentes responsabilidades que puedan derivarse y perdiendo la posibilidad de utilizar dicho sistema en caso de conflicto). Por ello, la presentación de una declaración vía EDI constituye el compromiso de la existencia y autenticidad de todos los documentos reseñados, así como la garantía de que se dispone de toda la documentación necesaria para su despacho. Sin embargo, los datos no se consideraran válidamente presentados hasta que no se obtenga la correspondiente aceptación por parte de la AEAT, cuya emisión, que contendrá la identificación del mensaje recibido, el número de registro asignado y la fecha de admisión, se generará automáticamente en el momento de la recepción y será el justificante de entrega de la declaración.

Finalmente, debe destacarse que, en algunos casos (como pasa en la presentación del DUA o de la declaración Intrastat), se ha sustituido la posibilidad de utilizar las redes de Valor Añadido por el uso de Internet²³⁸. Esto se debe a que su empleo exclusivo encontraba su razón de ser en que la seguridad que ofrecían no se aseguraba en ningún otro sistema, si bien, tras las condiciones técnicas actuales y la aparición de la firma electrónica, también se da hoy en día en Internet. Además, no deben olvidarse las múltiples ventajas que aporta su utilización (como el menor coste para los usuarios), así como la voluntad de potenciar su empleo y homogeneizar los nuevos medios por parte de la Administración.

4.3.5.2. El sistema EDITRAN

El sistema EDITRAN es un *software* de transferencia de ficheros electrónicos a través de teleproceso que desarrolló y comercializó la empresa Indra, cuya utilización tuvo que ser reconocida para la presentación de declaraciones tributarias a consecuencia de la obligación de incorporar aquellos medios que faciliten y agilicen la presentación de las declaraciones informativas, siempre que se garanticen las medidas de seguridad exigidas que tiene la AEAT (y es que era un canal habitual de intercambio de información entre las entidades financieras y sus principales clientes).

Su reconocimiento como sistema administrativo de presentación y transmisión de datos fue establecido por la Orden de 21 de diciembre de 2000, donde se previó su utilización para la presentación de las declaraciones relativas a los modelos 187, 188, 190, 193, 194, 196, 198, 296, 345 y 347 y se reguló el correspondiente procedimiento. La relevancia de éste fue tal que la mayor parte de Órdenes que han ampliado los modelos previstos se han remitido directamente a las disposiciones de esta primera Orden, como

²³⁸ Al respecto, la Resolución de 30 de julio de 2001, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, incluyó la posibilidad de transmitir ficheros EDIFACT a través de Internet en la presentación del DUA, del mismo modo que lo hizo el artículo 8.1.1.1 de la Resolución de 21 de agosto de 2002, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, en relación con la presentación de la declaración Intrastat.

ha hecho la Orden de 27 de julio de 2001, que extendió su uso a los modelos 181 y 190; la Orden de 8 de agosto de 2001, que lo reconoció en relación con el modelo 346; la Orden de 4 de octubre de 2001, que lo habilitó para la presentación del modelo 192; o la Orden de 21 de diciembre de 2001, que lo hizo en relación con los modelos 199 y 195. De igual modo, así pasó en la Orden HAC/66/2002, de 15 de enero, en relación con el modelo 038; en la Orden 360/2002, de 19 de febrero, en relación con la presentación del modelo 349; en la Orden HAC/593/2002, de 12 de marzo, en relación con la presentación por teleproceso del modelo 183; y en la Orden HAC/921/2002, de 24 de abril, en relación con la presentación del modelo 291; así como en la Orden HAC/1927/2002, de 24 de julio, en relación con los modelos 611 y 616; en la Orden HAC/3580/2003, en relación con el modelo 156; y en la Orden EHA/2339/2005, de 13 de julio, en relación con el modelo 299. Finalmente, lo mismo ocurrió en la Orden EHA/3433/2004, de 19 de octubre, que previó el uso de esta vía para la presentación del modelo 191; en la Orden EHA/3061/2005, de 3 de octubre, que lo hizo en relación con el modelo 180; y en la en Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre, donde se contempló en relación con el modelo 390.

Asimismo, y aunque no hicieran ninguna remisión a la Orden de 21 de diciembre del 2000, debe destacarse que la Orden HAC/96/2003, de 28 de enero, previó la utilización del sistema EDITRAN para la presentación telemática de la declaración informativa mensual que los órganos y entidades gestores de la Seguridad Social y las Mutualidades están obligadas a suministrar de sus afiliados o mutualistas (modelo 185), igual que hizo la Orden HAC/539/2003, de 10 de marzo, para la declaración informativa mensual acerca de determinados datos obrantes en el Registro Civil relativos a nacimientos y defunciones (modelo 186). Dada la ausencia de remisiones, en ambos casos se aprobaron los correspondientes diseños físicos y lógicos para su presentación, señalando, como es lógico, el procedimiento para su tramitación.

No obstante, el procedimiento que tiene lugar a la hora de presentar cualquier declaración prevista es siempre similar al establecido por la Orden de 21 de diciembre del 2000 (modificado posteriormente por la Orden EHA/2339/2005, de 13 de julio), el cual parte de que las mencionadas presentaciones telemáticas son de carácter voluntario y de la fijación de dos supuestos en los que no se podrá utilizar: cuando el fichero a transmitir contenga más de tres millones de registros y cuando la presentación sea colectiva (a no ser que un mismo fichero de transmisión incluya más de una declaración correspondiente a un mismo ejercicio fiscal o que contenga más de una declaración de un mismo titular en relación con diferentes modelos). Asimismo, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con las medidas de homogenización de la presentación telemática de declaraciones tributarias establecidas por la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, tampoco se podrán presentar declaraciones cuando hayan transcurrido más de cuatro años a contar desde la finalización del plazo reglamentario de presentación de cada declaración, supuesto en el que la presentación deberá realizarse mediante soporte directamente legible por ordenador²³⁹.

²³⁹ Esta Orden EHA/3398/2006 modificó el punto cuatro del apartado segundo de la Orden de 21 de diciembre del 2000, donde se reconocía como supuesto de exclusión de la presentación telemática de declaraciones por teleproceso que hubiera transcurrido más de un año desde el inicio del plazo de presentación de cada modelo de declaración. Asimismo, y a diferencia de la Orden EHA/3398/2006, establecía que “a partir de dicha fecha, los obligados tributarios que pretendan regularizar su situación tributaria en relación con esta obligación, deberán efectuar la presentación de la declaración mediante el correspondiente modelo de impreso o, en su caso, mediante soporte directamente legible por ordenador”.

Por lo que respecta a la tramitación del procedimiento en sí, los declarantes que quieran acogerse a dicho sistema deberán estar registrados conforme al procedimiento de alta descrito en la dirección de Internet <http://www.aeat.es/editran/home.html>, lo cual les permitirá establecer conexión con el Departamento de Informática Tributaria. Este registro deberán realizarlo tanto las entidades que actúen como transmisoras como las que no, si bien las que gocen de dicha condición tendrán que concluir las pruebas de alta de conexión antes de que comience el plazo para la presentación de la primera declaración que deseen tramitar. Una vez registrados, o si ya lo estaban anteriormente, las entidades presentarán sus declaraciones vía teleproceso al DIT, respetando en todo caso las características de conexión, horario y diseño lógico del fichero establecidos en las Órdenes comentadas (la Orden de 21 de diciembre del 2000, la Orden HAC/96/2003 o en la Orden HAC/539/2003).

Sin embargo, todas las presentaciones de declaraciones recibidas serán de carácter provisional, pues, con el fin de procesar e incorporar su contenido al sistema de información de la AEAT, el DIT efectuará un proceso de validación de los datos suministrados donde verificará que sus características se ajustan a las especificaciones de los respectivos diseños físicos y lógicos. Una vez realizada, el mismo DIT pondrá a disposición de la entidad transmisora un fichero con el resultado de la validación de cada una de las declaraciones recibidas (indicando si se tienen por presentadas o no), el cual podrá recogerse por vía de teleproceso el día hábil siguiente al de finalización de la transmisión de la correspondiente declaración.

Cuando las declaraciones presentadas no se ajustaran a los requisitos establecidos, el DIT utilizará tales ficheros para emplazar al declarante a que subsane los defectos detectados en el plazo de diez días hábiles, una vez transcurridos los cuales, en caso de que persistan las anomalías indicadas, se tendrán por no presentadas a todos los efectos las correspondientes declaraciones (hecho que, como es lógico, deberá ser comunicado a los declarantes de forma motivada).

Así pues, el fichero de respuesta del DIT contendrá un registro para cada una de las declaraciones recibidas, en el que constará si son aceptadas (donde se adjuntará un código electrónico justificativo generado de forma automática) o si se han detectado errores en el proceso de validación que deban corregirse presentando una nueva declaración (ya sea porque la declaración presentada ha resultado incompatible con la información que consta en el sistema o porque no se ha ajustado a los diseños lógicos y físicos de los registros establecidos).

Cerrando con estas últimas consideraciones los comentarios relativos al funcionamiento del sistema EDITRAN y a los modelos de declaración que tienen prevista su utilización como vía de presentación, procede entrar a valorar la utilización de Internet al respecto, lo cual permitirá cerrar este apartado con una valoración común de los diferentes sistemas analizados.

4.3.5.3. La utilización de Internet

Debido a la relevancia de la posibilidad de presentar electrónicamente declaraciones tributarias a través de Internet, resulta adecuado empezar su análisis enumerando los diferentes modelos que han sido habilitados al respecto, en relación con los cuales se

indicará la correspondiente orden que abrió tal posibilidad y se clasificarán en función de su naturaleza y características. Así, los modelos de declaración que tienen prevista esta forma de presentación son los siguientes:

1. En relación con las declaraciones a presentar exclusivamente por parte de las grandes empresas:

- Modelos correspondientes a declaraciones del IRPF: 111 (Orden de 29 de junio de 1998).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IS e IRNR: 218 (Orden HAC 401/2002).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IVA: 320 y 332 (Orden de 29 de junio de 1998).

2. En relación con las declaraciones censales y de domicilio fiscal:

- Modelos 030 (Resolución de 23 de octubre de 2002), 036 (Orden HAC/1025/2002) y 037 (Orden HAC/ 1025/2002).

3. En relación con las declaraciones trimestrales:

- Modelos correspondientes a declaraciones del IRPF, IS e IRNR: 123, 124, 126 y 128 (Orden de 21 de diciembre del 2000).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IRPF: 110 y 130 (Orden de 30 de septiembre de 1999), 117 (Orden de 22 de febrero de 1999) y 131 (Orden de 21 de diciembre de 2000).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IRNR: 215 (Orden HAC/3626/2003) y 216 (Orden de 29 de diciembre de 2000).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IS e IRNR: 115 (Orden de 20 de noviembre de 2000), 202 y 222 (Orden de 15 de marzo de 2001).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IVA: 300 (Orden de 30 de septiembre de 1999), 308 y 309 (Orden EHA/3212/2004), 310 y 311 (Orden de 21 de diciembre de 2000), 322 y 353 (Orden EHA/3434/2007), 330 (Orden de 30 de septiembre de 1999), 341 (Orden 3212/2004), 361 (Orden HAC/1998/2002), 367 (Orden HAC/1736/2003), 370 y 371 (Orden de EHA/3212/2004) y 380 (Orden de 20 de enero de 1999).
- Modelos correspondientes a declaraciones de los IIEE.: 506, 507, 508, 509, 510, 511, 512, 517, 518, 519, 520, 524, 544, 545, 546, 547, 551, 552, 553, 554, 555, 556, 557, 558, 570, 572, 580 y 590 (Orden HAC/1149/2003), 560, 561, 562, 563, 564, 566 (Orden de 2 de febrero de 1999), 569 (Orden HAC/1554/2002), 576 (Orden EHA/1981/2005) y 595 y 596 (Orden EHA/3947/2006).
- Modelos correspondientes a declaraciones del Impuesto de Primas de Seguros: 430 (Orden EHA/3212/2004).

4. En relación con las declaraciones Anuales:

- Modelos correspondientes a declaraciones del IS e IRNR: 200 (Orden HAC/639/2002) y 201 (Orden de 5 de marzo de 2001).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IP e IRNR: 214 (Orden HAC/3626/2003) y 104 y 105 (la presentación telemática de los cuales, si bien ya no está disponible, fue establecida por la Orden HAC/209/2004).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IRPF: 100 (Orden de 24 de abril de 2000).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IS: 220 (Orden EHA/1433/2007) y 225 (Orden HAC/1163/2004).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IVA: 390 y 392 (Orden de 27 de diciembre de 2000).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IP: 714 (Orden de 24 de abril de 2000).
- Modelos correspondientes a declaraciones del Impuesto de Primas de Seguros: 480 (Orden EHA/3212/2004).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IRNR: 210, 211, 212 y 213 (Orden HAC/3626/2003).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IAE: 840 (Orden HAC/2572/2003).

5. En relación con las declaraciones informativas:

- Modelos correspondientes a declaraciones del IRPF, IS e IRNR: 184 (Orden HAC/117/2004), 187 (Orden EHA/3435/2007) y 188 (Orden HAC/2895/2002).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IRPF: 182 (Orden HAC/2895/2002), 190 (Orden de 18 noviembre de 1999) y 193 (Orden de 21 de diciembre de 2000).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IRPF e IS: 180 (Orden 20 de noviembre de 2000).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IRNR: 296 (Orden de 21 de diciembre de 2000).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IVA: 349 (Orden HAC/360/2002) y Declaración Intrastat (Resolución de 21 de diciembre de 1999, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria).
- Modelos correspondientes a declaraciones del IS: 038 (Orden EHA 3061/2005).

- Otros modelos: 198 (Orden de 21 de diciembre de 2000), 294 (Orden EHA/1674/2006), 295 (Orden EHA/1674/2006), 299 (Orden EHA/2339/2005), 345 (Orden de 21 de diciembre de 2000), 347 (Orden de 24 de noviembre de 2000) y las relaciones establecidas por la normativa de Gasóleo Profesional (Orden EHA/3929/2006).

6. En relación con otras declaraciones:

- Modelos 140 (Orden HAC/16/2003), 141 (Orden EHA/3352/2007) y 696 (Orden HAC/661/2003).

Por lo que respecta al procedimiento de tramitación que se debe seguir para la presentación de dichas declaraciones, debe señalarse, en primer lugar, que suele ser similar en todos los supuestos, pues la posesión de un NIF previamente incluido en la base de datos de identificación de la AEAT, la utilización de un programa informático para la cumplimentación de los datos del modelo que se desea transmitir y la instalación en el navegador de un certificado de usuario X.509.V3 reconocido por la Administración tributaria son requisitos imprescindibles en cualquier caso.

No obstante, el inicio del mismo variará en el caso de que se quieran presentar autoliquidaciones, y es que, en tales casos, los declarantes interesados deberán ponerse en contacto con una entidad de depósito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria de la Administración tributaria. Una vez elegida dicha entidad, deberán facilitarle una serie de datos relativos a su identidad y a la autoliquidación que deseen presentar (como el NIF, los dos últimos dígitos del ejercicio fiscal, el período, el código del modelo a presentar, el tipo de autoliquidación o el importe del resultado)²⁴⁰, lo cual podrán realizar de forma telemática, a través de la AEAT o personándose directamente en sus oficinas. Seguidamente, la entidad les asignará un Número de Referencia Completo que, generado informáticamente mediante un sistema criptográfico, permitirá verificar la integridad de la información transmitida. De igual modo, servirá para autenticar al declarante y a la declaración, así como para relacionarla de forma unívoca con el importe a ingresar y, junto al recibo de pago correspondiente, para surtir efectos liberatorios frente a la Administración tributaria.

Sin embargo, igual que ocurre en el resto de declaraciones, en la presentación de las autoliquidaciones que tengan un resultado cero o negativo (ya sea con solicitud de devolución o con renuncia a la misma) la obtención del NRC no será necesaria, lo mismo que pasará en los casos donde proceda su compensación o en los que se decida presentar una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago. En estos supuestos, los presentadores se pondrán directamente en contacto con la Agencia a través de Internet para presentar sus declaraciones, igual que deberán hacer los contribuyentes que quieran realizar el pago de la deuda resultante a través de la domiciliación bancaria (y es que será la Administración quien comunique la orden de domiciliación a la entidad colaboradora señalada).

Así pues, con la única salvedad de si resulta necesaria la obtención del NRC, el procedimiento para la tramitación de las declaraciones será el mismo, iniciándose con el

²⁴⁰ Los datos que deben suministrarse pueden ampliarse en función de los impuestos. Así, por ejemplo, en la presentación de autoliquidaciones del IRPF o del IP se exige, además, que se señale si se pretende fraccionar el pago y, en caso de que se haga, si se domiciliará el segundo plazo.

acceso de los declarantes a la sede electrónica de la Administración correspondiente y seleccionando el concepto fiscal y el fichero con la declaración a transmitir. Seguidamente, si es el caso, se deberá introducir el NRC o la cuenta de domiciliación en la que se quiera cargar el importe que resulte procedente, tras lo que se procederá a la tramitación de la declaración firmada electrónicamente. Si es aceptada, la Administración devolverá en pantalla la declaración o, en su caso, el documento de ingreso o devolución, validados con un código electrónico de 16 caracteres, en el cual constará, además, la fecha y hora de la presentación. Sin embargo, en el caso de que la presentación fuese rechazada, en lugar de dicho código electrónico se mostrará en pantalla la descripción de los errores detectados, los cuales deberán subsanarse para poder repetir la tramitación.

En cualquier caso, si la presentación es aceptada, los declarantes deberán imprimir y conservar la declaración o los documentos correspondientes debidamente validados, pues, a diferencia del NRC y de su recibo adjunto (que sólo prueban el ingreso), el código emitido será el que justificará la presentación de la declaración. En este punto, es importante remarcar que el ingreso y la presentación de la declaración constituyen dos obligaciones distintas, por lo que la realización del pago de la deuda resultante no eximirá, en ningún caso, el deber de presentación. Así pues, en caso de no presentar la declaración el mismo día del ingreso (o dentro de los dos días siguientes en caso de existir problemas técnicos)²⁴¹, cierto es que Administración no podrá imponer ninguna infracción grave (ya que se habrá cumplido con la obligación principal) ni exigir recargos o intereses de demora, pero sí que estará habilitada para imponer una infracción leve con base en lo establecido en el artículo 198.1 de la LGT.

Sin embargo, como establece el artículo 179 de la misma Ley, no debe olvidarse que la responsabilidad por infracción tributaria no tendrá lugar en algunos supuestos concretos, entre los que destacan, por lo que aquí respecta, la concurrencia de fuerza mayor (como podría ser la destrucción del ordenador en el que se tiene instalado el certificado), la actuación con la diligencia necesaria o la existencia de deficiencias técnicas de los programas informáticos de asistencia facilitados por la AEAT (lo cual, en última instancia, vendría a ampliar implícitamente el plazo de dos días señalado por la Orden EHA/3398/2006).

Finalmente, debe señalarse que, cuando sea procedente, se podrá acompañar la presentación de declaraciones de la solicitud telemática del aplazamiento, fraccionamiento, compensación o anotación en la cuenta corriente tributaria de la deuda que resulte de las mismas, cuyo procedimiento de transmisión será el mismo que se acaba de exponer pero añadiendo el envío del documento establecido para cada tipo de solicitud al registro telemático de la Administración. Por último, no puede cerrarse este apartado sin antes apuntar que se podrán examinar y modificar todas las declaraciones electrónicas presentadas a través de Internet, así como conocer su estado de tramitación, verificar el pago realizado e incluso consultar la respuesta de las solicitudes presentadas.

²⁴¹ Al respecto, debe señalarse que, la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, estableció inéditamente que, cuando existieran dificultades técnicas que impidieran efectuar la transmisión telemática de la declaración el mismo día del ingreso, podría realizarse hasta el segundo día hábil siguiente, ampliando así dos días el plazo de presentación de las autoliquidaciones con resultado a ingresar.

4.3.5.4. Consideraciones generales

Del análisis de los distintos sistemas de presentación telemática de declaraciones tributarias, pueden extraerse diferentes consideraciones generales, destacando, en primer lugar, que los impuestos que actualmente tienen reconocida la presentación de alguno de sus modelos de declaración por estos medios son siete: los Impuestos Aduaneros, los IIEE, el IVA, el IRPF, el IS, el IAE y el IRNR.

De su regulación, puede observarse, en segundo lugar, que los tipos de declaración que admiten dicha vía de presentación son cinco: la declaración por la que se comunica la realización de un hecho imponible (como ocurre, por ejemplo, en los Impuestos Aduaneros), la declaración-liquidación o autoliquidación de un hecho imponible (como es el caso del IRPF, del IS, del IVA, del IRNR o de los IIEE)²⁴², la declaración de circunstancias relacionadas con la realización de un hecho imponible (como es la solicitud de abono anticipado de la deducción por maternidad en el IRPF), la declaración-liquidación o autoliquidación por otras obligaciones a cuenta (como las retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados en el ámbito del IRPF, IS o IRNR) y las declaraciones informativas a cargo de los contribuyentes, de otros deudores tributarios o de terceras personas (como pasa, respectivamente, en la declaración Intrastat en materia de IVA, en los resúmenes anuales relativos al IS o en las declaraciones de operaciones con Letras del Tesoro).

Tal y como se desprende de estos últimos supuestos, los sujetos que pueden o, en su caso, deben presentar las declaraciones tributarias a través de los nuevos medios pueden dividirse en tres grupos: los contribuyentes (ya sea para declarar y liquidar la realización de un hecho imponible o para cumplir con sus deberes de información), otros deudores tributarios que, sin haber realizado ningún hecho imponible, deben cumplir con algunos deberes de información u otras obligaciones a cuenta (como es el caso de los sujetos que deben efectuar ingresos a cuenta en el IRPF, el IS o el IRNR) y otros obligados tributarios que, en relación con los impuestos de terceros, no tienen obligación alguna de pago, pero que deben cumplir con algunos deberes de información (como es el caso, entre otros, de las entidades concesionarias de préstamos hipotecarios para la adquisición de viviendas en el IRPF). Asimismo, debe tenerse en cuenta que también se permite la presentación telemática de declaraciones a terceras personas o entidades que hayan suscrito un acuerdo o convenio de colaboración con la Administración y actúen como representantes (es decir, los colaboradores sociales), aunque dicha posibilidad se encuentra únicamente contemplada en el ámbito del IVA, del IRPF, del IRNR, del IS y a algunos IIEE²⁴³.

Por lo que respecta a la voluntariedad de uso de la vía telemática, hay tanto declaraciones en las que se exige como en las que se prohíbe tal posibilidad. En relación con estas últimas, los casos en los que se ha prohibido el uso de los nuevos medios tienen lugar en la esfera del IRPF, el IS, el IVA y en el IRNR, aunque también debe destacarse que, según la Orden de 21 de diciembre de 2000, modificada por la Orden

²⁴² En estos casos, la presentación telemática de autoliquidaciones se admite tanto si el resultado es a ingresar (permitiéndose incluso la solicitud de compensación, aplazamiento o fraccionamiento de la deuda resultante) como si es cero o a devolver (supuesto en el que se permitirá también la solicitud de devolución o la renuncia expresa a la misma).

²⁴³ Para un mayor desarrollo de la actuación de la colaboración social a través de medios telemáticos, véase *infra* el apartado 10.2.15.4 *La permisión de la actuación electrónica de terceros representantes y, especialmente, de la colaboración social* de la segunda parte.

EHA/2339/2005, de 13 de julio, no se podrá efectuar la presentación telemática de declaraciones por teleproceso en dos supuestos determinados: cuando el fichero a transmitir contenga más de tres millones de registros o cuando la presentación sea colectiva (a no ser que un mismo fichero de transmisión incluya más de una declaración correspondiente a un mismo ejercicio fiscal o que contenga más de una declaración de un mismo titular en relación con diferentes modelos). Del igual modo, como señala la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, tampoco se podrán presentar declaraciones por vía telemática cuando hayan transcurrido más de cuatro años desde el inicio del plazo de presentación de cada declaración.

En referencia con su obligatoriedad, debe destacarse, en primer lugar, que Internet es el sistema en el que más declaraciones exigen su uso, lo cual tiene lugar tanto en materia de IRPF, IS, IRNR, IVA e IIEE y con independencia del tipo de sujetos (pues, a pesar de que normalmente se exija a las personas jurídicas, en el caso del modelo 576 también se impone a la totalidad de obligados tributarios). Además, también resulta obligatoria su utilización a partir de un cierto número de registros, de forma que, mientras que el uso del sistema de teleproceso se exige en un único supuesto (para la presentación de los modelos 187 que tengan 50.000 registros o más), la utilización de Internet se impone en la presentación de 68 modelos distintos.

Así, resulta obligatorio para la presentación de los modelos 111, 200, 220, 320, 322, 330, 332, 353, 367, 392, 480, 430, 506, 507, 508, 510, 512, 524, 540, 541, 542, 543, 544, 545, 546, 553, 554, 555, 556, 557, 558, 560, 561, 562, 563, 564, 566, 569, 570, 572, 576, 580, 590, 595 y 596, así como para presentar los modelos 218 y 222 (excepto en el caso que se deban presentar ante las Haciendas Forales) y para mantener las relaciones establecidas por normativa de Gasóleo Profesional. De igual forma, en los casos donde las declaraciones contengan de 16 hasta 49.999 registros y en relación con los contribuyentes adscritos a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, también deberá utilizarse para la presentación de los modelos 117, 180, 184, 188, 190, 193, 198, 296, 345, 347 y 349, lo mismo que ocurrirá con el modelo 182; aunque en este último caso su obligatoriedad se requerirá a partir de los 100 registros. Por su parte, los obligados tributarios que tengan forma jurídica de sociedad anónima o de responsabilidad limitada también lo deberán utilizar para presentar sus autoliquidaciones correspondientes a los modelos 110, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 201, 202 y 300, así como para presentar las declaraciones informativas y los resúmenes anuales que contengan hasta 49.999 registros relativos a los modelos 180, 187, 190, 193, 198, 345, 347, 349 y 390.

Por último, debe recordarse que el artículo 36 del RD 1065/2007 establece que los obligados tributarios que deban presentar telemáticamente autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al IS, al IVA o al Impuesto General Indirecto Canario tendrán que presentar una declaración informativa por la misma vía, la cual deberá contener la información de sus libros registro por cada periodo de liquidación del IVA o del Impuesto General Indirecto Canario. En este sentido, deberá comprender los datos anotados hasta el último día del periodo de liquidación al que se refiera, debiendo presentarse en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del impuesto al que se refiera.

Así pues, queda claro que los casos en los que la utilización de Internet se ha convertido en obligatoria para la presentación de declaraciones ha crecido de forma exponencial

desde que se abrió, y al mismo tiempo exigió, tal posibilidad, lo cual tuvo lugar en la Orden de 29 de junio de 1998 en relación con los modelos 111, 320 y 332 de las grandes empresas. Ciertamente, los buenos resultados adquiridos desde entonces aconsejaron la ampliación de los supuestos en los que dichos obligados tributarios utilizaran la vía electrónica, pues las características, capacidades y recursos de éstos hacían viable su imposición y el gran volumen de información que facilitan a la Administración maximizaba sus beneficios. Con base en las mismas razones, tampoco se plantearon muchos problemas a la hora de extender su exigencia al resto de personas jurídicas, si bien la falta de generalización del uso de las TIC entre gran parte de la ciudadanía complicó su imposición al resto de personas físicas.

En este sentido, el equilibrio entre la falta de alfabetización digital y el principio de no discriminación por razón tecnológica fue mucho más difícil de encontrar, aunque la Administración tenía claro que también en estos casos se debía requerir el uso de Internet. Así, como se ha visto, veía en su instauración una medida idónea para impulsar la familiarización de la utilización de los nuevos medios, de la misma forma que era consciente de las grandes ventajas y beneficios que se conseguirían. Por ello, no paró hasta conseguir la solución adecuada para hacer viable su imposición, la cual encontró por la actuación de la colaboración social y de los terceros representantes²⁴⁴ y creando algunas medidas complementarias *ad hoc*²⁴⁵.

Finalmente, debe destacarse que, además de su exigencia, la Administración ha procurado impulsar el uso de Internet restringiendo la utilización de las otras vías, como ha ocurrido con la prohibición de presentar algunos modelos en papel impreso o en relación con los soportes directamente legibles por ordenador. Esta forma de presentación ha quedado reducida a las declaraciones informativas y recapitulativas que contengan más de 49.999 registros, lo mismo que ha ocurrido en algunas declaraciones donde se han impuesto límites por encima de los cuales sólo se podrá utilizar Internet. Así pues, y aunque la predisposición administrativa para fomentar los procedimientos y trámites electrónicos no deje lugar dudas, es más que evidente la clara preferencia por el uso de la Red.

Llegados a este punto, deben plantearse las consecuencias que tendrían lugar en el caso de que se presentara una declaración por un medio diferente al telemático estando éste exigido, pues, en principio, se trataría de una conducta susceptible de constituir una infracción tributaria de conformidad con el artículo 199 de la LGT (ya que se cumpliría incorrectamente una obligación sin que se produjera perjuicio económico). Sin embargo, como señalan DELGADO y OLIVER, lo más probable es que no se imponga sanción alguna, sino que simplemente se envíe un requerimiento al obligado tributario para que utilice la vía telemática como establece la normativa²⁴⁶. No obstante, si dicho requerimiento no fuera atendido, sí que procedería la sanción derivada de las infracciones tributarias por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya que el artículo 203.1.b) de la LGT prevé

²⁴⁴ Véase, al respecto, la Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio.

²⁴⁵ Para ver un mayor análisis de la exigencia de la vía telemática, véase *supra* el apartado 4.2.4 *La imposición de la vía electrónica a los ciudadanos en sus relaciones con la Administración tributaria* de la presente parte.

²⁴⁶ DELGADO GARCÍA, A. M., OLIVER CUELLO, R.: *Hacia una nueva regulación de la Administración Electrónica: Especial referencia al ámbito tributario*, cit., pág. 2007.

expresamente su imposición cuando no se atiende algún requerimiento debidamente notificado.

De hecho, esta es la solución por la que se ha decantado el artículo 32.2 del reciente RD 1671/2009, donde se ha previsto, por primera vez, que “si existe la obligación de comunicación a través de medios electrónicos y no se utilizan dichos medios, el órgano administrativo competente requerirá la correspondiente subsanación, advirtiéndole que, de no ser atendido el requerimiento, la presentación carecerá de validez o eficacia”. Así pues, parece que la negativa a cumplir de forma correcta aún siendo requerida dejará sin efectos la presentación realizada, por lo que, además de la eventual sanción del artículo 203.1.b) de la LGT, los obligados infractores deberán cargar con las consecuencias derivadas de su incumplimiento.

Finalmente, para acabar con el análisis general de las presentaciones telemáticas de declaraciones, debe hacerse una última puntualización sobre los plazos a los que se somete su cumplimiento, ya que, a pesar de que, en principio, rijan los mismos que en las otras vías, existen algunos supuestos en los que se amplían. En este sentido, por ejemplo, si las declaraciones informativas se presentan en papel impreso, su plazo máximo de presentación es el día 20 del primer mes inmediato a la finalización del ejercicio al que se refieran, a diferencia de lo que ocurre si se presentan por vía telemática, pues el plazo se amplía hasta el día 31 del mismo mes.

Otra diferencia se encuentra en la Orden de 22 de febrero de 1999 en relación con el período de presentación e ingreso del modelo 117, donde su artículo 4 contempla que, en el caso de presentación en papel impreso, se podrá presentar y liquidar durante los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que procedan de cada trimestre del año natural. Sin embargo, el artículo 7 obliga a efectuar su presentación telemática y su ingreso dentro de los veinte primeros días naturales de cada mes (con la excepción del mes de julio que se amplía hasta el 20 de septiembre), por lo que dichas declaraciones y liquidaciones deberán ser relativas a las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta practicados en el mes inmediato anterior.

Asimismo, otra divergencia se puede observar en las normas recientes de aprobación de algunos modelos de declaración (como es el caso de los modelos 156, 182, 184, 189, 190, 191, 291, 296, 299, 308, 309, 341, 370, 371, 392, 430 o 480), y es que en tales casos se prevé que, cuando existan razones de carácter técnico que impidan efectuar la presentación telemática por Internet o teleproceso dentro del plazo establecido, se podrá entender ampliado hasta los tres días naturales siguientes a su finalización. Otro ejemplo similar se encuentra en las presentaciones telemáticas de autoliquidaciones con resultado a ingresar, donde, a pesar de que las pertinentes declaraciones deban presentarse el mismo día en el que tenga lugar el ingreso de su resultado, se permite que se realicen hasta el segundo día hábil siguiente en el caso de que existiesen dificultades técnicas que lo impidieran²⁴⁷.

²⁴⁷ Esta posibilidad, limitada en un principio al ámbito del IRPF y, antes de que se suprimiera, del IP (tal y como introdujeron, respectivamente, los artículos 2.2 de la Orden de 24 de abril de 2000 y la Orden de 28 de abril de 2000), se ha hecho extensiva a todas las autoliquidaciones con resultado a ingresar a través de la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, la cual ha destacado, precisamente, por su clara voluntad de homogenización del sistema de presentación telemática de declaraciones.

De todos modos, la presentación telemática de declaraciones fuera del período voluntario sólo podrá tener lugar en dos supuestos concretos: para modificar una declaración presentada y para suplir una falta de presentación (a no ser que hayan transcurrido más de cuatro desde el inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración)²⁴⁸.

Así pues, desde que apareció la posibilidad de presentar declaraciones tributarias por vía telemática en el año 1998, se han ido incrementando los modelos habilitados al respecto en la medida que lo han permitido los recursos técnicos y humanos de la Agencia Tributaria, de la misma forma que se ha ido aumentando su realización como consecuencia de la paulatina generalización del uso de las TIC. De este modo, igual que se observa en los otros trámites y procedimientos electrónicos, las múltiples ventajas que aporta la aplicación de los nuevos medios han hecho que su uso sea cada vez más elevado²⁴⁹, por lo que, teniendo en cuenta que la presentación telemática de declaraciones requiere la habilitación previa del correspondiente modelo, quizás sería conveniente la adopción de un marco normativo común que permitiera su procedencia con carácter en general. De esta forma, como señalan DELGADO y OLIVER, “se permitiría la presentación de cualquier declaración o autoliquidación, sin necesidad de esperar a que la normativa de cada tributo así lo posibilitara ni a que se dictara la correspondiente orden ministerial de desarrollo, una vez la Administración dispusiera de los medios necesarios”²⁵⁰, lo cual supondría la instauración definitiva del sistema y un paso más hacia la plena instauración de la e-Administración.

4.3.6. El deber de facturación y los deberes contables y registrales a través de medios electrónicos

Siguiendo en el ámbito de la gestión, la siguiente aplicación tributaria de las nuevas tecnologías que debe analizarse es la regulación del cumplimiento electrónico de los deberes contables, registrales y de facturación, pues, desde que empezó a arraigar la incorporación de las TIC en la actividad de la mayor parte de profesionales y empresas generalizando el comercio electrónico, su llevanza informática se convirtió en una necesidad. Además, así lo exigían todos los beneficios que ésta comporta, ya que, como pone de manifiesto CALVO, permite el ahorro de costes (básicamente de envíos y de papel), mejora la gestión interna de las empresas (ya sea por la obtención y transmisión de informaciones en tiempo real, por la reducción de errores o por la llevanza de la contabilidad automatizada) y aumenta la eficacia y eficiencia de la actividad empresarial (optimizando la tesorería y agilizando la toma de decisiones)²⁵¹.

Por ello, y por la actitud pionera que caracteriza a la Administración tributaria, no es de extrañar que las primeras referencias normativas al respecto aparecieran al mismo

²⁴⁸ Sin embargo, de conformidad con la Orden EHA/3398/2006, en las declaraciones relativas al IS y al IRNR de los establecimientos permanentes y las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, este periodo empezará a contar desde el 25 de julio de cada ejercicio en relación con las declaraciones referidas a los períodos impositivos iniciados en el ejercicio anterior.

²⁴⁹ Entre otros, así se constata en ROVIRA FERRER, I.: *La administración electrónica tributaria: implantación y respuesta ciudadana*, RADNT, nº 17, 2008.

²⁵⁰ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Las declaraciones tributarias telemáticas*, cit., pág. 223.

²⁵¹ CALVO VÉRGUEZ, J.: *Una aproximación a la actual regulación del sistema de facturación electrónica*, GF, nº 283, 2009, pág. 121.

tiempo que las primeras previsiones sobre las TIC, y es que, si bien estas últimas se incluyeron en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, el primer reconocimiento de las facturas telemáticas llegó con la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

4.3.6.1. El deber de facturación

Tal y como se apuntaba, la primera habilitación legal para el envío telemático de facturas apareció en el artículo 88.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual señaló que la repercusión del IVA debería efectuarse mediante factura o documento análogo emitido “por vía telemática, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente”. Con base en el mismo, el artículo 9 bis del RD 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regulaba el deber de expedir y entregar factura de los empresarios y profesionales (introducido por el RD 164/1992, de 29 de diciembre) fue el que detalló tales requisitos y condiciones, si bien habilitó al Ministro de Hacienda para que desarrollara sus previsiones. En su cumplimiento, se dictó la Orden de 22 de marzo de 1996 (donde se estableció que tendrían los mismos efectos y consecuencias que las facturas emitidas en soporte papel), si bien fue derogada por la Orden HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, en la que se introdujeron las primeras previsiones europeas.

Así, a diferencia de España, las primeras referencias europeas a las facturas electrónicas no llegaron hasta el año 2001, momento en el que la Directiva 2001/115/CE, del Consejo, de 20 de diciembre, procuró simplificar, modernizar y armonizar las condiciones previstas en relación con la obligación de facturación del IVA (las cuales se encontraban básicamente aglutinadas en el artículo 22.3 de la Sexta Directiva). De este modo, y a consecuencia del crecimiento del comercio electrónico a nivel internacional, se pretendía crear un marco jurídico comunitario sobre la facturación electrónica, y es que el gran margen de actuación de los Estados que permitía el citado artículo 22.3 derivó en una compleja diversidad normativa.

Por consiguiente, la primera modificación que incorporó la Directiva fue la posibilidad de que el cumplimiento del deber de facturación del IVA se pudiera llevar a cabo por el obligado, por un tercero subcontratado o incluso por el propio cliente (autofacturación), del mismo modo que señaló el contenido mínimo que debería constar en cualquiera de estos casos. Asimismo, y por lo que respecta propiamente a la facturación telemática, introdujo su reconocimiento general, señalando como único requisito para la transmisión de las facturas con independencia de su soporte (material o electrónico) el consentimiento expreso de su destinatario.

En relación con su desarrollo, y a pesar de no incluir ninguna lista de tecnologías o métodos aceptados, previó una serie de requisitos para garantizar su seguridad técnica, estableciendo al respecto la obligación de garantizar la autenticidad del origen y la integridad de su contenido. Para ello, permitía el uso de cualquier firma electrónica avanzada o el intercambio electrónico de datos (sistema EDI), aunque en este caso el acuerdo relativo al intercambio debía contemplar expresamente la garantía de ambos requisitos. Sin embargo, también abrió la posibilidad de incluir cualquier otro sistema de transmisión electrónica que se aceptara expresamente por los Estados, siempre y cuando también quedaran garantizadas las mencionadas condiciones.

Asimismo, permitió la transmisión simultánea de facturas electrónicas dirigidas a un mismo destinatario (las cuales debían transferirse en forma de lote), para lo cual aceptaba que los datos comunes aparecieran de forma genérica (siempre y cuando, no obstante, se pudiera acceder a su consulta). De igual modo, a la hora de fijar la obligación de conservación, sustituyó el término “duplicado” por el de “copia”, pretendiendo posibilitar así su cumplimiento con la simple instauración de un almacenamiento general. Finalmente, definió las transmisiones y los almacenamientos electrónicos como los llevados a cabo por equipos electrónicos de almacenamiento de datos y de tratamiento (incluida la comprensión numérica), ya fueran el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios electromagnéticos.

Todas estas previsiones fueron recogidas en nuestro ordenamiento por el RD 1496/2003, de 28 de noviembre, el cual derogó el RD 2402/1985, modificó el Reglamento del IVA y aprobó el Reglamento por el que actualmente se regulan las obligaciones de facturación.

En relación con las disposiciones de este RD, su Título Preliminar (artículo 1) empieza señalando la obligación general de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones económicas, estableciendo así que “los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquellos”. Igualmente, “están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad”, así como aquellas otras personas y entidades “que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar factura u otros justificantes de las operaciones que realicen”.

Seguidamente, su Título I contempla y desarrolla las principales previsiones sobre la materia, y es que, a pesar de que lleve por rúbrica “obligación de documentación de las operaciones a los efectos del IVA”, también resulta aplicable a los demás impuestos en virtud del artículo 25 (sin perjuicio, claro está, de lo que establezca la normativa propia en cada caso). De entre las diferentes previsiones que apunta, debe destacarse especialmente su artículo 8, donde reconoce con carácter general la utilización de la vía electrónica para cumplir con el deber de expedición. Así, señala que “las facturas o documentos sustitutivos podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en soporte electrónico, que permita la constatación de su fecha de expedición, su consignación en el libro registro de facturas expedidas (...) y su adecuada conservación”, aunque el artículo 17 puntualiza que el uso de los medios electrónicos sólo procederá si el destinatario ha dado previamente su consentimiento y si los medios utilizados garantizan la autenticidad del origen de la factura y la integridad de su contenido (entendiendo, a estos efectos, por “remisión” o “expedición” “la transmisión o puesta a disposición del destinatario por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la comprensión numérica, y almacenamiento de datos, utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios magnéticos”).

En este sentido, y de acuerdo con la Directiva 2001/115/CE, el artículo 18 desarrolla las formas por las que se podrán garantizar estos requisitos indispensables para la validez de la remisión electrónica (la autenticidad del origen y la integridad del contenido), admitiendo así el uso de la firma electrónica avanzada (de acuerdo con lo dispuesto en

el artículo 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica), el intercambio electrónico de datos a través del sistema EDI (siempre que el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen tales condiciones) y cualquier otro elemento propuesto para tal fin por los interesados autorizado por la AEAT. De todos modos, dicho artículo acaba habilitando al Ministro de Hacienda para que dicte las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de sus previsiones.

Por su parte, el artículo 19 contempla las mismas previsiones pero en relación con el deber de conservación, el cual describe como la obligación de garantizar el acceso a las facturas y documentos sustitutivos que actúen como justificantes en las declaraciones de los tributos durante el período de prescripción del derecho a la liquidación de la Administración tributaria (salvo en el caso, obviamente, de que exista una causa debidamente justificada). De este modo, también concreta que dicho acceso podrá realizarse por medios electrónicos entendidos como aquellos “equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica, y almacenamiento de datos utilizando medios ópticos u otros medios electromagnéticos”, aunque, de forma inédita, establece un supuesto donde su uso será preceptivo: siempre que dicha conservación se efectúe fuera de España.

Sin embargo, como señala el artículo 21, el uso de tales medios sólo será válido si se asegura la legibilidad en el formato original en el que hayan sido recibidas o remitidas las facturas o documentos sustitutos, de la misma forma que se exige, en su caso, la legibilidad en el mismo formato de los datos asociados y mecanismos de verificación de firma u otros elementos autorizados que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido. Además, los medios electrónicos que se utilicen para la gestión y conservación de tales documentos deberán garantizar el completo acceso en línea a todos sus datos (permitiendo su visualización, su búsqueda selectiva y la obtención de una copia o descarga en línea e impresión), de la misma forma que deberán permitir su carga remota y su utilización por parte de la Administración tributaria ante cualquier solicitud y sin demora injustificada. De todos modos, igual que el artículo 18.3, el artículo 21 acaba habilitando al Ministro de Hacienda para que, mediante orden, establezca las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de tales cuestiones.

Con base en ambas habilitaciones, el Ministro de Hacienda ha desarrollado las disposiciones del RD 1496/2003 en la Orden EHA/962/2007, la cual vino a sustituir a la Orden 3134/2002 y a introducir las previsiones pertinentes. Entre ellas, destaca, en primer lugar, la limitación del sistema de facturación telemática a los sujetos que tengan la condición de empresarios y profesionales, así como la puntualización de que “la expedición de documentos en un soporte dado, en papel o electrónico, no condicionará el medio por el que deban remitirse en un momento ulterior al mismo destinatario, o el medio por el que se deban remitir las facturas rectificativas relacionadas con aquellos, o los duplicados de facturas remitidas con anterioridad” (artículo 2).

De igual modo, además de detallar los requisitos de las facturas firmadas electrónicamente recibidas desde el extranjero (señalando las mismas exigencias que se imponen para las facturas recibidas desde España), resalta la posibilidad de utilizar cualquier otra firma electrónica avanzada que la AEAT no hubiera reconocido, siempre

y cuando esté basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de creación firma conforme el artículo 3.3 de la Ley 59/2003. Asimismo, ha previsto la utilización de otro sistema de intercambio electrónico de datos, aunque exige, en ambos casos, que los empresarios o profesionales interesados soliciten la correspondiente autorización al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT (cuya resolución será susceptible de recurso en vía administrativa tras el planteamiento potestativo de los recursos de reposición).

Si el sistema resulta aceptado, los usuarios deberán presentar una nueva solicitud de utilización ante el mismo Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria con una anticipación mínima de 30 días a su puesta en funcionamiento, indicando expresamente los medios autorizados de autenticación o, en su caso, las especificaciones del sistema de intercambio electrónico de datos. Como es lógico, la respuesta deberá tener lugar en el plazo máximo de 30 días desde su presentación y, también aquí, será recurrible en vía administrativa tras la presentación potestativa del recurso de reposición.

Por lo que respecta a la obligación general de conservación de las facturas y sus copias o matices (impuesta tanto al emisor como a los destinatarios), resulta relevante destacar su desarrollo en los artículos 5.3 y 6.3, donde se señala que “deberá hacerse ordenadamente, de modo que, cualquiera que sea su formato y soporte, y en especial cuando éste sea electrónico, se garantice la legibilidad de tales documentos, copias o matrices, debiendo el obligado tributario facilitar, en su caso, a requerimiento de la Administración tributaria, el descifrado y la decodificación de datos no auto explicativos”. Asimismo, se concreta que deberá facilitarse “el acceso completo y sin demora injustificada a tales documentos, entendiéndose por tal aquel que permita la consulta directa de todos y cada uno de los documentos, copias matrices conservados, cualquiera que sea su soporte”.

Por su parte, el artículo 6.2 contempla la obligación general de conservar las facturas y documentos sustitutivos en el mismo soporte en el que fueron originalmente expedidos y recibidos, aunque el artículo 8 permite, de forma inédita, la sustitución del soporte electrónico por su impresión de forma legible para su conservación en papel (siempre y cuando se contengan sendas marcas gráficas de autenticación). Sin embargo, supedita dicha opción a que el sistema de firma electrónica que se haya empleado sea un sistema de firma electrónica reconocida, aunque también admite el uso de otros sistemas si hubieran estado expresamente homologados por la AEAT²⁵².

Por contra, el artículo 7 introdujo la posibilidad de sustituir los documentos originales en papel por los correspondientes ficheros con sus imágenes gráficas, siempre y cuando se mantuvieran las mismas garantías y medidas de seguridad. Así, como señala el Preámbulo de la Orden, se autoriza “la destrucción de las ingentes cantidades de papel que constituyen los documentos originales con los consiguientes ahorros en la gestión, manejo documental y de archivo, favoreciendo de esta manera la reducción de costes fiscales indirectos”. Sin embargo, y con el fin de asegurar las mencionadas garantías de seguridad, el apartado 2 ha fijado el proceso por el que deberá llevarse a cabo dicha

²⁵² Como señala el Preámbulo de la mencionada Orden, dicha posibilidad está pensada para “posibilitar la conciliación de intereses de aquellos empresarios y profesionales que desean expedir facturas electrónicas firmadas y los de aquellos destinatarios que, por su reducida dimensión o desarrollo tecnológico, desean que la conservación de tales documentos se realice en papel”.

transformación, señalando así que la “digitalización certificada” consistirá en la obtención de una imagen digital fiel e íntegra del documento original en papel que se pretenda sustituir, cumpliendo con las especificaciones técnicas que publique la AEAT por Resolución. Como añade, dicho procedimiento podrá llevarse a cabo por los propios obligados tributarios o por un tercero prestador de tales servicios, si bien, en ambos casos, deberá emplearse un *software* de digitalización certificado cuya homologación haya estado solicitada al Director del DIT de la Agencia Tributaria (lo cual deberá realizarse siguiendo el proceso establecido por la Resolución de 24 de octubre de 2007 de la AEAT).

Finalmente, debe destacarse que, de conformidad con el artículo 2.1 de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, el Gobierno debe fomentar el empleo de la factura electrónica en el ámbito de la AGE (especialmente en las pequeñas y medianas empresas y en las denominadas microempresas), igual que deben hacerlo las comunidades autónomas en el ámbito de sus respectivas competencias para potenciar el desarrollo del comercio electrónico.

En relación con tales previsiones, debe resaltarse, por último, el artículo 27.6 de la Ley 11/2007, donde se prevé que la Administración pueda exigir la emisión electrónica de las facturas de las que es destinataria en determinados supuestos. Con base en el mismo, el artículo 1.1 de la Ley 56/2007 ha señalado que, en la esfera de la contratación con el sector público estatal, se podrá requerir “en los términos que prevea la correspondiente normativa”, lo cual ha reiterado la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, concretando tales supuestos. No obstante, el uso de las facturas electrónicas en dichos casos lo detalla la Orden PRE 2971/2007, de 5 de octubre; donde, además de desarrollar su expedición, regula la presentación de aquellas que se hubieran emitido entre particulares y se tuvieran que remitir a Administración.

4.3.6.2. La llevanza de los deberes contables y registrales a través de los nuevos medios

Por lo que respecta a la utilización de las nuevas técnicas para la llevanza y transmisión de los deberes contables y registrales, debe destacarse, en primer lugar, que su regulación ha sido abordada desde dos puntos de vista distintos, tanto por parte del Derecho financiero y tributario como desde el Derecho mercantil. Sin embargo, en relación con este último, la incorporación de los medios informáticos únicamente se ha previsto en el Código de Comercio de 1885 y, además, de forma indirecta, pues, después de contemplar que los empresarios deberán llevar una contabilidad ajustada a sus disposiciones y a su normativa reglamentaria de desarrollo (donde destaca principalmente el Nuevo Plan General de Contabilidad), el artículo 27.2 señala que “será válida (...) la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios”.

Las referencias tributarias, en cambio, han sido mucho más desarrolladas, si bien es cierto que las primeras fueron una mera reiteración de las mencionadas previsiones del CCom. (artículo 4.1 de la Orden de 4 de mayo de 1993, sobre la llevanza y diligenciado de los libros-registro a efectos el IRPF). Lo mismo ocurrió posteriormente en el artículo 139 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades; aunque en este caso se remitió directamente a las previsiones del CCom. en relación con la llevanza de

la contabilidad. Sin embargo, el segundo apartado del mismo artículo incorporó las primeras referencias expresas a la TIC en la materia, señalando que la Administración tributaria podría realizar “la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos”.

De todos modos, el primer reconocimiento expreso de la informatización de los deberes tributarios contables y registrales llegó con la modificación del Reglamento del IVA aprobado por el RD 1624/1992, de 29 de diciembre, por parte del RD 1811/1994, de 2 de septiembre; donde la nueva redacción del artículo 62.3 pasó a contemplar que “los libros o registros, incluidos los de carácter informático que, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables deban llevar los sujetos pasivos, podrán ser utilizados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en este Reglamento” (los cuales, de conformidad con el artículo 68, son la claridad, la exactitud, la ordenación por fechas y la ausencia de espacios en blanco, interpolaciones, raspaduras y tachaduras).

Sin embargo, la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollaron determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el RD 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, fijó, por primera vez, una serie de exigencias expresas para la llevanza y conservación electrónica de los libros o registros, señalado principalmente que, cuando se utilice un sistema informático para la llevanza y conservación de los documentos expedidos y las copias o matrices de los documentos contemplados en el artículo 19 del Reglamento de las obligaciones de facturación, deberá garantizarse el acceso completo a sus datos tanto si el sistema de almacenamiento es local como si es remoto. A tales efectos, el artículo 5.3 define dicho acceso como aquel que posibilitaba una consulta en línea de los datos de los documentos mencionados, permitiendo su visualización con todo el detalle de su contenido, la búsqueda selectiva por cualquiera de los datos que deban reflejarse en los libros registro regulados en el artículo 62 y siguientes del RD 1624/1992 y la copia o la descarga en línea en los formatos originales y la impresión a papel de aquellos documentos que sean necesarios a los efectos de la verificación o documentación de las actuaciones de control fiscal.

Asimismo, en relación con su digitalización certificada (ya sea de facturas recibidas, documentos sustitutivos o de otros documentos o justificantes), el artículo 7.2.c) apunta que deberá organizarse una base de datos documental en la que cada documento digitalizado conserve un registro de datos con todos los campos exigibles en la llevanza de los libros de registros, además de un campo en el que se contenga la imagen binaria del documento digitalizado o que enlace al fichero que la contenga (adjuntando, en ambos casos, la firma electrónica de la imagen del documento).

Finalmente, debe destacarse que el RD 1065/2007, de 27 de julio, ha establecido, por primera vez, la obligatoriedad de llevar y transmitir telemáticamente tales contenidos a la Administración tributaria, pues su artículo 36 ha señalado que los obligados que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.2.f) de la LGT, deban presentar obligatoriamente autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al IS, al IVA o al Impuesto General Indirecto Canario por medios telemáticos, estarán obligados a

presentar una declaración informativa con el contenido de sus libros registro por la misma vía relativa a cada período de liquidación del IVA o del Impuesto General Indirecto Canario. Asimismo, ha detallado que dicha declaración deberá contener los datos anotados hasta el último día del período de liquidación al que se refiera y que deberá presentarse en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho período, aunque, como ha añadido la Disposición transitoria tercera, su presentación no será exigible hasta que se deba suministrar la información correspondiente al año 2009.

4.3.7. La solicitud, emisión y comprobación electrónica de certificados tributarios

La siguiente aplicación tributaria de las TIC que debe destacarse es la solicitud y obtención electrónica de los certificados tributarios, los cuales se definen en el artículo 70.1 del RD 1065/2007 como el documento expedido por la Administración tributaria que acredita hechos relativos a la situación tributaria de un obligado tributario. No obstante, el segundo apartado desarrolla un poco más este concepto añadiendo que “podrán acreditar, entre otras circunstancias, la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos o extremos concretos contenidos en ellas, la situación censal, el cumplimiento de obligaciones tributarias y la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes de pago que consten en las bases de datos de la Administración tributaria”; aunque son los siguientes apartados los que concreta sus características.

Así, el apartado 3 señala que, salvo que lo exija su finalidad, los hechos o datos que consten en los certificados se referirán exclusivamente al obligado tributario titular, del mismo modo que los apartados 4 y 5 prohíben la certificación de aquellos datos referidos a obligaciones tributarias respecto de las cuales haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda y del cumplimiento de obligaciones tributarias en tanto no haya vencido el plazo previsto para el mismo.

Con base en tales previsiones, el artículo 72 detalla su contenido mínimo, apuntando que, al menos, deberán contener el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado tributario titular, las circunstancias, obligaciones o requisitos que se deseen certificar y el lugar, fecha y firma del órgano competente para su expedición y el código seguro de verificación.

En relación con su expedición a través de medios telemáticos, el primer texto normativo que previó tal posibilidad fue la Resolución de 3 de mayo de 2000, de la Dirección General de la AEAT, la cual se dictó en cumplimiento del deber de promoción de la incorporación de las TIC (artículo 45 de la LRJPAC) y de la obligación de aprobar mediante resolución los programas y aplicaciones que efectuaran el tratamiento de información cuyo resultado fuera utilizado para el ejercicio de las potestades de los órganos y entidades del ámbito de la AGE (artículo 5.1 del RD 263/1996).

Sin embargo, dicha Resolución no contempló tal posibilidad de forma general, sino que la limitó a los certificados expedidos a solicitud del interesado por ser necesarios para iniciar o continuar un determinado procedimiento administrativo (aunque también preveía que la regulación de las certificaciones expedidas a instancia de la autoridad judicial o de otras Administraciones Públicas pudiera hacer remisiones concretas a sus

disposiciones). No obstante, como señala su Exposición de Motivos, se dejaba la puerta abierta a la expedición telemática de otros certificados tributarios que, sin venir exigidos directamente por las normas procedimentales, resultaran precisos para la adecuada gestión del sistema tributario estatal y aduanero, lo cual, como demuestran las diferentes cartas de servicios, ha sido uno de los principales objetivos de la AEAT²⁵³. De hecho, los certificados que actualmente se pueden solicitar, emitir e incluso comprobar desde su portal virtual ascienden ya a 13²⁵⁴.

Por lo que respecta a su regulación actual, el artículo 71 del RD 1065/2007 prevé que la emisión de los certificados tributarios pueda solicitarse tanto a instancia del obligado tributario titular como a petición de un órgano administrativo o de cualquier otra persona o entidad interesada, aunque estos últimos supuestos estarán sujetos a que una norma con rango de ley lo prevea expresamente o a que el titular manifieste su consentimiento. Es importante realizar esta distinción ya que la regulación de la utilización de los nuevos medios variará en función del sujeto solicitante, pues dependiendo del mismo, tendrá o no carácter obligatorio.

En este sentido, tras reconocer que su expedición se podrá realizar tanto en papel como a través de las nuevas técnicas, el artículo 73.2 otorga carácter preceptivo a las previsiones del artículo 95.2 de la LGT, imponiendo de este modo el uso de los medios telemáticos para la emisión de los certificados tributarios solicitados a petición de un órgano administrativo en el ámbito de competencias del Estado (si bien es cierto que en tales casos, en lugar de su expedición como tal, se procederá a la transmisión de datos requeridos). Para ello, además de tener que respetar los requisitos previstos en los artículos 82 a 86 del mismo RD 1065/2007 si se actuara de forma automatizada, las Administraciones solicitantes deberán hacer constar la Ley que les habilita o indicar que cuentan con el previo consentimiento del obligado, del mismo modo que deberán señalar los datos requeridos, los sujetos a los que van referidos y la finalidad para la que se requieren. Asimismo, el artículo 58.2 les obliga a dejar constancia de la petición y recepción de los datos solicitados en el expediente, de forma que, a través de los pertinentes mecanismos de acceso, los órganos de fiscalización y control puedan verificar su origen y autenticidad.

No obstante, si hay algo importante que debe destacarse en tales casos son las previsiones del artículo 73.2, y es que, reproduciendo nuevamente el artículo 95.2 de la LGT, señala que las transmisiones de datos que aquí se realicen sustituirán, a todos los efectos, los certificados tributarios. Así, de conformidad con el artículo 71.3, las Administraciones públicas de la AGE que requieran un certificado tributario de la

²⁵³ Entre otras, así lo prueba la Carta de Servicios de la Agencia Tributaria del año 2006, donde constaba el compromiso de la misma al incremento paulatino de “los certificados tributarios que se pueden solicitar y obtener a través de Internet”. (*Carta de Servicios de la Agencia tributaria*, 2006, pág. 20).

²⁵⁴ En este sentido, los certificados electrónicos que actualmente se pueden solicitar, emitir y comprobar en la web de la AEAT son los de estar al corriente en las obligaciones tributarias (ya sea a efectos de contratar con el sector público en procedimientos de licitación, para obtener autorizaciones de transportes o para obtener subvenciones públicas), los relativos a los operadores intracomunitarios (ya sea para certificar la condición de operador o para realizar el histórico de altas y bajas), los de exoneración de retención a arrendadores de inmuebles, los de retenciones del modelo 190, los de situación censal, los de contratistas y subcontratistas, los de residencia fiscal (en aplicación de la exoneración de retención prevista en el artículo 13.1.b) de la Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses), los de Renta, los del IVA, los de Sociedades, los de altas y bajas de Actividades Económicas, los de condición de sujeto pasivo del IVA y los de encontrarse exento en el Impuesto sobre Sociedades.

AEAT para su actuación o para la tramitación de un procedimiento deberán solicitarlo directamente a la Agencia y no podrán exigir su aportación a los obligados tributarios, del mismo modo que, para evitar la duplicidad de la actividad administrativa y garantizar su máxima eficacia, también prevé que la AEAT no podrá expedir los certificados que soliciten los obligados cuando tenga constancia de que han sido remitidos a la Administración Pública para la cual los solicita.

Por su parte, como ya se apuntaba, cuando dichos certificados sean solicitados por los obligados tributarios la utilización de la vía electrónica será potestativa, ya que se podrán solicitar presencialmente o a través de Internet en las oficinas de la Agencia correspondientes al domicilio fiscal o, en el caso de las grandes empresas, en la respectiva Unidad de Gestión. Asimismo, en relación con el certificado del IRPF, se permite su petición a través de las unidades de reconocimiento voz o mediante mensajes SMS, siempre y cuando el solicitante se haya suscrito previamente los servicios de la AEAT mediante dicha vía. Este trámite no requiere la obtención de certificado electrónico previo, bastando la introducción del NIF y del primer apellido del interesado para poder darse de alta.

Sin embargo, los obligados tributarios que quieran solicitar sus certificados a través de Internet deberán disponer de un certificado electrónico reconocido por la Administración, aunque nada impide que realicen su petición a través de un apoderado o, en relación con algunos certificados tributarios concretos, de la colaboración social²⁵⁵. No obstante, por lo que respecta a este último supuesto, téngase en cuenta que, de conformidad con la Resolución de 18 de septiembre de 2009, del Director General de la AEAT, los colaboradores sociales únicamente podrán obtener los correspondientes certificados (ya sea a través de Internet o mediante el envío a su domicilio) si su poder de representación se encuentra inscrito a tal efecto en el Registro de Apoderamientos, por lo que, en su defecto, deberán ser obtenidos por los obligados tributarios o, en su caso, enviados a su domicilio (de forma electrónica si estuvieran dados de alta en el Servicio de Notificaciones Telemáticas Seguras –al domicilio consignado a efectos de las notificaciones en relación con los modelos 030, 036 o 037- o por correo ordinario a su domicilio fiscal).

De todos modos, cierto es que tales previsiones sólo se encuentran contempladas en relación con el certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias, el de residencia y el de contratistas y subcontratistas, por lo que en el resto de supuestos habilitados parece que la inscripción del poder de representación en el Registro de Apoderamientos no será necesaria. En consecuencia, igual que ocurre con el resto de representantes, si los colaboradores sociales hubieran marcado la opción de envío de tales certificados a su domicilio (ya fuera por correo tradicional o electrónico), la Administración tributaria los remitirá al mismo, de igual modo que nada impedirá que tanto dichos sujetos como su titular procedan a su descarga a través de Internet (lo cual

²⁵⁵ La posibilidad de solicitar y obtener telemáticamente certificados tributarios a través de la colaboración social vino reconocida por la Resolución de 29 de mayo de 2006, de la Dirección General de la AEAT (actualmente derogada por la Resolución de 18 de septiembre de 2009), si bien únicamente se previó en relación con el certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias, el de residencia y el de contratistas y subcontratistas. Posteriormente, tales certificados se han ido ampliando, hasta el punto de que hoy en día sólo se encuentra prohibida en los certificados del IRPF, los del IVA, los del IS, los de alta y baja en relación con el IAE, los de condición de sujeto pasivo del IVA y los de encontrarse exento en el IS.

se podrá realizar mediante el correspondiente certificado de usuario desde la opción “recogida de certificaciones” de la sede electrónica de la AEAT).

Así pues, como deja claro el artículo 75.3 del RD 1065/2007, “los certificados expedidos por medios telemáticos producirán idénticos efectos a los expedidos en papel”, pues la firma manuscrita de estos últimos será sustituida por un código de verificación generado electrónicamente que permitirá contrastar su contenido, autenticidad y validez mediante el acceso telemático a los archivos del órgano u organismo expedidor. De este modo, también se reconoce la posibilidad de realizar su comprobación electrónica (así como a la de sus copias), para lo cual simplemente se deberá acceder al aplicativo correspondiente de la sede electrónica de la AEAT e introducir el NIF del solicitante junto con el código seguro de verificación que figura en cada caso.

En todo caso, ya sean expedidos o no en papel, los certificados tributarios tendrán carácter exclusivamente informativo y no serán susceptibles de recurso alguno, si bien el obligado tributario que lo desee podrá manifestar su disconformidad. En este sentido, podrá solicitar la modificación de cualquier dato que conste en el mismo durante los 10 días posteriores al de su recepción, lo cual se deberá realizar mediante la presentación de un escrito dirigido al órgano que lo haya expedido en el que deberán adjuntarse los elementos de prueba que se estimen convenientes. A partir de aquí, se abrirá un nuevo plazo de diez días para que el mencionado órgano emita un nuevo certificado conforme a lo solicitado o bien, si es el caso, para que comunique al interesado los motivos de su negativa. No obstante, y como es obvio, ninguna de estas previsiones impedirá que se interpongan los recursos procedentes contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con su información.

Finalmente, debe destacarse que, además de las ventajas propias de la utilización de los nuevos medios, aquí se observa otro beneficio en relación con los tiempos de expedición, y es que, a pesar de que el artículo 73.1 del RD 1065/2007 prevea un plazo de 20 días para la emisión de cualquier certificado (salvo que su normativa reguladora contemple un plazo distinto y sin perjuicio de que la falta de expedición en plazo pueda equivaler a su emisión con carácter positivo), los certificados solicitados y emitidos electrónicamente suelen estar disponibles en un máximo de cinco días (y es que, si bien es verdad que esto era simplemente uno de los objetivos de la Carta de Servicios de la Agencia Tributaria del año 2006, en el año 2007 ya se cumplió en el 99,9% de los casos²⁵⁶).

4.3.8. El pago electrónico

Entrando en el ámbito de la recaudación, la siguiente aplicación de las TIC que debe destacarse es el pago telemático, donde, la Orden de 29 de junio de 1998, además de reconocer la posibilidad de presentar declaraciones telemáticas, estableció el primer procedimiento para pagar electrónicamente las deudas resultantes los modelos 111, 320 y 332 de las declaraciones-liquidaciones mensuales de las grandes empresas. Además, y a pesar de que se hizo mención expresa al Número de Referencia Completo y a los certificados electrónicos, los conceptos que se utilizaron fueron distintos de los actuales,

²⁵⁶ Sin ir más lejos, así consta en el análisis del grado de cumplimiento de los principales compromisos asumidos por la Agencia en su Carta de Servicios del año 2006 en la página 55 de las Memorias de la Agencia tributaria del año 2007.

del mismo modo que toda la regulación en sí fue bastante confusa y pendiente de desarrollar.

Con el fin de mejorar tales aspectos, se aprobó la Orden de 20 de enero de 1999, aunque aún no se llegó a la fijación el procedimiento definitivo. Tampoco lo consiguió la Orden de 30 de septiembre de 1999, sino que, a consecuencia de extender la posibilidad de presentación telemática a las declaraciones-liquidaciones de las pequeñas y medianas empresas (concretamente, en relación con los modelos 110, 130, 300 y 330), introdujo la necesidad de establecer un único procedimiento.

Su instauración definitiva no tuvo lugar hasta la aprobación de la Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 13 de abril de 1999, donde, tras reconocer la posibilidad de presentar telemáticamente las declaraciones del IRPF, estableció como elemento principal de su funcionamiento un certificado de usuario expedido por la Fábrica Nacional de la Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda. Este procedimiento, cuya utilización se extendió a todas las personas jurídicas, tenía lugar durante el transcurso de la presentación telemática a través de una entidad colaboradora, la cual, tras recibir telemáticamente la información necesaria y la orden de pago del declarante, emitía un NRC y un recibo justificante del pago.

Sin embargo, viendo sus buenos resultados, la Resolución 1/2003, de 20 de enero, de la Dirección General de la AEAT, introdujo la posibilidad de pagar telemáticamente a través de tarjetas de crédito o débito (admitiendo incluso que el titular de la tarjeta, y por tanto el ordenante de la operación, no fuera el propio obligado al pago), si bien limitaba su procedencia a que estuvieran asociadas a cuentas abiertas en entidades colaboradoras.

Finalmente, la Orden HAC/729/2003, de 28 de marzo, dio el paso definitivo al establecer las condiciones generales para el pago por vía telemática de las tasas, y es que, hasta el momento, sólo se permitía la liquidación de las declaraciones con resultado a ingresar. Así, permitió que las tasas cuya gestión correspondiera a los órganos de la AGE, a sus organismos autónomos dependientes (siempre que constituyeran recursos del presupuesto del Estado o recursos de dichos organismos) o a sus organismos públicos vinculados (siempre que hubieran sido autorizados por el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT) pudieran pagarse telemáticamente, aunque la inclusión voluntaria a dicho sistema debía hacerse expresamente mediante resolución del subsecretario del departamento ministerial o del director o presidente del organismo autónomo correspondiente (con el previo informe del Departamento de Recaudación de la AEAT y la valoración técnica del DIT)²⁵⁷. Asimismo, su artículo 3.2 ofreció la posibilidad de que su pago pudiera realizarse directamente a través de la opción “pago de impuestos” de la sede electrónica de la AEAT, ya fuera a través de enlaces con la web de cada organismo o de la conexión directa a su dirección²⁵⁸. De todos modos, el procedimiento que se debía seguir era el mismo en cualquier caso, pues, una vez que el

²⁵⁷ Como ejemplo de dichas resoluciones puede destacarse la Resolución de 9 de julio de 2007, de la Subsecretaría del Ministerio de Administraciones Públicas, la cual tenía por objeto el establecimiento de la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de las tasas con código 052 (tasa por reconocimientos, autorizaciones y concursos) y de la tasa con código 053 (tasa por prestación de servicios y actividades en materia de seguridad privada).

²⁵⁸ La relación de tasas cuya gestión recaudatoria, programación y supervisión se ha encomendado a la AEAT puede consultarse en la web <https://aeat.es/tasasorg.html>.

departamento ministerial u organismo autónomo hubiera comprobado que el declarante había consignado los datos necesarios, se procedía al pago de las tasas a través de su ingreso en las cuentas restringidas del Tesoro (las cuales también debían estar abiertas en las entidades colaboradoras), ya fuera a través de un cargo en cuenta o mediante tarjetas de crédito o débito.

Sin embargo, teniendo en cuenta toda la regulación existente y el riesgo de dispersión que implicaba, apareció la necesidad de refundir en un único texto la normativa de todos los procedimientos implantados, lo cual se llevó a cabo con la Resolución de 26 de julio de 2006, de la Dirección General de la AEAT. No obstante, esta labor de unificación no fue la única novedad que incorporó dicha Resolución, sino que también estableció la posibilidad de que, con independencia del concepto tributario a liquidar y de la forma de pago, cualquier persona distinta del obligado pudiera ordenar el correspondiente ingreso. Dicha orden debía realizarse también a través de la pasarela de pagos de la AEAT y, aunque la cuenta o tarjeta con la que se realizara el pago tenía que ser de titularidad del ordenante, el justificante de pago expedido por la entidad colaboradora debía emitirse a nombre del correspondiente obligado.

Así pues, la plataforma de pago electrónico de la AEAT actualmente permite el ingreso de autoliquidaciones, liquidaciones practicadas por la Administración y de tasas, si bien su utilización requiere que el interesado posea un NIF previamente incluido en la base de datos de identificación de la AEAT, que disponga de un certificado digital reconocido y que sea titular de una cuenta a cargo o de una tarjeta de crédito o débito emitida por alguna de las entidades colaboradoras adscritas a este servicio²⁵⁹ (aunque estos dos últimos requisitos podrán ser únicamente cumplidos por su representante). De este modo, se posibilita el pago de deudas tributarias con absoluta seguridad las 24 horas de los 365 días del año, permitiendo así el ahorro de colas, tiempos de espera y limitaciones horarias y consiguiendo la actualización online y directa de la información tributaria una vez realizado el pago.

Por lo que respecta a la tramitación del pago en sí, debe tenerse en cuenta que dependerá del concepto tributario que se liquide y de si se quiere realizar mediante cargo en cuenta o a través de tarjetas de crédito o débito, aunque, en cualquier caso, el interesado deberá acceder a la sede electrónica de la AEAT y elegir la opción “pago de impuestos”. Dicha aplicación mostrará al ordenante (ya sea el propio interesado o su representante) los diferentes conceptos tributarios que admiten dicho procedimiento y sus diferentes formas de pago, tras lo que deberá elegir las opciones correspondientes. A continuación, si se realiza el pago de una autoliquidación o liquidación administrativa mediante cargo en cuenta, deberá cumplimentar el formulario que aparecerá en pantalla con los datos pertinentes, indicando especialmente el código de cuenta cliente de su titularidad en la que desee realizar el cargo (el cual permitirá identificar la entidad colaboradora en la que tendrá que realizarse la operación).

²⁵⁹ Al respecto, cabe apuntar que toda entidad colaboradora interesada en adherirse a dicho procedimiento deberá comunicarlo al titular del Departamento de Recaudación de la AEAT mediante escrito de su representante legal o persona especialmente apoderada a tal efecto, indicando expresamente las opciones de pago a las que desea adherirse (cargo en cuenta o el uso de tarjetas). La relación de entidades colaboradoras adheridas y admitidas puede consultarse en la web de la AEAT dentro de cada una de las opciones de ingreso, respetando, en cada caso, el orden cronológico de adhesión.

Seguidamente, deberá firmar digitalmente el formulario y enviarlo a la AEAT, cuyo sistema de información verificará los datos recibidos y, en su caso, comunicará al ordenante los errores o defectos advertidos. Si los datos son correctos, la AEAT los reenviará al ordenante y añadirá la dirección electrónica del ordenador servidor de la entidad colaboradora elegida, así como un Código Cifrado de Operación que sólo la entidad colaboradora elegida podrá verificar. Dichos datos deberán ser enviados por el ordenante a la mencionada dirección electrónica y, en caso de que la entidad admita la operación, practicará el cargo en la cuenta indicada y el correspondiente abono en la cuenta restringida de la AEAT. Una vez realizado, generará un NRC y un recibo justificante del pago, los cuales se enviarán al ordenante de forma inmediata para que proceda a su respectivo almacenamiento e impresión (ya que serán los que producirán efectos liberatorios ante la Administración). En el caso de que la entidad colaboradora no aceptara la operación, también deberá comunicarlo al ordenante electrónicamente, indicándole expresamente los motivos mediante los diferentes códigos de error especificados por la AEAT.

Por su parte, cuando el pago telemático de autoliquidaciones o liquidaciones se realice a través de la utilización de tarjetas de crédito o débito, el procedimiento a seguir también será similar, aunque en estos casos se deberá elegir la opción de pago pertinente y, en lugar de cumplimentar los datos relativos al código cuenta cliente, se deberá indicar el número de la tarjeta de crédito o débito que se desee utilizar y su fecha de caducidad.

No obstante, el procedimiento expuesto variará un poco más en el caso de las tasas, pues, a no ser que se disponga lo contrario, el ordenante deberá ponerse en contacto con el departamento ministerial u organismo gestor para efectuar el pago (ya sea a través de su web o de la sede electrónica de la AEAT). A continuación, también deberá consignar los datos necesarios del formulario que aparezca en pantalla y, una vez comprobada su corrección por el sistema de información del departamento ministerial o el organismo gestor de la tasa, se producirá un enlace automático con la opción “Pago de impuestos” de la sede electrónica de la AEAT. A partir de aquí, se procederá de la misma manera que se ha expuesto anteriormente (con las mismas salvedades en caso de que se realice el pago mediante tarjeta o cargo en cuenta) y, cuando la entidad colaboradora facilite el NRC al ordenante (que deberá almacenarlo), el *software* de la AEAT lo remitirá automáticamente al departamento ministerial u organismo gestor. Tras su comprobación, éste generará un mensaje de confirmación de la presentación e ingreso de la tasa, el cual será enviado al ordenante para que pueda imprimirlo como justificante de la presentación y el pago.

Para acabar con las opciones de pago, debe añadirse que, como se ha visto, el artículo 38.4 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación, permitió la domiciliación de las deudas tributarias a través de los nuevos medios, habilitando, al respecto, a la Administración para que estableciera los supuestos y condiciones en cada caso en concreto. Con base en el mismo, el primer supuesto en el que la AEAT previó esta forma de pago fue en relación con el segundo ingreso del resultado de la declaración del IRPF en caso de estar fraccionado; si bien, tras su buen funcionamiento, también la contempló para la liquidación de la deuda principal. Este reconocimiento tuvo lugar en la Orden EHA/583/2005, de 9 de marzo, donde se extendió, al mismo tiempo, para el pago de los resultados de las declaraciones relativas al IP. Posteriormente, la Orden EHA/1371/2006, de 4 de mayo, la amplió a las deudas resultantes de los modelos de declaración del IS y del IRNR, quedando

asimismo permitida en relación con algunos modelos del IVA por parte de la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre²⁶⁰.

Como es lógico, la domiciliación de tales deudas también tiene lugar en entidades de depósito que actúan como colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Administración tributaria (bancos, cajas de ahorro o cooperativas de crédito), las cuales deben estar situadas en territorio español y tener una cuenta abierta a nombre del obligado al pago. Sin embargo, el único inconveniente que se plantea es que la presentación de las declaraciones en las que se solicite dicha forma de liquidación se deberá realizar en un plazo menor al establecido con carácter general, y es que la Administración debe disponer de un tiempo razonable para preparar todas las deudas domiciliadas y ordenar el cargo en cada una de las cuentas facilitadas²⁶¹. Así, una vez presentadas las correspondientes declaraciones telemáticas, la Agencia comunicará las órdenes de domiciliación a las entidades colaboradoras indicadas, las cuales procederán al cargo del importe en la cuenta señalada el último día del plazo voluntario para la presentación de cada modelo. A continuación, emitirán un documento acreditativo del pago con efectos liberatorios ante la Administración, por lo que se enviarán electrónicamente a cada contribuyente para que procedan a su impresión.

Finalmente, debe destacarse que la opción “pago de impuestos” de la web de la AEAT también permite la consulta de los pagos realizados, así como el acceso a las diligencias de embargo de sueldos y salarios de las que se es destinatario y la generación de los correspondientes documentos de ingreso. Asimismo, para acabar con las actuaciones relacionadas con el pago que ofrece el portal virtual, debe añadirse que también se facilita información respecto a los vencimientos de los plazos pendientes, del mismo modo que se permite la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, compensación o anotación en cuenta corriente tributaria de la deuda resultante de una declaración. Sin embargo, para la realización de dichos trámites, resulta necesaria la identificación a través del correspondiente certificado de usuario.

4.3.9. El procedimiento electrónico de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de depósito para diligencias de cuantía igual o inferior a 20.000 €

La siguiente aplicación tributaria de las TIC que debe ser analizada es el procedimiento electrónico de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de depósito, el cual, con base en el artículo 45 de la LRJPAC y en el artículo 120.3 del Reglamento General de Recaudación, fue establecido por la Resolución de 23 de junio de 1995, del Departamento de Recaudación de la AEAT. Así, su reconocimiento permitió acabar con la ralentización que ocasionaba el sistema anterior (en el que un agente ejecutivo debía personarse en las oficinas donde estuvieran abiertas las cuentas objeto de embargo), y es que, además de los beneficios propios del uso de los nuevos medios, se posibilitó que tales actuaciones se realizaran de forma centralizada (si bien es cierto que se limitó a los embargos derivados de deudas de menor cuantía).

²⁶⁰ Actualmente, las declaraciones que permiten dicho medio de pago son las relativas a los modelos 100, 110, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 130, 131, 200, 201, 202, 213, 214, 215, 216, 220, 225, 300, 310, 311, 370, 371 y 714.

²⁶¹ A modo de ejemplo, en la campaña de renta de 2007, el periodo previsto para la presentación de declaraciones relativas al IRPF en caso de querer optar por la domiciliación era 7 días menor que el señalado con carácter general.

Así, se permitió que el procedimiento de embargo pudiera basarse en la presentación de todas las diligencias relativas a una entidad de depósito en una misma oficina, aunque cada una de las oficinas afectadas debía enviar la documentación necesaria a la AEAT para su gestión y seguimiento. Además, de acuerdo con el artículo 45.1 de la LRJPAC, se posibilitó que dicha comunicación se realizara mediante papel o a través de medios electrónicos, informáticos y telemáticos, entre los cuales el sistema de teleproceso se acabó consolidando como vía principal.

Posteriormente, tras su satisfactoria experiencia, surgió la necesidad de seguir avanzando y de desarrollar y agilizar aún más el procedimiento establecido, por lo que, a través de la Resolución de 14 de diciembre de 2000, de la Dirección General de la AEAT, se reguló finalmente el primer procedimiento completo de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de depósito para diligencias de cuantía igual o inferior a 4.000 € (incluyendo recargos, intereses y costas) tramitado de forma telemática. No obstante, ante los excelentes resultados del mismo y con el fin de potenciar al máximo sus ventajas, la Resolución de 20 de diciembre de 2007 amplió dicho importe máximo hasta los 6.000 €, de la misma forma que lo ha hecho la reciente Resolución de 10 de julio de 2009 situándolo en los 20.000 €.

No obstante, debe tenerse en cuenta que este procedimiento será únicamente aplicable en los embargos de dinero que sean consecuencia de deudas gestionadas por la AEAT que se encuentren en período ejecutivo, así como el hecho de que sólo se podrá practicar sobre cuentas a la vista y libretas de ahorro que estén abiertas en entidades de depósito que hayan comunicado expresamente su adhesión. Para ello, las entidades interesadas deben trasladar su solicitud al Director del Departamento de Recaudación de la AEAT indicando la persona designada para comunicarse con la Agencia, sus datos de contacto y la entidad que operará de transmisora (la cual podrá ser ella misma o cualquier otra), tras lo que se valorará su idoneidad y, previa confirmación del DIT, se les comunicará su autorización y el momento en el que se empezarán a hacer efectivas las mencionadas actuaciones²⁶².

A partir de aquí, los intercambios de información entre el DIT y las diferentes entidades se efectuarán de forma centralizada mediante el sistema de teleproceso EDITRAN, aunque, como se apuntaba, se podrán realizar de forma directa o a través de una entidad de transmisión. Evidentemente, dicha entidad transmisora se podrá modificar siempre que se desee, lo cual deberá comunicarse al Departamento de Recaudación con una antelación mínima de dos meses.

Por lo que respecta a la tramitación del procedimiento en sí, pueden distinguirse, a grandes rasgos, siete fases diferentes, empezando por la selección de los deudores y la investigación de las cuentas a la vista de las que sean titulares en las Dependencias de Recaudación de las Delegaciones de la AEAT. Una vez obtenida dicha información, se identifica la entidad en la que están abiertas las cuentas oportunas determinando su sucursal, tras lo que se elaboran las oportunas diligencias de embargo procurando no emitir más de una para un mismo deudor en una misma entidad.

²⁶² Al respecto, debe añadirse que las entidades podrán acompañar dicha petición de la solicitud para convertirse en colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Hacienda Pública, lo cual se resolverá y comunicará de forma conjunta.

A continuación, el DIT genera un fichero informático para cada entidad transmisora que se pone a disposición de las mismas el último día de cada mes (o el inmediato hábil posterior cuando éste resulte inhábil), tras lo que éstas deberán recuperarlo en el plazo de dos días hábiles²⁶³. Seguidamente, deberán transferir las oportunas diligencias a las diferentes entidades de depósito que tuvieran prevista alguna durante el ciclo mensual, instándolas así para que, antes de las nueve de la mañana del día siguiente a su recuperación, efectúen la retención del importe a embargar y, si es el caso, justifiquen fehacientemente la fecha y hora en las que se produzca la traba.

Si en las cuentas consignadas no existiera saldo disponible para cubrir el importe total, las entidades de depósito deberán extender el embargo a aquellas otras cuentas a la vista del mismo deudor abiertas en la misma sucursal, lo cual, no obstante, podrá realizarse hasta un máximo de seis por cada diligencia comunicada. En cualquier caso, dentro de los cuatro días hábiles siguientes al de la fecha de comunicación de las diligencias, cada entidad deberá transmitir al DIT un nuevo fichero con el resultado de las trabas, si bien, cuando el importe susceptible de embargo no sea superior a 3 euros, la entidad de crédito podrá eludir la traba aludiendo a la inexistencia de saldo. Pasados dos días hábiles desde su recepción, el DIT deberá poner a disposición de las entidades transmisoras el resultado de la validación de las trabas, indicando si resultan aceptadas o si contienen errores que deban subsanarse (lo que deberá realizarse en el plazo de dos días hábiles con la correspondiente transmisión de la nueva información sobre las trabas).

Una vez aceptadas, el DIT procederá a su distribución a las Bases de Datos de la AEAT mediante la ejecución de los diferentes procesos informáticos diseñados al efecto, lo que permitirá que, si resulta necesario, la AEAT remita las órdenes de levantamiento de embargo total o parcial a las correspondientes entidades. De ser el caso, estas órdenes se transmitirán centralizadamente a través del sistema EDITRAN o bien por fax si fuera necesario, y es que deben ponerse a disposición de las entidades afectadas antes de las catorce horas y treinta minutos del vigésimo día natural contado desde la producción de la traba.

Si no se detecta ningún incidente, el procedimiento termina con el ingreso en el Tesoro Público de las cantidades embargadas, lo cual tendrá lugar pasados veinte días naturales desde el día siguiente al de la constitución de la traba. Así, las entidades de depósito que ostenten la condición de colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Hacienda Pública procederán a ingresar en la cuenta restringida de “liquidaciones practicadas por la Administración” el importe de los saldos embargados, minorando, en su caso, las cantidades objeto de levantamientos señaladas. Sin embargo, en aquellos supuestos en los que la entidad hubiera efectuado trabas condicionadas (es decir, que hubiera trabado el saldo contable de una cuenta que fuera mayor que el disponible), no efectuará el ingreso de aquella parte del saldo que, al finalizar los veinte días, aún no hubiese alcanzado la condición de disponible, del mismo modo que tampoco cargará el importe en ninguna cuenta en la que el saldo se encontrara pignorado hasta que no se haya

²⁶³ En cada diligencia de embargo de la que se informe en tales ficheros aparecerá el NIF o CIF del deudor, su nombre o razón social, los datos sobre su domicilio, el número de diligencia de embargo, el importe total a embargar, la fecha de generación de la diligencia de embargo y la codificación (CCC) de la cuenta o cuentas a embargar; si bien las diferentes entidades podrán solicitar a los órganos de recaudación de la AEAT que también se incluyan los duplicados de las correspondientes órdenes de embargo.

resuelto la tercería de mejor derecho. Por su parte, aquellas entidades de depósito que no estén reconocidas como colaboradoras, deberán efectuar los ingresos procedentes a través de cualquier entidad que ostente tal condición.

Finalmente, debe destacarse que la AEAT ha creado un organismo específico para seguir la práctica de dicho procedimiento, así como para resolver aquellas incidencias generales que pudieran plantearse y para revisar aquellos aspectos susceptibles de modificación normativa. Dicho organismo, presidido por el Director del Departamento de Recaudación o la persona designada por éste, consiste en una comisión de seguimiento que, a no ser que sea necesario, sólo se reúne una vez al año, la cual se compone de tres miembros del Departamento de Recaudación de la AEAT u otros órganos territoriales de recaudación de la Agencia (todos ellos designados por el Director del Departamento de Recaudación) y de tres miembros de las Asociaciones representativas de las entidades financieras (Asociación Española de la Banca Privada, Confederación Española de Cajas de Ahorro o Unión Nacional de Cooperativas de Crédito).

Así pues, el procedimiento de embargo telemático ha arraigado sin demasiadas dificultades y ha aportado grandes ventajas tanto para la Administración como para las entidades de crédito, y es que, si bien la AEAT ha conseguido una importante agilización de su actividad, las entidades han dejado de soportar la alteración del funcionamiento normal de sus oficinas. Prueba de sus buenos resultados se encuentra en la ampliación del importe máximo de las diligencias de embargo que se pueden tramitar, del mismo modo que lo demuestra la decisión de la Resolución de 20 de diciembre de 2007 al considerar apropiado que la Comisión se reúna únicamente de forma anual.

4.3.10. El procedimiento electrónico de participación en la enajenación de bienes

Con el fin de potenciar los servicios que se ofrecen a través del portal de la Agencia Tributaria y de ampliar las ventajas que las nuevas tecnologías aportan a los ciudadanos, otra de las aplicaciones de las TIC por la que apostó la AEAT fue el procedimiento telemático de enajenación de bienes llevado a cabo por sus órganos, ya fuera mediante subasta pública o a través de la adjudicación directa. Así, desde la aprobación de la Resolución de 24 de mayo de 2002, los ciudadanos pueden participar como licitadores en las subastas que realiza la AEAT a través de su web, con lo que se esperaba aumentar el número de participantes en las pujas e incrementar la transparencia en el proceso de adjudicación.

Sin embargo, el reconocimiento de la celebración telemática de enajenaciones de bienes comportó la necesidad de crear un procedimiento para la constitución electrónica de los depósitos necesarios (ya que son indispensables para la presentación de cualquier oferta), pues no tenía sentido que se permitiera a los ciudadanos actuar de forma online pero que se les siguiera exigiendo el desplazamiento físico a las oficinas de la Agencia. En consecuencia, la Resolución de 24 de mayo de 2002 también estableció este proceso para la constitución de depósitos y el que debía seguirse para su devolución (ya fuera ordinaria o por transferencia), de la misma forma que fijó el que debía tener lugar para su ingreso si la oferta presentada resultaba adjudicataria.

Así, procede analizar cada uno de estos procedimientos de forma separada, si bien puede destacarse, ya de entrada, que existen dos requisitos comunes en cualquier caso:

la posesión de un NIF expedido por la Agencia y el disponer de un certificado de usuario reconocido por la AEAT.

4.3.10.1. El procedimiento para la constitución electrónica de depósitos y fianzas

El procedimiento para la constitución telemática de depósitos y fianzas empieza con el acceso del interesado al portal virtual de la AEAT, donde deberá elegir la opción "enajenación de bienes embargados" y, dentro de la misma, el apartado "depósitos, constitución". Una vez aquí, deberá seleccionar la entidad colaboradora en la que tenga abierta la cuenta con cuyo saldo quiera constituir el depósito o señal pertinente, de la misma forma que deberá indicar el Código Cuenta Cliente de dicha cuenta y el importe del depósito o señal a constituir. A continuación, si se acepta el trámite, la AEAT se pondrá en contacto con la entidad seleccionada y le enviará la información pertinente, tras lo que ésta traspasará de la cuenta del depositante a la cuenta de depósitos de la Agencia Tributaria el importe pertinente y asignará un NRC al depósito constituido (lo cual deberá realizarse el mismo día en que se haya producido la comunicación con la Agencia).

Dicho NRC, también generado de forma automática, será el justificante de la constitución del depósito o señal, y es que, como señala el punto cuatro del cuarto apartado de la Resolución, su emisión probará que se ha constituido, con la fecha y por la cantidad que establece, que dicho depósito o señal es indisponible para el interesado hasta que se autorice su devolución o se ordene su ingreso en la cuenta restringida del Tesoro por la Agencia Tributaria y que la entidad colaboradora procederá a realizar su ingreso en el Tesoro Público cuando así sea solicitado por la Agencia Tributaria.

De todos modos, si todos los trámites se realizan de forma correcta, se emitirá un segundo justificante por parte de la Agencia a través del servidor de la AEAT, el cual podrá ser utilizado por su titular para participar en la enajenación de bienes de la Agencia Tributaria de forma telemática o presencial. En este último caso, bastará con que se presente ante la Mesa de Subasta para que sea validado mediante la correspondiente aplicación informática²⁶⁴, de modo que, si resulta correcto, el titular o su representante quedarán acreditados como licitadores.

4.3.10.2. El procedimiento para la participación electrónica en subastas de bienes embargados por la AEAT

Si el titular del depósito constituido decide participar por vía telemática en la subasta de los bienes embargados, deberá ponerse en contacto con el portal virtual de la AEAT y elegir la opción "enajenación de bienes embargados", donde deberá seleccionar el lote para el que desea acreditarse como licitador (ya sea a través de la opción "buscar

²⁶⁴ En concreto, dicha comprobación deberá tener en cuenta que el titular del depósito coincide con el licitador o su representado, que su importe es, como mínimo, equivalente al 20% del tipo en primera o segunda licitación o de la señal fijada, según los casos, del lote para el cual desea licitar, que no ha sido previamente liberado, que no está asociado a ningún otro lote del cual haya resultado adjudicado, que no se ha emitido ninguna orden de ingreso a la cuenta restringida del Tesoro por el órgano de Recaudación a la entidad colaboradora y que no está asociado a ningún otro lote para el que su titular haya presentado ofertas o se haya acreditado como licitador.

enajenaciones" o del apartado "buscar bienes"). Cuando se haya localizado el lote deseado, deberá seleccionar la opción "acreditarse como licitador" e introducir el NRC del depósito constituido, tras lo que se comprobarán los mismos requisitos que en el caso de la subasta presencial y se acreditará su condición de licitador.

No obstante, si el interesado actuara en nombre y representación de un tercero, deberá hacer constar la identidad de su representado en la acreditación telemática, si bien el certificado de usuario que deba utilizarse será, en todo caso, el del representante. Lo mismo ocurrirá si el licitador actúa con el fin de adquirir un mismo bien en régimen de copropiedad (es decir, en nombre propio y, a la vez, en representación de otros), pudiendo exigirse en ambos casos la acreditación de la representación en cualquier momento.

Una vez acreditado, si lo desea, el interesado podrá seleccionar varios lotes de una misma subasta, de modo que, si no resulta adjudicatario de uno de ellos, el depósito constituido se aplicará a los siguientes de forma sucesiva (siempre y cuando, como mínimo, el importe equivalga al 20% del tipo de cada caso).

En relación con la participación en la subasta en sí, el licitador podrá realizar la puja que considere pertinente tanto en el momento de acreditarse como durante la realización de la subasta, por lo que su actuación podrá ser o no simultánea a la celebración de la misma. Si opta por el primer supuesto, deberá acceder a la opción "puja automática" y consignar el importe máximo por el que está dispuesto a pujar, lo cual permitirá que la Mesa, mediante el sistema de información, puge en su nombre mejorando la postura de cualquier otro licitador (sin superar el importe máximo) en el momento de celebración de la subasta.

Por su parte, si el licitador desea participar de forma simultánea, deberá entrar en el portal de la AEAT y, tras elegir las opciones "subastas", "enajenaciones" y "enajenaciones online", buscar y acceder a la subasta en cuestión. Una vez dentro, deberá seleccionar el primer lote para el cual se acreditó como licitador y, cuando el cronómetro de la pantalla inicie la cuenta atrás, incorporar sus pujas a través de la correspondiente opción. Dichas pujas se integrarán con las que se realicen presencialmente, de forma que, cada vez que una de ellas supere las anteriores, el cronómetro volverá a iniciar la cuenta atrás. Así se procederá hasta que la cuenta atrás se finalice sin que haya pujas nuevas, supuesto en el que la Mesa de Subasta acordará la adjudicación del lote al mejor postor y continuará con la subasta del lote siguiente. Sin embargo, deben tenerse en cuenta las previsiones que establece el artículo 104.4 del Real Decreto 939/2005 para los casos donde coincidan diferentes pujas, empezando por el hecho de que si coincidieran varias de las ofertas presentadas en sobre cerrado y con puja automática, tendrá preferencia la registrada en primer lugar. Además, si éstas concurrieran con una postura presentada presencialmente o por vía telemática durante la realización de la subasta, también se les dará preferencia y se les otorgará la adjudicación.

Por último, debe resaltarse que, si para alguno de los bienes o lotes subastados no hubiera pujas, se pasará a subastar los bienes o lotes siguientes, dándose la subasta por terminada cuando el importe de los bienes adjudicados cubra la totalidad de los débitos exigibles al obligado titular. Finalmente, cuando la licitación no hubiera conseguido cubrir la deuda y quedasen bienes sin adjudicar, la Mesa anunciará la iniciación del

trámite de adjudicación directa, el cual, como se verá, se llevará a cabo dentro del plazo de seis meses.

4.3.10.3. El procedimiento para el ingreso electrónico del depósito constituido y del precio de remate en la cuenta del Tesoro

Cuando el licitador resulte adjudicatario de un lote, el depósito quedará retenido y se pondrá a su disposición una diligencia en la que conste que se le ha adjudicado el lote en cuestión y las instrucciones que debe seguir para efectuar el ingreso del precio de remate en el plazo establecido. Este documento estará disponible en la opción "mi galería" dentro del apartado "enajenación de bienes embargados", lo cual también se encuentra en portal virtual de la AEAT. Una vez obtenido este documento, deberá procederse al ingreso del depósito y de la cantidad que resulte procedente, de modo que ambos importes cubran el precio de adjudicación que se haya fijado.

En relación con el primero, la Agencia comunicará telemáticamente el depósito que deba ser ingresado en la cuenta restringida del Tesoro a las entidades colaboradoras, cuya realización deberá tener lugar en el mismo día en el que se reciba la comunicación. De este modo, las entidades cumplirán con la orden de ingreso y procederán a realizar el cargo pertinente en la cuenta de depósitos de la AEAT, de la misma forma que, simultáneamente, abonarán la misma cantidad en la cuenta restringida del Tesoro. A continuación, emitirán automáticamente un NRC y un justificativo del ingreso, lo cual también se pondrá a disposición del titular del depósito en la opción "mi galería" del apartado "enajenación de bienes embargados" de la web de la AEAT.

Una vez realizado, el licitador deberá efectuar el ingreso del precio de remate dentro del plazo establecido, abonando así la diferencia entre el precio de adjudicación y el importe del depósito constituido (aunque, si desea mantener el depósito, también podrá consistir en el importe del total del precio de adjudicación). Dicho ingreso se podrá realizar presencialmente o a través de la opción "pago de impuestos, pago de liquidaciones practicadas por la Administración" de la sede electrónica de la AEAT, aunque en este último caso será necesaria la posesión de un certificado de usuario. De todos modos, el ingreso se practicará en el mismo día en el que se reciba su comunicación, tras el cual se emitirá el correspondiente documento justificativo y, si es telemático, un nuevo NRC.

4.3.10.4. El procedimiento para la devolución electrónica del depósito constituido

Si una subasta concluye sin que un licitador resulte adjudicatario de ningún lote, éste podrá decidir si quiere utilizar el depósito constituido para participar en otros procedimientos de enajenación de bienes de la Agencia o si prefiere solicitar su devolución, para lo cual, si fue constituido de forma telemática, únicamente se podrá utilizar la misma vía.

De ser éste el caso, deberá ponerse en contacto con la AEAT a través de su web y, tras acceder a la opción "enajenación de bienes embargados", entrar en el apartado "depósitos, liberación". Una vez seleccionado su certificado de usuario, deberá consignar el NRC del depósito en cuestión para que, a través del sistema de información, sea comprobado por la Agencia, la cual, si resulta correcto, procederá a comunicar telemáticamente la autorización para su devolución a la entidad colaboradora

en la que se constituyó. De forma inmediata, la entidad colaboradora traspasará el importe del depósito de la cuenta de depósitos de la Agencia Tributaria a la cuenta inicial del depositante, quedando el NRC anulado para que no pueda ser utilizado en ningún otro proceso de enajenación.

Seguidamente, asignará un nuevo NRC al depósito o señal devuelto que contendrá el Código de Banco de España de la entidad Colaboradora, así como el NIF del titular del depósito, la fecha de su devolución, su importe y el NRC asignado a su constitución. Asimismo, y a través del servidor web de la AEAT, se emitirá un documento justificante de su devolución.

Sin embargo, en el caso de que la entidad colaboradora no pudiera cumplir con la orden de devolución, devolverá en pantalla un mensaje de error, tras lo que el interesado deberá comunicar la cuenta en la que quiere que se le abone el importe para que un funcionario con código de usuario autorizado ordene su devolución telemática en la misma fecha de la comunicación. Así, se procederá a la transferencia del importe del depósito desde la cuenta de depósitos de la Agencia Tributaria a la cuenta de abono consignada, anulando también el NRC que se había generado y emitiendo un nuevo NRC con el correspondiente justificante de la devolución.

4.3.10.5. El procedimiento electrónico para la participación en el procedimiento de adjudicación directa de bienes embargados por la AEAT

Finalmente, el último de los procedimientos que debe destacarse para acabar con el proceso telemático de participación en la enajenación de bienes por parte de la AEAT es el procedimiento de adjudicación directa, el cual tendrá lugar en relación con los bienes o lotes que no se hayan adjudicado en la celebración de su subasta.

Para poder participar, los interesados deberán acceder a la web de la AEAT y elegir la opción "enajenación de bienes embargados", tras lo que también deberán seleccionar el lote para el que desean proponer una oferta (ya sea a través de las opciones "buscar enajenaciones" o "buscar bienes") y, cuando lo hayan localizado, presentarla. Así, a través de la opción "presentar oferta", deberán indicar el importe que consideren oportuno y el día y hora de finalización del plazo de su vigencia, del mismo modo que deberán consignar el correspondiente NRC si se hubiera exigido la constitución previa de un depósito o señal.

Si el NRC cumple todos los requisitos exigidos (puesto que también será comprobado mediante el sistema de información), el titular será admitido como licitador comunicándosele pertinentemente, de la misma forma que se lo indicarán las pujas que haya presentado. También en estos casos, si el licitador actuara en nombre y representación de un tercero, se deberá constar expresamente en su acreditación telemática, consignando así la identidad del representado o de aquellas personas en cuyo nombre se presente una oferta si se pretende adquirir un mismo bien en régimen de copropiedad. En tales casos, la AEAT podrá exigir la acreditación de la oportuna representación en cualquier momento, si bien el certificado de usuario que deba utilizarse será únicamente el del representante o licitador.

Durante cada plazo parcial que se abra para presentación de ofertas, los interesados podrán mejorar o retirar sus ofertas sin perjuicio de la vigencia de su validez, para lo

cual simplemente deberán seleccionar el lote para el que han presentado la oferta y acceder a la opción correspondiente ("mejorar oferta" o "retirar oferta").

Una vez concluido el trámite de adjudicación directa, los interesados acreditados por vía telemática que no hayan resultado adjudicatarios podrán solicitar la devolución telemática de su depósito o señal si se hubieran constituido, aunque también podrán optar por utilizarlos en otros procedimientos de enajenación de bienes de la AEAT. Por el contrario, si resultan adjudicatarios, la señal o depósito quedarán retenidos y se ingresarán en la cuenta del Tesoro por el mismo procedimiento que en el caso de las subastas, lo que también conllevará la puesta a disposición de una diligencia en la que conste que han resultado adjudicatarios del lote en cuestión y en la que se incluyan las instrucciones necesarias para efectuar el ingreso del precio de remate. Este documento estará disponible en la web de la AEAT dentro de la opción "enajenación de bienes embargados", donde se deberá acceder al apartado "mi galería".

Por último, debe añadirse que, de conformidad con el apartado undécimo de la Resolución de 24 de mayo de 2002, cuando se produzcan problemas técnicos que impidan la participación telemática tanto en subastas como en trámites de adjudicación directa (ya sea el día de finalización del plazo máximo de seis meses o, en su caso, los días de finalización de los plazos parciales), se podrá acordar su suspensión, aunque deberá advertirse expresamente a través de un mensaje en la página habilitada para su celebración.

4.3.11. La presentación electrónica de recursos y otras solicitudes de carácter tributario

Por último, en el ámbito tributario de la revisión, la principal innovación que ha permitido la incorporación de las nuevas tecnologías ha sido la posibilidad de presentar recursos y solicitudes electrónicas, si bien, como señala el segundo artículo de la Resolución de 11 de diciembre de 2001 de la Dirección General de la AEAT, se ha limitado al recurso de reposición y a las solicitudes de devolución de ingresos indebidos, de rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones y de iniciación del procedimiento de rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos.

No obstante, la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, ha reconocido, por primera vez, la habilitación para autorizar la presentación electrónica de reclamaciones económico-administrativas (contemplada tanto por la Disposición adicional decimosexta de la LGT como por la Disposición adicional tercera del RD 520/2005), permitiendo así la utilización de los nuevos medios tanto para presentar los escritos de interposición de reclamaciones económico-administrativas (ya sea en el procedimiento general en única o primera instancia o en el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales) como para presentar las reclamaciones por incidentes de ejecución (en concreto, por los contemplados previstos en el artículo 68 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 520/2005). Sin embargo, igual que ocurre en el resto de supuestos, la utilización de las TIC será siempre de carácter opcional.

De todos modos, como señala la Disposición adicional de dicha Orden, el expediente administrativo del acto económico-administrativo reclamado podrá contenerse en formato digital incluso en aquellas reclamaciones presentadas por vías no telemáticas, si

bien ello no impedirá que el resto de actuaciones se sigan tramitando en soporte papel. No obstante, el artículo 8 reconoce que el reclamante y los interesados debidamente personados en la reclamación electrónica podrán consultar el estado en el que se encuentra su tramitación en todo momento, lo cual se realizará a través de la sede electrónica del correspondiente tribunal.

No obstante, a pesar de estas dos previsiones específicas, el resto de disposiciones que regulan todos estos procedimientos son comunes, de forma que podrán acceder a este sistema de presentación todos los sujetos pasivos (o, en su caso, responsables tributarios) y aquellas otras personas cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto objeto de la reclamación (ya sean personas físicas -aunque nunca podrán ser más de dos- o jurídicas). Asimismo, en cualquier caso, se podrá actuar a través de la representación, que podrá ser legal o voluntaria en relación con las personas jurídicas y únicamente voluntaria por lo que respecta a las físicas (aunque sólo podrá existir un representante aunque haya dos solicitantes)²⁶⁵. Sin embargo, para que el solicitante o su representante puedan actuar, deberán disponer de un NIF integrado en la base de datos de la Agencia, así como de un certificado de usuario X.509.V3 reconocido por la AEAT.

En relación con la tramitación del procedimiento en sí, se inicia con el acceso de los interesados a la sede electrónica de la AEAT, donde deberán seleccionar la opción “interposición de recursos y solicitudes de revisión” y escoger el tipo de recurso o solicitud que quieran presentar junto con la clase de acto o actuación objeto de la misma²⁶⁶. A continuación, deberán rellenar el formulario que aparezca en pantalla e incorporar las alegaciones pertinentes, ya sea creando un archivo expreso o recuperando un fichero *html*. De todos modos, si desconocieran los datos para poder clasificar la solicitud, podrán continuar igualmente con el proceso, aunque indicando expresamente dicha falta para que sea la Administración quien lo realice con posterioridad.

Cuando hayan rellenados los oportunos formularios, se procederá a su validación por parte de una aplicación informática, la cual indicará los errores que se detecten para su subsanación o permitirá su transmisión a la Agencia con la correspondiente firma digital. Si la AEAT acepta su recepción, procederá al correspondiente registro y a su remisión electrónica al órgano competente, del mismo modo que devolverá en pantalla un documento justificante de la presentación (un escrito presentado validado por un código electrónico de dieciséis caracteres con la mención expresa de la fecha y la hora). Por último, si se quisiera aportar documentación adicional, podrá presentarse en cualquiera de los registros previstos por la normativa administrativa indicando simplemente el código electrónico de validación enviado por la Administración.

No obstante, si el recurso o solicitud se hubieran presentado a través de un representante voluntario, la Agencia enviará un mensaje adjunto al justificante señalando la necesidad de acreditar la representación en el plazo de diez días, lo cual, igual que su

²⁶⁵ De igual modo, aunque sólo para la presentación telemática de recursos de reposición, también está permitido actuar a través de la colaboración social, lo cual fue establecido por la Resolución de 19 de octubre de 2005, de la Dirección General de la AEAT, junto con la aprobación del documento normalizado para acreditar la representación de terceros en dicho supuesto.

²⁶⁶ En este sentido, el artículo 4.4 de la Resolución de 11 de diciembre de 2001 señala que dichos actos o actuaciones podrán ser liquidaciones provisionales, liquidaciones derivadas de actas, sanciones tributarias, recargos fuera de plazo, liquidaciones de intereses, providencias de apremio, otras liquidaciones practicadas por la Administración y autoliquidaciones.

otorgamiento, aceptación o revocación, también podrá realizarse por Internet²⁶⁷. De no atender a dicho requerimiento, se efectuarán las peticiones que procedan a través de los cauces ordinarios y, si tampoco se obtuviera respuesta, se tendrá el acto por no realizado (a no ser, obviamente, que el interesado ratificara la presentación).

Finalmente, debe señalarse que, a través de la sede electrónica y con el correspondiente certificado electrónico, se podrá acceder a cualquier solicitud o recurso presentado, de la misma forma que se podrán obtener copias y consultar su estado de tramitación (lo que no implica, sin embargo, la consulta del contenido de los trámites)²⁶⁸.

4.3.12. La presentación telemática de denuncias

Para acabar con las principales aplicaciones de las TIC que ha incorporado la Administración tributaria, debe dedicarse este último apartado a la presentación telemática de denuncias tributarias, las cuales se definen como el mecanismo para poner en conocimiento de la Administración la existencia de hechos ocultados, total o parcialmente, con trascendencia tributaria (artículo 114 de la LGT). Así, mediante el acceso al portal virtual de la AEAT, se ofrece la posibilidad de dar a conocer hechos o situaciones trascendentes para la aplicación de los tributos o presuntamente constitutivos de infracciones tributarias, para lo cual se deberá exponer el mayor número de datos conocidos y facilitar toda la información de la que se disponga (aportando incluso, si es necesario, la correspondiente documentación adjunta).

Sin embargo, es importante señalar que, a diferencia del artículo 103 de la LGT de 1963 en su versión original, la nueva LGT no ha configurado la denuncia pública como una forma de inicio del procedimiento de liquidación, del mismo modo que, difiriendo del artículo 29 del Reglamento General de la Inspección de Tributos de 1986, tampoco la ha concebido como una forma de inicio del procedimiento inspector. Así, de acuerdo con la reforma de la LGT de 1963 por parte de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, y con la que sufrió el RGIT de 1986 por parte del RD 136/2000, de 4 de febrero, la LGT de 2003 la ha entendido como una simple forma que tiene la Administración de obtener información de carácter voluntario; hecho que, además de demostrarse por no estar reconocida como forma de inicio de ningún procedimiento, se recalca en el artículo 114.1 al señalar expresamente que “es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria regulado en los artículos 93 y 94”.

Por lo que respecta a su tramitación electrónica, el procedimiento se inicia mediante la presentación de un escrito de denuncia a través de la sede electrónica de la AEAT, en la cual se debe acceder al apartado “registro de documentos electrónicos” y, dentro del mismo, a la opción “presentación de denuncias tributarias”. Así, su presentación se

²⁶⁷ En relación con dichos trámites, véase *infra* el apartado 10.2.14 *La creación del registro electrónico de apoderamientos, sucesiones y representaciones* de la siguiente parte. No obstante, téngase en cuenta que si la solicitud se presenta a través de un colaborador social, se presumirá que las personas o entidades que actúen como tales ostentan la correspondiente representación (si bien también podrá requerirse su acreditación -artículo 46 de la Ley General Tributaria-), aunque en el caso de que no consten como tales ante la AEAT (es decir, que no ostenten la representación del recurrente a través del convenio de colaboración social), se entenderá que actúan como representantes voluntarios y deberán acreditar el otorgamiento de la misma.

²⁶⁸ Para un mayor desarrollo, véase GUAITA GIMENO, J. J.: *Interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas*, TF, nº 23, 2009.

realiza a través del Registro Telemático General de la Agencia, si bien, como señala el apartado 2.2 de la Resolución de 3 de junio de 2005, de la Presidencia de la AEAT, será necesario que el interesado haya instalado previamente en su navegador un certificado de usuario reconocido por la Administración. De este modo, una vez seleccionado el certificado de usuario correspondiente, se deberá formular el escrito de la denuncia, aunque debe destacarse que, si se desea, existe un modelo predeterminado online. En él, además de indicar los distintos datos que se deben aportar, se informa de las instrucciones de cumplimentación y presentación que se deben seguir, así como de las actuaciones que se practicarán a raíz de su presentación.

Tanto si se opta por su uso como si no, una vez elaborada la denuncia deberá tener lugar su firma y envío, el cual, en caso de que sea correcto, será respondido con un justificante de presentación emitido por el Registro Telemático General. Este recibo, enviado también de forma electrónica, contendrá el número o código de registro individualizado, la fecha y la hora de presentación y el contenido íntegro de la denuncia o un extracto del mismo, así como, en su caso, el órgano al que vaya dirigido. Por el contrario, si en el momento del envío se detectan anomalías de tipo técnico, se pondrá en conocimiento del presentador mediante el propio sistema de transmisión, de forma que, a través de su concreción por medio de los mensajes de error, pueda proceder a su oportuna subsanación. Finalmente, si se desea aportar documentación anexa, podrá facilitarse, en principio, de forma directa; si bien, cuando el sistema de información no lo permita, deberá presentarse en cualquiera de los registros administrativos previstos por la normativa aplicable indicando simplemente el número o código de registro de la denuncia.

Así, una vez que la Administración haya recibido la denuncia por la vía que sea, dará traslado de la misma al órgano inspector que resulte competente en función del domicilio fiscal de la persona o personas denunciadas, el cual llevará a cabo el análisis y, en su caso, la investigación de los datos y hechos expuestos para decidir si se inician las correspondientes actuaciones inspectoras (en el caso de que existan indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y desconocidos por la Administración), si se procede a su archivo (si estima que la denuncia es infundada o que la concreción de los hechos o la identificación de las personas denunciadas es insuficiente) o si se deduce el tanto de culpa (lo que tendrá lugar cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada). En relación con este último supuesto, y de conformidad con el artículo 95.3 de la LGT, la AEAT también podrá remitir al Ministerio Fiscal una relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito, de la misma forma que podrá optar por iniciar directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente.

En cualquier caso, y a pesar de que se abran las actuaciones inspectoras, la denuncia no formará parte del expediente administrativo y el denunciante nunca tendrá la consideración de interesado, del mismo modo que no estará legitimado para interponer recursos o reclamaciones en relación con los resultados ni para recibir ningún tipo de información relacionada con la investigación (artículo 114 de la LGT). Estas previsiones han sido adoptadas por la LGT para velar por el interés puramente cívico que debe inspirar la presentación de tales instrumentos, y es que, como señala FERNÁNDEZ, “la denuncia como tal, es decir, como manifestación ante la Administración Tributaria de posibles infracciones, podía presentar los problemas

derivados de una manifestación de conocimiento de este tipo, es decir, una manifestación impulsada o motivada más por agravios personales que por la colaboración cívica”²⁶⁹.

Por ello, como apunta ORTIZ, se pretende desvincular al denunciante de cualquier interés económico o de otro orden que pudiera influir²⁷⁰, lo cual también persigue el artículo 95.3 de la LGT al recalcar que la Administración deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de dicha información tributaria y su uso adecuado. Asimismo, salvo en los supuestos fijados expresamente, insiste en que las autoridades y funcionarios que tengan conocimiento de tales datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo, sancionando su incumplimiento con una falta disciplinaria muy grave y con las demás responsabilidades penales o civiles que pudieran proceder.

También en este caso la aplicación de los nuevos medios ha resultado muy positiva y beneficiosa para ambas partes del proceso, y es que, si bien los interesados pueden gozar de la inmediatez, la falta de desplazamiento y el ahorro de tiempo que ofrecen las TIC, la Administración tributaria disfruta de sus ventajas en relación con la gestión de la información y ve potenciado el uso de uno de sus mecanismos de control. Quizás la única desventaja que plantea respecto a las otras formas de presentación es la imposibilidad de presentar denuncias anónimas, y es que, a pesar de que, en principio, se reconozca el derecho a la confidencialidad a cualquier denunciante (con la no inclusión de la denuncia en el expediente administrativo en caso de que se inicie el correspondiente procedimiento inspector y el correlativo deber administrativo de secreto y sigilo), si el desconocimiento de su identidad produjera indefensión probada al denunciado, la Administración tributaria se la tendría que facilitar.

No obstante, cierto es que la posibilidad de formular denuncias anónimas no se contempla expresamente en ninguna previsión normativa, aunque la LGT ha acabado con la exigencia del artículo 103 de la antigua LGT a la hora de requerir que el presentador fuera una persona física o jurídica con capacidad de obrar en el orden tributario (lo cual, como es lógico, exigía el conocimiento de su identidad). Así pues, ante el silencio que ha guardado la LGT de 2003, parece que nada impediría la presentación de una denuncia sin la identificación del denunciante, si bien debe destacarse la problemática que plantea en este punto la regulación de la vía electrónica.

En este sentido, la presentación telemática de denuncias exige su firma electrónica, por lo que, como consta en los apartados segundo y tercero de la Orden HAC/1181/2003, de 12 de mayo, la identificación del firmante (con nombres y apellidos) deberá constar en el correspondiente certificado de usuario para que pueda ser reconocido por la AEAT. Sin embargo, cierto es que la Ley de Firma Electrónica permite que el firmante se pueda identificar con un seudónimo (artículo 11.2.e))²⁷¹, de modo que procede acabar este

²⁶⁹ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión*, en “La nueva Ley General Tributaria”, Thomson Civitas, Madrid, 2005, págs. 404 y 405.

²⁷⁰ ORTIZ GUTIÉRREZ, R.: *La nueva Ley General Tributaria. Comentarios prácticos a su articulado*, Tecnos, Madrid, 2005, pág. 188.

²⁷¹ Al respecto, como añade el artículo 17.3 de la misma Ley, “los prestadores de servicios de certificación que consignen un seudónimo en el certificado electrónico a solicitud del firmante deberán constatar su verdadera identidad y conservar la documentación que la acredite”, si bien únicamente la revelarán cuando lo soliciten los órganos judiciales en el ejercicio de las funciones que tienen atribuidas y

análisis general de las aplicaciones tributarias de las TIC insistiendo en la conveniencia de reconocer y potenciar la posibilidad de actuar administrativamente de forma anónima con el fin de preservar la libertad de los ciudadanos (lo cual, además de las denuncias, también resultaría adecuado en otros supuestos como en la presentación de quejas o sugerencias).

en los demás supuestos previstos en el artículo 11.2 de la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal en que así se requiera.

PARTE II: LOS DEBERES DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS: ESENCIA, CONCEPTUALIZACIÓN Y DELIMITACIÓN DE SU CONTENIDO

1. El nuevo marco de relaciones entre la Administración y el ciudadano

Tal y como se ha observado en la primera parte del presente trabajo, las funciones de la Administración Pública y sus relaciones con los ciudadanos han sufrido grandes cambios desde su aparición. Así, aquella Administración concebida como el brazo ejecutivo del gobierno cuya única función era la ejecución del ordenamiento jurídico fue abriendo su tradicional modelo burocrático, pues las fuertes reclamaciones sociales y ciudadanas derivadas del Estado del bienestar requerían un sistema menos rígido y más abierto. De este modo, y dado que, además del respeto a las normas, se empezó a exigir la prestación administrativa de servicios, se fue generando un nuevo concepto de Administración orientado al servicio de la ciudadanía, en el que el velar para que todos los derechos fundamentales se pudieran ejercer en las mejores condiciones posibles se convirtió en el reto principal. En consecuencia, los ciudadanos dejaron de entenderse como una realidad contrapuesta y subordinada a la actividad administrativa, pues pasaron a concebirse como los clientes directos de la Administración.

De este modo, para poder establecer y definir los intereses generales, la Administración se encontró con la necesidad de conocer todas las reclamaciones y demandas ciudadanas, ya que debía atender a la totalidad de administrados y no sólo a un sector. Así, como bien señala RODRÍGUEZ-ARANA, debía encontrar un equilibrio fundamentado en la generalidad a la hora de dar respuesta a los diferentes requerimientos²⁷², por lo que la única forma de elaborar las políticas públicas era a través de la comunicación. De esta forma, se acabó con su unilateralidad y con la fuerte carga dogmática que hasta entonces les había sido propia, y es que el carácter compacto, directo y garante de certezas que las normas poseían hasta el momento fue dando paso a conceptos jurídicos indeterminados y a grandes esferas de discrecionalidad. Consecuentemente, la aplicación estricta y directa de la normativa como mecanismo para controlar su corrección resultó insuficiente, de manera que el nuevo método de legitimación se basó en su difusión a todos los ciudadanos para que éstos pudieran valorar su adecuación y los resultados.

No obstante, todos estos nuevos y complejos retos debían afrontarse con la misma cantidad de recursos (la cual ya resultaba insuficiente en el modelo tradicional), por lo que, a pesar de procurar aumentar la eficacia administrativa potenciando la coordinación y cooperación de todos los órganos, la viabilidad del sistema no llegó hasta que se vio a los ciudadanos como posibles portadores de medios. En este sentido, y dado que cada vez tenían más conocimientos, se empezó a tomar conciencia de que podían resultar actores eficientes, de modo que, dejando atrás su papel pasivo y aumentando aún más los niveles de relación, pasaron convertirse en coadministradores.

Sin embargo, este crecimiento de la comunicación se ha visto nuevamente potenciado a raíz del pluralismo social, cultural, político y económico que ha caracterizado las

²⁷² RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.: *Reformismo y Administración Pública*, en “Nuevos Retos en el Horizonte de las Administraciones Públicas”, Universidad de Murcia, 2003, pág. 16.

sociedades en los últimos tiempos, y es que la complejidad y diversidad de las nuevas necesidades y el crecimiento exponencial de los nuevos intereses han multiplicado las exigencias de conocimiento, respuesta, colaboración y cooperación. Así, y a pesar de que se ha ido formando un nuevo modelo mucho más complejo, globalizador e integrado, la colaboración de la ciudadanía es más que nunca ineludible, pues, además de mejorar la actividad administrativa, resulta imprescindible para la asunción de algunas de las nuevas políticas públicas²⁷³. De este modo, la comunicación en su sentido más amplio se ha convertido en el pilar fundamental del nuevo sistema, punto en el que la aparición de las TIC ha sido crucial.

En este sentido, además de ofrecer la potenciación, la simplificación y la inmediatez de las comunicaciones administrativas, la incorporación de los nuevos medios ha permitido rentabilizar los ingentes volúmenes de información que obran en poder de las Administraciones, lo cual, sumado a la mayor sincronización, eficiencia, eficacia y corrección de su actuación, ha hecho posible que se pueda hablar de una nueva forma de administrar. Así, se ha logrado una descarga sin precedentes de toda la actividad de la Administración gracias a la interconexión, la cooperación, la intervención ciudadana y, sobre todo, a las múltiples ventajas de gestión que ha aportado la tecnificación del sistema, y es que se llegado incluso a conseguir la adopción de actos y resoluciones sin que medie la voluntad humana. Además, sin perjuicio de las grandes inversiones iniciales, todo ello ha redundado en una importantísima reducción de los costes producidos, pues, junto a las nuevas obligaciones que ahora van a cargo de los ciudadanos, los recursos que se requieren son mucho menores.

De todas formas, como se ha visto, la implantación definitiva de la e-Administración continúa siendo un reto aún lejano, y es que, al lado de las necesidades de innovación de la propia Administración, debe adaptarse a esta nueva era toda la sociedad (tanto por lo que respecta al uso de las TIC como a los cambios sociales, políticos y económicos derivados de su incorporación)²⁷⁴.

2. La información y la asistencia en la Administración tributaria

Como también se ha puesto de manifiesto en la primera parte del presente trabajo, el ámbito administrativo en el que este proceso de transformación ha encontrado su máximo exponente ha sido el tributario, ya que, además de ser el pionero y el más desarrollado, su sistema de funcionamiento es el que más se ha modificado. Así, desde la generalización de las autoliquidaciones y de la imposición de numerosos deberes de colaboración a cargo de los obligados tributarios, éstos se han convertido en los principales gestores del procedimiento de aplicación de los tributos, y es que han dejado de limitar su actuación a la declaración de hechos imposables para convertirse en auténticos colaboradores de la Agencia.

Sin embargo, esta nueva forma de proceder no puede traducirse como una reducción del papel de la Administración a las tareas de comprobación, investigación o sanción, sino

²⁷³ Un buen ejemplo de su carácter indispensable se encuentra, entre otros, en la recogida selectiva de basuras para proteger el medioambiente, y es que es algo que la Administración por sí sola no puede conseguir.

²⁷⁴ Véase un análisis de tales cambios en GALINDO MEÑO, C.: *La nueva Función Pública y el cambio en la Administración*, en “Nuevos Retos en el Horizonte de las Administraciones Públicas”, Universidad de Murcia, 2003, págs. 79-86.

que debe entenderse precisamente como una reasunción de sus funciones gestoras aunque centradas en la labor asistencial²⁷⁵. Como señala TORNOS al respecto, esto se debe a que “la Administración no puede trasladar al ciudadano, de quien reclama su colaboración, los riesgos inherentes de un marco jurídico cada vez más complejo”²⁷⁶, y es que en este ámbito más que en ningún otro la carga con la que se encuentran los obligados tributarios a la hora de conocer y aplicar correctamente el complicado e incluso a veces deficiente ordenamiento tributario resulta excesiva.

Por consiguiente, y aunque muchas veces sea sencillo, la mayoría de los obligados se ve con la necesidad de buscar asesoramiento privado específico, lo cual dificulta el cumplimiento voluntario y, sobre todo, puntual de sus deberes y convierte el correspondiente coste fiscal indirecto en un elevado coste directo. Así pues, parece obvio que la Administración debe actuar al respecto intentando compensar esta responsabilidad desproporcionada, y es que, más allá de las razones de justicia, no deja de ser una exigencia para alcanzar las mayores cotas de eficacia en la gestión tributaria. Además, no debe olvidarse que la adecuada prestación de información y asistencia también genera grandes beneficios desde el punto de vista administrativo, pues consigue potenciar el cumplimiento correcto de los ciudadanos²⁷⁷, reduce los errores que se cometen (disminuyendo, en consecuencia, las tareas de investigación y sanción) y, gracias al aumento de comunicación y transparencia, afianza la legitimidad de la Administración. Asimismo, a través de la mejor detección de defectos que ofrece la relación directa con los ciudadanos, se permite la mejora del sistema, de la misma forma que se logra una mejor política contra el fraude fiscal²⁷⁸.

Sin embargo, a pesar de todas estas ventajas, bien es cierto que la potenciación definitiva de los deberes de información y asistencia no ha sido posible hasta la incorporación de las nuevas tecnologías en la actividad administrativa, y es que han sido sus múltiples ventajas las que han permitido superar los principales obstáculos que frenaban su prestación y situarla al mismo nivel que el resto de tareas de gestión,

²⁷⁵ Entre otros, así lo pone de manifiesto ROZAS, quien señala que “al trasladarse al contribuyente la responsabilidad de buena parte de la gestión tributaria es imprescindible que, quien lo desee, encuentre en la Administración la orientación y asistencia necesaria para cumplimentar las obligaciones formales que se le imponen”. (ROZAS VALDÉS, J. A.: *Información y asistencia al contribuyente*, en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 314 y 315). Además, como añade FERNÁNDEZ DOCTOR, no debe olvidarse que “todas las funciones referidas a la simplificación de procedimientos, a la información pública o a la eliminación de los costes indirectos para los contribuyentes, constituyen piezas fundamentales de la función pública, que ha de estar presidida por una auténtica vocación de servicio a los ciudadanos”. (FERNÁNDEZ DOCTOR, S.: *La información y la asistencia al contribuyente*, CA, nº 3, 1994, pág. 85).

²⁷⁶ TORNOS MAS, J.: *Presentación*, en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 12.

²⁷⁷ Así lo afirma expresamente el Director General de la Agencia Tributaria, quien señala que “para cumplir con su misión, la Agencia Tributaria trata de que se incremente el cumplimiento voluntario por los ciudadanos de las obligaciones fiscales. Para ello desarrolla dos líneas de actuación: por una parte, la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente para minimizar los costes indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, y por otra parte, la detección y regularización de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control”. *Carta de Servicios de la Agencia Tributaria*, 2010, pág. 3.

²⁷⁸ En este sentido, así lo afirma la propia Agencia, quien ha señalado expresamente como “apoyo básico en la política del fraude (...) el desarrollo de sistemas eficientes de información y asistencia al contribuyente, que viene exigido por la complejidad del sistema tributario y la generalización de los sistemas de autoliquidación”. (*Informe de la unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude*, 1994, pág. 157).

recaudación, inspección y sanción. En este sentido, y como se verá con mayor detalle, las TIC han conseguido paliar las grandes dificultades de formación del personal administrativo y los problemas de homogeneidad, calidad y corrección de los servicios prestados, de la misma forma que han logrado reducir los costes generados y la inversión de los recursos humanos y materiales necesarios. Asimismo, además de la simplificación y agilización de las actuaciones que permite el tratamiento informatizado de la información y su tramitación electrónica, el uso de los nuevos medios ha permitido un acceso inmediato, continuado y autónomo por parte de los obligados tanto a una mejor y más amplia información como a unos recursos de asistencia más desarrollados; ya que, no sólo se han perfeccionado los servicios ya existentes, sino que los nuevos medios técnicos y el ahorro de personal han hecho posible la aparición de nuevos instrumentos de prestación.

En consecuencia, la potenciación de dichos deberes con la correspondiente incorporación de las TIC ha sido uno de los principales retos de la Administración tributaria, lo cual queda perfectamente demostrado en los diferentes Planes Anuales de Objetivos que se han ido aprobando desde que entró en funcionamiento el año 1992²⁷⁹. Del mismo modo, constata el interés en conseguir los máximos resultados el sistema establecido para el seguimiento y control de tales propósitos (el cual se ha basado en la publicación anual de su grado de cumplimiento), así como la posibilidad de que los ciudadanos colaboren en su perfeccionamiento expresando sus diferentes propuestas y, sobre todo, su opinión²⁸⁰.

Cerrando con estas últimas consideraciones la contextualización general de los deberes de información y asistencia, procede entrar ya en su análisis específico, aunque conviene empezar por delimitar a grandes rasgos el marco general en el que se encuentra su prestación.

3. La comunicación pública y la información administrativa

Como se ha venido señalando, la comunicación pública se ha convertido en la base fundamental del funcionamiento de todos los modelos administrativos actuales; ya sea para llevar a cabo la actividad administrativa, para llevar a cabo su colaboración necesaria, para fomentar y facilitar su participación o aumentar su confianza en el sistema.

Dicha comunicación, definida por TORNOS como “cualquier flujo de información que circule desde o hacia el público”²⁸¹, puede caracterizarse, a grandes rasgos, por tres notas distintivas y fundamentales: la intersubjetividad (en el sentido de que consiste en una transmisión de conocimiento de un sujeto a otro), la circularidad (entendiendo que

²⁷⁹ Así, puede observarse que, junto al control del cumplimiento tributario, la asistencia y mejora de las relaciones con los ciudadanos constituye el gran pilar en el que la Agencia ha centrado su actividad, donde destacan como fines constantes la ampliación de la oferta de servicios, la asistencia al ciudadano en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones, la atención al ciudadano utilizando tecnologías de vanguardia que eviten desplazamientos y la agilización de los procedimientos tributarios.

²⁸⁰ Al respecto, los ciudadanos pueden manifestar su opinión y proponer mejoras o cambios sobre los servicios, programas y documentos de la Administración tributaria en las encuestas, estudios y análisis que se realizan tanto por la propia Agencia como por otros organismos públicos como el IEF, del mismo modo que pueden interponer las quejas y sugerencias que consideren oportunas ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

²⁸¹ TORNOS MAS, J.: *Presentación*, cit., pág. 11.

las correspondientes transmisiones pueden ser de doble dirección) y la instrumentalidad (concebida como una herramienta para la consecución de unos fines u objetivos previamente establecidos)²⁸². En definitiva, como resume finalmente ARENA, se trata de la comunicación necesaria tanto para administrar como para mejorar la actividad administrativa²⁸³, por lo que parece claro que tanto las relaciones que mantienen la Administración y la ciudadanía en ambas direcciones como las que tienen lugar entre los propios órganos administrativos quedan integradas en la misma.

En relación con sus modalidades, han sido muchos los autores que han aportado diferentes tipos de clasificaciones, si bien debe tenerse en cuenta que la mayor parte no están propiamente relacionadas con la misma sino con la información administrativa. En este sentido, y a pesar de que la información administrativa forme parte de la comunicación pública, no deben confundirse ambos términos, y es que, mientras que esta última goza de las tres vertientes de relaciones anteriormente expuestas, la información administrativa sólo tiene lugar en el traspaso de información que proviene de la Administración y se dirige a la ciudadanía. Asimismo, y a los efectos de este estudio, es relevante destacar que es precisamente dentro de este tipo de información donde se enmarcan los deberes de información y asistencia, ya que, como se ha apuntado, consisten en aquellas actuaciones administrativas encaminadas a facilitar el ejercicio de los derechos de los ciudadanos y el cumplimiento de sus obligaciones²⁸⁴. Por ello, y con el fin de contextualizar al máximo el marco general de estos deberes, únicamente se centrará la atención en el análisis de este tercer tipo de comunicación.

Así, teniendo en cuenta la complejidad del funcionamiento de la Administración, resulta obvio, ya de entrada, que la información administrativa que se dirige a la ciudadanía puede ser de muy diversa índole, por lo que no es de extrañar que la delimitación y concreción de su concepto haya sido una tarea difícil de abordar. Sin embargo, como se señalaba, algunos autores han establecido diferentes categorías en las que puede subdividirse, la mayoría de las cuales se configuran en función de su finalidad²⁸⁵. De todas ellas, parece que la tipología que ofrece una visión más amplia y depurada es la que ha aportado ARENA, según la cual, dependiendo de la forma en la que se realice la comunicación de dicha información, se pueden establecer cuatro grandes categorías: la jurídico-formal, la de imagen, la de servicio y la administrativa²⁸⁶.

²⁸² GALÁN GALÁN, A.: *La comunicación pública*, en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 36-40.

²⁸³ ARENA, G.: *La comunicazione pubblica dei pubblici poteri*, en “La comunicazione di interesse generale”, Bologna, il Mulino, 1995, pág. 136.

²⁸⁴ A modo de ejemplo, así se desprende del artículo 1 del Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano, donde se define la información administrativa como “un cauce adecuado a través del cual los ciudadanos pueden acceder al conocimiento de sus derechos y obligaciones y a la utilización de los bienes y servicios públicos”.

²⁸⁵ Sin entrar en el análisis específico de cada una de estas clasificaciones, puede destacarse como prueba de esta diversidad que, entre otros, VIGNUDELLI distingue entre las comunicaciones sociales, políticas o propagandísticas y las institucionales o públicas en sentido estricto (VIGNUDELLI, A.: *La comunicazione pubblica: inquadramento fenomenologico, profili generali, aspetti di diritto costituzionale*, en “La comunicazione pubblica”, Rimini, Maggioli, 1992, págs. 13 y 27-38), mientras que ZEMOR diferencia la comunicación institucional, la que versa sobre los servicios prestados, la cívica, la destinada a causas de interés general y la del ejecutivo (ZEMOR, P.: *La communication publique. Le pari de l'authenticité*, Revue française d'administration publique, n° 58, 1991, págs. 192-194).

²⁸⁶ ARENA, G.: *Profilli giuridici della comunicazione delle pubbliche amministrazioni*, *Economia Pubblica*, n° 12, 1992, pág. 623.

Al respecto, el autor entiende la comunicación jurídico-formal como aquella que tiene por objeto la información jurídica de las relaciones entre los diferentes sujetos del ordenamiento, ya sea a través del suministro de certezas o de normas y actos. Así, debido a la complejidad de nuestro ordenamiento, se engloban aquí tanto los casos en los que la Administración pretende perfeccionar la sujeción de una de sus actuaciones a una norma previa (ya sea en aras a potenciar su legitimidad o el principio de seguridad jurídica) como aquellos donde da a conocer información para facilitar la actuación de los ciudadanos, de manera que esta primera categoría engloba el supuesto típico de comunicación del modelo de Administración tradicional y el del modelo actual. Con base en dichas consideraciones, parece claro que este tipo de información podrá ser de carácter general y también particular, y es que tanto la justificación como la simplificación de actuaciones pueden basarse en contenidos relativos a los derechos y deberes específicos de los ciudadanos o en preceptos de carácter general²⁸⁷.

Por lo que respecta a la comunicación imagen, su principal finalidad es la de promover la percepción que tiene la ciudadanía de la Administración legitimando su propia existencia, aunque esta legitimidad está más enfocada a aumentar la confianza en el sistema que a favorecer la posición de los ciudadanos. Así, y a pesar de que, a primera vista, dicha comunicación merezca un juicio positivo (dado que es una manifestación de la apertura y transparencia de los poderes públicos), no debe olvidarse el gran riesgo que entraña, ya que, al no estar dirigida a la consecución de ningún fin de interés general, puede darse el caso de que el sujeto que la emita se limite a hacer propaganda partidista o propia subvencionada con fondos públicos²⁸⁸.

Por su parte, tal y como indica su nombre, la comunicación de servicio es aquella que está destinada a informar sobre los servicios que presta la Administración y sobre sus reglas de utilización, por lo que, además de perseguir la mejora de la posición de los ciudadanos, también pretende aumentar la eficacia administrativa. De este modo, si los usuarios tienen clara la existencia de un servicio y sus reglas de funcionamiento, se conseguirá tanto su infrautilización como el entorpecimiento de su correcta prestación, de la misma forma que se aumentarán sus conocimientos acerca de los recursos de los que dispone en beneficio de sus derechos. El mejor ejemplo de este tipo de comunicación son las denominadas Cartas de Servicios, si bien algunos autores van más allá y también incluyen aquella información de utilidad general que suministra la Administración y que no tiene nada que ver con la misma, es decir, aquellas informaciones de interés general no vinculadas de forma directa con la actividad administrativa pero destinadas a la mejora y facilitación de la vida de los ciudadanos (como el estado de las carreteras, la meteorología, actividades culturales, etc.)²⁸⁹.

²⁸⁷ Como ejemplos de la comunicación jurídico-formal, ARENA enumera las notificaciones, las certificaciones, los registros o las publicaciones en diarios oficiales. (ARENA, G.: *Introduzione all'amministrazione condivisa*, Studi parlamentari e di politica costituzionale, n° 117-118, 1997, pág. 41).

²⁸⁸ Para un mayor desarrollo, véase, entre otros, VIGNUDELLI, A.: *Il diritto della sibilla. Informarsi od essere informati?*, Rimini, Maggioli, 1993; si bien el autor se refiere a esta categoría como “comunicación institucional”.

²⁸⁹ Entre otros, así se pronuncia GARDINI, quien sostiene que, además de la información relativa al funcionamiento de las oficinas públicas, a la normativa en vigor y a los servicios prestados, la comunicación de servicio también comprende todas las noticias idóneas para satisfacer el interés cognoscitivo de los usuarios. (GARDINI, G.: *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, núm. 240*, Giuffrè, Milano, 1996, pág. 5).

Por último, la comunicación administrativa es aquella en la que se trata de convencer a la ciudadanía para que colabore con la Administración con el fin de conseguir objetivos de interés público, por lo que es ésta la que constituye el paradigma del nuevo modelo administrativo. Así, a consecuencia de los déficits y las debilidades de la actividad imperativa tradicional, la Administración ha pasado a requerir la participación ciudadana en algunas de sus actuaciones, para lo cual, o recurre a la vía coactiva (aunque, además de no ser siempre posible, es el método menos eficiente), o trata de potenciar su colaboración voluntaria (ya sea facilitando la actividad que se reclama o incidiendo en que, a fin de cuentas, la consecución del fin perseguido también les reportará un beneficio personal). Como señala GARDINI, la singularidad de este tipo de información radica precisamente en este aspecto, y es que, si bien la comunicación de imagen actúa en interés de la Administración y la de servicio es para mejorar la posición del ciudadano, la comunicación administrativa beneficia a ambas partes²⁹⁰.

Finalmente, tras este análisis de las diferentes categorías de información administrativa, puede acotarse aún más el marco general en el que se encuadran los deberes de información y asistencia, ya que, al estar destinados a dar a conocer el ordenamiento jurídico tanto para aumentar la seguridad jurídica como para simplificar y mejorar la actuación ciudadana, quedan claramente situados dentro de la información jurídico-formal. Sin embargo, y a pesar de que estas dos finalidades configuren los motivos principales que justifican su existencia, procede analizar con detenimiento cuáles son realmente todos sus fundamentos, aunque para ello es mejor estudiar y delimitar previamente su concepto a partir del tratamiento normativo que han recibido y de su regulación actual.

4. La evolución normativa de los deberes de información y asistencia

A pesar de que este apartado dedicado a la evolución normativa de los deberes de información y asistencia debe partir de la regulación que han tenido en el ámbito tributario, no deben descuidarse los principales textos administrativos que, tanto por su relevancia como por su ámbito subjetivo, también forman parte de sus antecedentes²⁹¹. Así, y aunque el punto de partida de su configuración como tales se encuentre en el RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de Tributos, debe empezarse el análisis por las primeras referencias a la materia (concretamente, por las primeras alusiones a la información administrativa por parte de la LPA de 1958).

²⁹⁰ GARDINI, G.: *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, núm. 240*, cit., págs. 6 y 7.

²⁹¹ En este sentido, y a modo de ejemplo, así queda demostrado en la Disposición adicional quinta de la LRJPAC, pues, a pesar de que prevea la supletoriedad de su aplicación en el ámbito tributario, la limita a cuestiones procedimentales y de aplicación de los tributos. De este modo, el resto de sus previsiones (entre las que se encuentran los artículos 35 y 37, que son los relativos al deber de información y asistencia) son directamente aplicables, lo cual ha sido confirmado por la jurisprudencia como ocurre en la STSJ de Extremadura de 21 de junio de 1996 (donde se señala que “el artículo 35 de la Ley (...) por ser de carácter general impregna a todos los procedimientos”).

4.1. La primera previsión de la información administrativa por parte de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958

Con el fin de superar la dispersión normativa derivada del desarrollo de la Ley de Bases de Procedimiento Administrativo de 19 de octubre de 1889 por parte de cada Ministerio, apareció la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, la cual se puede considerar la primera norma del ámbito español que, con carácter general, previó mecanismos reales para potenciar las relaciones existentes entre los ciudadanos y la Administración²⁹². Así, y en aras a perseguir la máxima celeridad y eficacia de los servicios administrativos, aparecieron las primeras previsiones generales acerca de la información administrativa, si bien únicamente se concentraron en los artículos 33 y 62.

De este modo, mientras que este último precepto sólo establecía que “los interesados en un expediente administrativo tendrán derecho a conocer, en cualquier momento, el estado de su tramitación, recabando la oportuna información en las oficinas correspondientes”, el artículo 33 era mucho más genérico, y es que vino a establecer que “1. en todo Departamento ministerial, Organismo autónomo o gran unidad administrativa de carácter civil, se informará al público acerca de los fines, competencia y funcionamiento de sus distintos órganos y servicios mediante oficinas de información, publicaciones ilustrativas sobre tramitación de expedientes, diagramas de procedimiento, organigramas, indicación sobre localización de dependencias y horarios de trabajo y cualquier otro medio adecuado” y “2. la función informativa a que se refiere el párrafo anterior se realizará en los Gobiernos civiles respecto de todas las Delegaciones y Dependencias civiles de la Administración central de su provincia, como asimismo por aquellas en lo que específicamente afecte a cada una. En Madrid se realizará por cada Departamento”.

De esta forma, y a pesar de su carácter programático, la LPA configuró dos supuestos de información administrativa independientes, los cuales diferían tanto en los sujetos solicitantes como en el contenido de la información recibida. Asimismo, el régimen jurídico que debía operar en cada caso era completamente diferente, y es que, si bien la información administrativa general no requería a los destinatarios ningún tipo de legitimación concreta (ya que el tipo de información que se transmitía era puramente jurídica, técnica u organizativa), la facilitación de la información administrativa particular (que iba referida a la tramitación de un procedimiento) se limitaba a que el solicitante pudiera acreditar su condición de interesado en el procedimiento en cuestión. Por ello, mientras que en este último caso la Ley establecía un auténtico derecho subjetivo a la obtención de dicha información, en relación con la información general se limitaba a regular su transmisión en forma de deber administrativo, pues la falta de legitimación necesaria en estos supuestos no exigía que se protegiera la posición jurídica de los ciudadanos en forma de facultad expresa. Sin embargo, la información que se suministraba en ambos casos no contenía en ningún caso la voluntad de la Administración ni aportaba ningún tipo de conocimiento acerca de los servicios administrativos o de los derechos y deberes de los ciudadanos, lo cual fue el blanco más utilizado por la doctrina a la hora de criticar estas primeras previsiones²⁹³.

²⁹² Por lo que respecta a los antecedentes de esta norma, que distan entre sí tanto en relación con su rango como por lo que respecta a su proyección, puede consultarse, entre otros, MARTÍNEZ BARGUEÑO, *Teoría y práctica de la información administrativa al ciudadano*, INAP, Madrid, 1987, págs. 151 y ss.

²⁹³ A modo de ejemplo, VÁZQUEZ DE PRADA criticaba que dicha información consistía únicamente en la lectura de datos orientadores que, salvo excepciones, se podían consultar en cualquier listín público

Así, y a pesar de la relevancia de arrancar con el concepto de la función suministradora de información administrativa, estas primeras referencias quedaron reducidas a unas previsiones generales de carácter programático, por lo que, como era de esperar, tuvieron que ser desarrolladas tanto por las Órdenes Ministeriales de 22 de octubre 1958, sobre funcionamiento de las Oficinas de información, y de 5 de enero de 1959, reguladora de las oficinas de iniciativas y reclamaciones como por el Real Decreto 93/1965, de 28 de enero, regulador del Centro de Información Administrativa de la Presidencia del Gobierno y los Servicios de Información Administrativa de los Departamentos ministeriales. De esta forma, se estableció que las previsiones de la LPA debían articularse mediante la creación de oficinas de información administrativa emplazadas en la sede principal de cada departamento (ministerio, organismo autónomo o gran unidad administrativa), del mismo modo que se fijó que los informes que se suministraran únicamente tendrían carácter ilustrativo e informativo para los solicitantes y no vincularían a la administración²⁹⁴.

No obstante, la preconstitucionalidad de todas estas previsiones y la transformación que sufrieron las relaciones entre la Administración y la ciudadanía acabaron comportando que las mencionadas Órdenes fueran derogadas por la Disposición Derogatoria del Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, lo mismo que ocurrió en relación con la LPA, aunque, de acuerdo con la letra *i*) del segundo apartado de la Disposición Derogatoria de la LRJPAC, su artículo 33 aún sigue vigente (si bien, tras la entrada en vigor de la Disposición Derogatoria Única de la Ley 6/1997, ha pasado a tener rango reglamentario). De todos modos, además de dar un paso adelante en el afianzamiento de las relaciones de la Administración con los ciudadanos, no puede olvidarse que estos textos establecieron la base del sistema de información administrativa actual.

4.2. El primer reconocimiento normativo de los deberes de información y asistencia en el ámbito tributario por parte del Real Decreto 939/1986

Al margen de los antecedentes más remotos que también pueden hallarse en este ámbito²⁹⁵, la configuración de los deberes de información y asistencia (aunque especialmente el de información) como una obligación específica de la Administración tributaria encuentra su punto de partida en la promulgación del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, a través del que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de Tributos, el cual reconoció, por primera vez, el deber de informar a los obligados tributarios acerca de sus derechos y deberes en la esfera de las actuaciones inspectoras.

(VÁZQUEZ DE PRADA, V. R.: *Nuevas perspectivas en la relación Administración pública-ciudadano*, DA, nº 186, 1980, pág. 190), del mismo modo que BAÑO lamentaba que ni durante el régimen autoritario ni después de la normalización democrática, se hubiera impulsado “la atención al público o la atención exhaustiva sobre los requisitos necesarios para cualquier licencia o autorización” (BAÑO LEÓN, J. M.: *Los interesados y los deberes y derechos de los ciudadanos ante la Administración*, en “La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 90).

²⁹⁴ Dichas previsiones se fijaron, respectivamente, en las Reglas 4.a) y 3 de la Orden Ministerial de 22 de octubre 1958.

²⁹⁵ Al respecto, pueden encontrarse algunas manifestaciones parciales a los deberes de información y asistencia en textos tan antiguos como el Decreto de 30 de marzo de 1926 (donde se estableció el deber de los funcionarios y de las autoridades a facilitar a los contribuyentes el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones), aunque en ningún caso gozaron de la relevancia que tuvo el RGIT (motivo por el que es éste el que se considera el primer texto de referencia).

En este sentido, debe destacarse, en primer lugar, su artículo 2.h), donde, estableció como una de las funciones que se encomendaban a la Inspección de Tributos la obligación general de informar “a los sujetos pasivos y a los demás obligados tributarios sobre las normas fiscales y acerca del alcance de las obligaciones y derechos que de las mismas se deriven”. Asimismo, tras resaltar la exigencia de tratar con la debida consideración y cortesía tanto los interesados como al público en general, el segundo apartado del artículo 7 volvió a remarcar el deber de suministrar toda la información necesaria acerca de los derechos y deberes de los obligados tributarios, aunque, además de exigir el apoyo de todas las razones inspectoras con los correspondientes textos normativos, añadió la obligación de informar a los afectados de la conducta que debían seguir en sus relaciones con la Administración con motivo de tales actuaciones.

Más allá de estos reconocimientos generales, también deben destacarse otros artículos que, en relación con los mismos, desarrollaban el deber de información en algunos supuestos específicos, como hacía el artículo 24.2 al contemplar como derecho de los obligados tributarios el ser informados del alcance de la actuación que llevara a cabo la Inspección en cada caso (emplazándoles, al mismo tiempo, a prestar la mayor colaboración con la misma en el desarrollo de sus funciones). Por su parte, el artículo 30.1 exigía a la Inspección de Tributos que, en las comunicaciones donde informara al obligado tributario del inicio de las actuaciones de inspección y de su alcance, también especificara expresamente los actos que se iban a desarrollar.

En igual sentido, ya fuera al inicio de las actuaciones inspectoras, durante su tramitación o a solicitud del propio obligado tributario, el segundo párrafo del artículo 30.4 obligaba a la Inspección a informar acerca del significado de las mismas y del procedimiento que se iba a seguir, del mismo modo que, concretando los deberes de los artículos 2.h) y 7.2, también le obligaba a dar a conocer los derechos y obligaciones que los obligados tributarios que tendrían lugar. Finalmente, el artículo 39.4 señalaba que, cuando la Inspección tuviera que entrar a un domicilio particular para su reconocimiento, debía requerir el consentimiento expreso al interesado, supuesto en el que le debía advertir específicamente de los derechos que tenía reconocidos al respecto.

Así pues, el RGIT de 1986 aportó el primer reconocimiento general del deber de informar a los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, si bien lo concretó únicamente en algunos supuestos muy específicos y no desarrolló su modo de ejecución. Asimismo, no hizo ninguna referencia al deber de asistencia y, en cualquier caso, lo concibió como una obligación que limitada a los órganos de inspección.

4.3. La extensión del deber a todos los órganos de la AEAT por parte de la Ley 31/1990

El siguiente texto normativo que abordó la regulación de los deberes de información y asistencia fue la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, la cual, además de configurar los Presupuestos Generales del Estado para 1991, dedicó el artículo 103 a la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Así, integrado en las Administraciones Públicas Centrales y adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, apareció un nuevo Ente de Derecho Público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, cuya definición se

estableció en el artículo 103.1.2 como “la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio”.

Entre las diferentes funciones que el mismo precepto encomendó a la AEAT, deben destacarse especialmente las contempladas en el tercer punto del primer apartado, ya que subsumieron la exigencia de los deberes de información y asistencia al establecer que “corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

De este modo, con esta última función, la Ley extendió de forma indirecta la obligación de informar y asistir a los obligados tributarios a todos los órganos de la AEAT, pues, como ya se ha observado, la prestación de tales obligaciones es la manera más viable para hacer un ordenamiento tributario menos complejo y un sistema más simple y eficaz. Por ello, como señala FERNÁNDEZ, “estas funciones deben ser concebidas como una tarea fundamental de la Agencia Tributaria, pero no sólo porque la norma mencionada implícitamente las recoge al definir el objetivo de su constitución, sino también porque, en una concepción moderna de la Administración Pública, todas las funciones referidas a la simplificación de procedimientos, a la información pública o a la eliminación de los costes indirectos para los contribuyentes, constituyen piezas fundamentales de la función pública, que ha de estar presidida por una auténtica vocación de servicio a los ciudadanos”²⁹⁶.

Así pues, esta Ley creó la AEAT y le exigió que velara para simplificar y ayudar a los obligados en sus relaciones administrativas, ya fuera con el fin de facilitar un mayor y mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, de mejorar la recaudación y gestión del sistema, de disminuir las posibles actuaciones posteriores de comprobación o, simplemente, de mejorar la imagen de la Administración. De esta forma, hizo extensivos a todos los órganos tributarios estatales los deberes limitados hasta el momento a la Inspección de Tributos, si bien, al igual que el Real Decreto 939/1986, hizo caso omiso a su modo de ejecución y siguió sin aportar su definición, su conceptualización o su desarrollo.

4.4. La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común 30/1992 y su reconocimiento del deber de información asistencia como una obligación exigible a toda la Administración Pública

Tras tomar conciencia de la importancia de la actuación administrativa acerca de facilitar el cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de los deberes a los obligados tributarios, no es de extrañar que se considerara adecuada su extensión a todo el ámbito administrativo y que se consagrara en una ley de las características de la LRJPAC. En

²⁹⁶ FERNÁNDEZ DOCTOR, S.: *La información y la asistencia al contribuyente*, cit., pág. 85.

este sentido, tal y como consta en su Exposición de Motivos, uno de los pilares fundamentales de dicha Ley fue la elaboración de “una trascendente formulación de los derechos de los ciudadanos en los procedimientos administrativos, además de los que les reconocen la Constitución y las Leyes”, destacando como principales novedades “la posibilidad de identificar a las autoridades y funcionarios bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos - rompiendo la tradicional opacidad de la Administración -, el derecho de formular alegaciones y de aportar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior al trámite de audiencia, el de no presentar los ya aportados a la Administración actuante, y el de obtener información y orientación sobre los condicionamientos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos que se propongan abordar”. Así, ya desde un primer momento, la Ley ponía de manifiesto su voluntad de simplificar la actuación ciudadana y de velar para que ésta fuera informada y asistida, lo cual, teniendo en cuenta la nueva concepción sobre las relaciones entre la Administración y los ciudadanos de la que partía, tenía que ser así²⁹⁷.

En relación con sus principales aportaciones en relación con la información y la asistencia, debe destacarse, en primer lugar, el artículo 35.i), el cual, dentro del Capítulo I del Título IV dedicado a la actividad de las Administraciones Públicas, estableció el derecho de los ciudadanos a que las autoridades y funcionarios les traten “con respeto y deferencia” y que les faciliten “el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones”. Así, su aparición supuso el primer reconocimiento de los deberes de información y asistencia en todo el ámbito administrativo, y es que, si bien el artículo 33 de la LPA de 1958 ya contenía una primera referencia a la información administrativa, no contemplaba su suministro en forma de derecho ni gozaba de las características y la relevancia que contienen las disposiciones de la Ley 30/1992.

Asimismo, junto a su reconocimiento general, la LRJPAC estableció algunas de sus manifestaciones concretas, la mayor parte de las cuales se plasmaron en el resto de apartados del artículo 35 y en el artículo 37. De este modo, por ejemplo, el artículo 35.a) contempló el derecho a conocer, en cualquier momento, “el estado de la tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados, y obtener copias de documentos contenidos en ellos”, de la misma forma que el apartado b) recogió el derecho a “identificar a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones Públicas bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos”. Por su parte, el apartado g) vino a recoger el derecho general a la información administrativa, estableciendo que los ciudadanos, siempre que lo soliciten, deberían “obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar”. Asimismo, en el apartado f), la Ley añadió el derecho a “no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante”, lo cual, si bien no suponía una actuación de información y asistencia propiamente dicha, complementaba la finalidad general de los deberes acerca de facilitar al máximo el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones de los ciudadanos.

En la misma línea, el apartado 9 del artículo 37 apuntó que “será objeto de periódica publicación la relación de los documentos obrantes en poder de las Administraciones

²⁹⁷ En relación con este nuevo concepto de las relaciones entre la Administración y los ciudadanos que aportó la LRJPAC, véase *supra* el apartado 3.1.1 *Las primeras referencias legales a las TIC por parte de la Ley 30/1992* de la primera parte.

Públicas sujetos a un régimen de especial publicidad por afectar a la colectividad en su conjunto y cuantos otros puedan ser objeto de consulta por los particulares”, de la misma forma que el apartado 10 señaló que “serán objeto de publicación regular las instrucciones y respuestas a consultas planteadas por los particulares u otros órganos administrativos que comporten una interpretación del derecho positivo o de los procedimientos vigentes a efectos de que puedan ser alegadas por los particulares en sus relaciones con la Administración”.

De la lectura de tales preceptos, puede observarse que, igual que la LPA de 1958, la LRJPAC reguló la información administrativa distinguiendo entre la que es de carácter general y la que es particular. Así, en relación con la primera, amplió y concretó el ámbito material que ya había establecido el artículo 33 de la LPA (el cual, según su Disposición Derogatoria, aún seguía vigente), si bien no dedicó ningún precepto al desarrollo de su regulación general²⁹⁸. Lo mismo ocurrió en relación con la información particular, y es que simplemente reiteró el derecho a conocer el estado de la tramitación de los procedimientos e incluyó el de identificar a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones Públicas bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos y el de obtener los documentos contenidos en los mismos. Sin embargo, y como ya se apuntaba, no se puede olvidar que también introdujo los primeros supuestos de asistencia a la ciudadanía, y es que además de imponer la simplificación de su actuación al establecer la no aportación de documentos que obraran en poder de la Administración actuante, consagró su derecho a que se les facilitara el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Así pues, la LRJPAC empezó a desarrollar los supuestos en los que debía tener lugar el suministro de información administrativa a los ciudadanos y a introducir de forma inédita los primeros supuestos de asistencia, los cuales, además, pasaron de concebirse como meras previsiones a constituirse como auténticos derechos subjetivos de los ciudadanos. En este sentido, la Ley vino a concluir la aparición de la información administrativa en nuestro ordenamiento jurídico, y es que si bien su inclusión fue aportada por la LPA de 1958, la LRJPAC fijó su suministro como un derecho de la ciudadanía. Sin embargo, y a pesar de que el establecimiento de tales derechos conllevara la obligación implícita de organizar los servicios y mecanismos competentes para su materialización, la Ley hizo gala una vez más de su carácter programático y dejó para textos normativos posteriores la elaboración de un marco jurídico adecuado que abordara aspectos tan elementales como los efectos de su ejercicio, las consecuencias de su incumplimiento o su modo de ejecución²⁹⁹. De este modo, por mucho que su

²⁹⁸ En este sentido, la Ley se limitó a incluir el derecho a recibir aquella información relativa a los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes y a las instrucciones y respuestas a consultas planteadas por los particulares u otros órganos administrativos que comporten una interpretación del derecho positivo o de los procedimientos vigentes, así como el derecho a conocer la relación de los documentos obrantes en poder de las Administraciones Públicas sujetos a un régimen de especial publicidad por afectar a la colectividad en su conjunto y cuantos otros puedan ser objeto de consulta por los particulares.

²⁹⁹ Por ello, entre otros motivos, algunos autores han considerado grandilocuentes las manifestaciones de la Exposición de Motivos al respecto, pues no es cierto que la Ley aportara una “trascendente formulación de los derechos de los ciudadanos en los procedimientos administrativos, además de los que les reconocen la Constitución y las Leyes” (véase, entre otros, MARTÍN REBOLLO, L. (dir.): *Estudio de la LRJ de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (I)*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994, pág. 72). Sin embargo, como señala BAÑO, no pueden subestimarse sus buenas intenciones, aunque bien sea cierto que “no existan innovaciones de bulto en todo el texto de la nueva

reconocimiento fuera importante, esta falta de desarrollo los desvirtuó en gran medida, y es que, como señala CERRILLO, la virtualidad de estos derechos está “directamente relacionada a la articulación de los mecanismos necesarios para que puedan ser ejercidos y, por tanto, puedan ser efectivos”³⁰⁰.

No obstante, el papel de la LRJPAC en todo este proceso regulador de los derechos de información y asistencia ha sido, sin duda, relevante, y ya no sólo por fijar las mencionadas prestaciones como derechos subjetivos, sino también por el hecho de que, como buena Ley de bases, abrió la puerta a que las instancias territoriales competentes pudieran concretar y desarrollar su regulación.

4.5. La generalización de los deberes de información y asistencia por parte de la Ley 25/1995

Tras el reconocimiento administrativo de las primeras actuaciones de información y asistencia como derechos subjetivos de los ciudadanos, las siguientes aportaciones que deben destacarse son las introducidas por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria, la cual reformó, entre otros preceptos, el artículo 96 de la LGT de 1963. Dicho artículo, que encabezaba el Capítulo II del Título III, pretendía establecer el marco jurídico general de la colaboración social en la Administración tributaria, si bien únicamente señalaba que “la colaboración de los administrados en la gestión tributaria se llevará a efecto por medio de las Entidades o grupos de contribuyentes encuadrados en la Organización Sindical o en Colegios Oficiales profesionales, y, en su defecto, en otros grupos oficialmente constituidos, y se prestará especialmente en el régimen de estimación objetiva de las bases tributarias y en la actividad administrativa de distribución individual de bases y cuotas, dentro de los límites y en la forma que la reglamentación de cada tributo establezca”.

Así, con la voluntad de ampliar los sujetos capaces de prestar tal colaboración, la Ley 25/1995 modificó el apartado uno del artículo 96 señalando que “la colaboración social en la gestión de los tributos podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales”, del mismo modo que aportó la primera enumeración de las actuaciones concretas que los colaboradores sociales podrían realizar (las cuales iban básicamente referidas a informar o asistir a los obligados tributarios en distintos supuestos concretos, aunque también se permitió que participaran en la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias)³⁰¹.

De todos modos, la previsión más importante de esta Ley en relación con la información y la asistencia fue la inclusión de un tercer apartado al mismo artículo 96, donde

Ley”. (BAÑO LEÓN, J. M.: *Los interesados y los deberes y derechos de los ciudadanos ante la Administración*, cit., pág. 84).

³⁰⁰ CERRILLO MARTÍNEZ, A.: *Régimen de la información administrativa* en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”, Marcial Pons, Madrid, 2000, cit., pág. 231.

³⁰¹ En concreto, estableció que dicha colaboración podría referirse, entre otros, “a los siguientes aspectos: a) campañas de información y difusión, b) educación tributaria, c) simplificación del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, d) asistencia en la realización de declaraciones y e) régimen de estimación objetiva de bases tributarias” (si bien, posteriormente, la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, añadió la posibilidad de presentar telemáticamente declaraciones comunicaciones y otros documentos tributarios).

estableció que la Administración tributaria debería “prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones”. Así, y sin entrar a discutir la problemática de su sistematización³⁰², extendió expresamente el ámbito subjetivo de los mencionados deberes a toda la Administración tributaria, acabando de este modo con su limitación al ámbito de la Inspección de Tributos y, de forma implícita, a los órganos de la AEAT³⁰³.

No obstante, y sin menospreciar la relevancia de sus aportaciones, la Ley 25/1995 siguió sin especificar ningún tipo de concreción en relación con su concepto y sin reconocerlos como derechos de los obligados tributarios, si bien, a pesar de que tampoco detalló su forma de cumplimiento, el apartado 4 señaló que la Administración tributaria debería elaborar periódicamente “publicaciones de carácter divulgativo en las que se recojan las contestaciones de mayor trascendencia y repercusión a las consultas formuladas a la misma” (lo cual, aunque no constituyera el régimen general del deber, supuso el desarrollo de uno de sus modos de prestación).

4.6. El desarrollo del contenido del deber de información y atención al ciudadano por parte del Real Decreto 208/1996

Haciendo eco de la carencia de desarrollo del suministro de información administrativa que dejó la LRJPAC, el segundo párrafo de la Exposición de Motivos del Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regularon los servicios de información administrativa y atención al ciudadano, empezó señalando la necesidad de elaborar una norma “que actualice y potencie la organización, el funcionamiento y la coordinación de los servicios administrativos que centran su trabajo en las tareas de información y orientación a los ciudadanos, y que establezca el marco jurídico de su actuación, el contenido de su competencia, la atribución de funciones y el alcance de su responsabilidad en el ejercicio de aquellas”.

Así, adoptando este fin como eje principal, se dedicó el primer Capítulo a regular las funciones de información administrativa y de atención al ciudadano y el segundo a su organización y a la configuración de los distintos órganos y unidades responsables, mientras que el tercero se destinó a la regulación del Libro de Quejas y Sugerencias elaborado por las presentaciones que realicen los ciudadanos a la Administración³⁰⁴. Sin

³⁰² Dicha problemática derivaba del hecho de mezclar en un mismo artículo dos cuestiones tan diferentes como la colaboración social y los deberes de información y asistencia, y es que, mientras que estos últimos forman parte del acervo de obligaciones de la Administración tributaria, la colaboración social se refiere a la actuación que realizan entidades públicas o privadas (o parte de sus miembros) independientes de la AEAT.

³⁰³ Al respecto, es relevante destacar que, a pesar de que la Exposición de Motivos de la Ley señalara que uno de los propósitos de la reforma de la LGT era el de convertirla en un “marco definitorio de las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en una sociedad avanzada, que demanda de forma creciente un mejor cumplimiento espontáneo de sus obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes”, la inclusión de este tercer apartado no estaba prevista en el Proyecto de Ley, sino que fue la enmienda nº 36 del Grupo Socialista que, encaminada a “potenciar la colaboración social en la gestión de los tributos, para fomentar, de esta manera, el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias”, propuso su modificación y obtuvo la aceptación parlamentaria.

³⁰⁴ En relación con este Capítulo III (el único que ha sido derogado por parte del RD 1951/2005), debe destacarse únicamente que, si bien dicha regulación gozaba carácter común para toda la AGE, la especificidad del sistema tributario requirió que las quejas, sugerencias y reclamaciones que se presentaran en este ámbito tuvieran un tratamiento especial, por lo que el RD 2458/1996, de 2 de diciembre, creó un organismo *ad hoc* al respecto que actúa con independencia funcional: el Consejo para

embargo, antes de entrar en su análisis, debe destacarse que, con la misma finalidad de actualización, el RD puso fin a toda la normativa anterior sobre la materia, de modo que su Disposición Derogatoria revocó expresamente tanto las Órdenes Ministeriales de 22 de octubre 1958, sobre funcionamiento de las Oficinas de información, y de 5 de enero de 1959, reguladora de las oficinas de iniciativas y reclamaciones, como el RD 93/1965, regulador del Centro de Información Administrativa de la Presidencia del Gobierno y los Servicios de Información Administrativa de los Departamentos ministeriales.

En relación con sus previsiones en materia de información y asistencia, el artículo 1 encabezó el primer Capítulo definiendo la información administrativa como “un cauce adecuado a través del cual los ciudadanos pueden acceder al conocimiento de sus derechos y obligaciones y a la utilización de los bienes y servicios públicos”, por lo que, como puntualizó, podrá ser general o particular en función de sus destinatarios y de su contenido. En este sentido, el artículo 2 concibió la información administrativa general como aquella “relativa a la identificación, fines, competencia, estructura, funcionamiento y localización de organismos y unidades administrativas; la referida a los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que los ciudadanos se propongan realizar; la referente a la tramitación de procedimientos, a los servicios públicos y prestaciones, así como a cualesquiera otros datos que aquellos tengan necesidad de conocer en sus relaciones con las Administraciones públicas, en su conjunto, o con alguno de sus ámbitos de actuación”; mientras que concretó la información administrativa particular como la concerniente “al estado o contenido de los procedimientos en tramitación, y a la identificación de las autoridades y personal al servicio de las Administración General del Estado y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma bajo cuya responsabilidad se tramiten aquellos procedimientos (...) y a los datos de carácter personal que afecten de alguna forma a la intimidad o privacidad de las personas físicas”.

Con base en tales definiciones, resulta evidente que la primera diferencia entre ambas clases de información es que la recepción de la general no exige la acreditación de ningún tipo de legitimación ya que es accesible para todos los ciudadanos, por lo que, si bien la obtención de la particular requerirá su solicitud expresa, el suministro de la general se podrá realizar de oficio. Por ello, tampoco es de extrañar que, tal y como señala el artículo 3.3, la información particular deba ser aportada por las unidades de gestión de la AGE y no por las unidades y oficinas de información administrativa, aunque, a los efectos de asegurar una respuesta ágil y puntual a los interesados, ambos organismos podrán mantener las oportunas conexiones de colaboración cuando así se establezca. En relación con dichas conexiones, es relevante destacar las previsiones del artículo 2.4, pues, consciente de la importancia de la eficacia y del buen funcionamiento del sistema, dio cumplimiento al mandato de impulsar el uso de las nuevas tecnologías impuesto en el artículo 45 de la LRJPAC. Así, y por primera vez, estableció la utilización de los nuevos medios en el ámbito de la información administrativa, contemplando que para el suministro de la información general “se utilizarán los medios de difusión que en cada circunstancia resulten adecuados, potenciando aquellos que permitan la información a distancia, ya se trate de publicaciones, sistemas telefónicos o cualquier otra forma de comunicación que los avances tecnológicos permitan”.

la Defensa del Contribuyente. Para un mayor desarrollo sobre el mismo, véase *infra* el apartado 10.2.16 *La actuación del Consejo para la Defensa del Contribuyente* de la presente parte.

Por su parte, las funciones que deben prestar los órganos administrativos en relación con el deber de atención al ciudadano se establecieron en el artículo 4, el cual detalló expresamente la obligación de recibir y acoger a los ciudadanos para facilitarles la orientación y ayuda que precisen en el momento inicial de su visita y, en particular, para la localización de dependencias y funcionarios; la de orientarles e informarles para ofrecerles las aclaraciones y ayudas de índole práctica que requieran sobre los procedimientos, trámites, requisitos y la documentación necesaria para la realización de proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar, para acceder al disfrute de un servicio público o para beneficiarse de una prestación y la obligación de gestión en relación con los procedimientos administrativos (la cual comprende la recepción de la documentación inicial de un expediente cuando así se haya dispuesto reglamentariamente y las actuaciones de trámite y resolución de las cuestiones cuya urgencia y simplicidad demanden una respuesta inmediata).

Asimismo, señaló la obligación de recepción de las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos o por los propios empleados públicos para mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público, simplificar los trámites o suprimir los que sean innecesarios, así como para proponer cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la AGE y con las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma. Finalmente, contempló el deber de recibir las quejas y reclamaciones interpuestas por los administrados por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación irregular que observen en el funcionamiento de las dependencias administrativas, así como el de asistencia a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido por los artículos 29 y 77 de la Constitución.

De la lectura de todas las funciones mencionadas (incluidas las de información), puede observarse que todas derivan de una única obligación general (la de dar toda la información y asistencia posible a los ciudadanos para facilitarles el cumplimiento de sus deberes y el ejercicio de sus obligaciones), aunque, al mismo tiempo, y a pesar de que algunos deberes de atención puedan requerir el suministro de información, se conciben, por primera vez, como actuaciones separadas e independientes. Asimismo, como señala el apartado 2 del mismo artículo 4, debe destacarse que su realización no entrañará, en ningún caso, ninguna interpretación normativa ni ninguna consideración jurídica o económica, pues consistirán únicamente en “una simple determinación de conceptos, información de opciones legales o colaboración en la cumplimentación de impresos o solicitudes”. Por ello, como pone de relieve FENELLÓS, si un ciudadano recibe una información o asistencia defectuosa (y aunque posteriormente la Administración la corrija o la revise) no podrá eludir las consecuencias jurídicas correspondientes, sino que sólo podrá formular una queja en los términos señalados en los artículos 15 y siguientes del mismo Real Decreto (aunque, como se verá, en el ámbito tributario sí que podrá eximirse de las consecuencias que deriven pues su mala prestación constituye un supuesto expreso de exoneración de responsabilidad)³⁰⁵.

En relación con la organización de todas estas actuaciones, el Capítulo II señala que se por parte de las distintas unidades de información administrativa (donde se incluyen tanto el Centro de Información Administrativa del Ministerio para las Administraciones Públicas como las diferentes unidades departamentales de información administrativa

³⁰⁵ FENELLÓS PUIGSERVER, V.: *El Estatuto del Contribuyente. (Comentarios a la Ley 1/1998 de 36 de febrero, de derechos y garantías a los contribuyentes)*, Tro, Valencia, 1998, pág. 73.

que se constituyan en cada Ministerio), en las oficinas de información y atención al ciudadano y en los órganos colegiados que constituyen el entramado funcional suficiente y necesario para la coordinación de toda esta red de unidades y oficinas de información de la AGE (las Comisiones Ministeriales de Información Administrativa y la Comisión Interministerial de Información Administrativa), si bien, como se ha visto, la información particular será subministrada por las unidades de gestión de la AGE³⁰⁶.

Estos organismos, desde sus respectivos ámbitos de competencia, tendrán que servir de instrumento eficaz de acercamiento al ciudadano y de mecanismo eficiente para prestar una correcta información y atención personalizada, si bien sorprende que, a lo largo de su regulación contenida en los artículos 11 a 14, se hable únicamente de su actuación presencial. En este sentido, y teniendo en cuenta que para tratar los mecanismos no presenciales sólo se dedicó el artículo 4.2, resulta evidente que el RD no tenía preferencia por estos últimos, aunque, considerando la falta de experiencia en relación con su uso y las influencias del sistema instaurado por la LPA de 1958, resulta, cuanto menos, comprensible.

Así pues, puede concluirse que el Real Decreto 208/1996 dio un paso más tanto por el hecho de hablar, por primera vez, de las funciones específicas de asistencia como a los efectos de organizar dichas actuaciones y las de información, de la misma forma que resultó de suma relevancia el que abriera, por fin, la puerta al uso de las nuevas técnicas. Sin embargo, aún quedaron temas imprescindibles y de vital importancia por regular, como el modo de materializar ambas funciones, las concretas actuaciones que las integran, la calidad de los servicios de su prestación o la posición jurídica de los ciudadanos al respecto.

4.7. La utilización de medios telefónicos, informáticos y telemáticos para la prestación del deber reconocida en la Ley 6/1997

Siguiendo en la esfera administrativa, también debe hacerse una breve mención a las previsiones que, en materia de información y asistencia, incorporó la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), donde, ya en la configuración de los principios de la AGE acerca de su organización, funcionamiento y relación con los ciudadanos (Capítulo I del Título I), señaló la proximidad y la transparencia como máximas de carácter fundamental.

Dichos principios se encontraban detallados en su artículo 4, el cual, bajo la rúbrica “principio de servicio a los ciudadanos”, empezaba recalcando que la AGE debía asegurar a los ciudadanos “la continua mejora de los procedimientos, servicios y prestaciones públicas, de acuerdo con las políticas fijadas por el Gobierno y teniendo en cuenta los recursos disponibles, determinando al respecto las prestaciones que proporcionan los servicios estatales, sus contenidos y los correspondientes estándares de calidad” (apartado 1.b)). Por su parte, y en relación directa con los deberes de información y asistencia, el apartado 2.a) estableció que el desarrollo de su actividad

³⁰⁶ No obstante, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con su Disposición adicional única, este Real Decreto es de aplicación a todas las Administraciones salvo a la sanitaria, donde, con base en la especificidad de la regulación de los derechos de los ciudadanos en este ámbito y en la existencia de unidades de atención al paciente en los hospitales y centros sanitarios con funciones de información administrativa y asistencial, deberá ser el Ministerio de Sanidad y Consumo el que regule la información y atención de los ciudadanos en los hospitales e instituciones sanitarias del Instituto Nacional de la Salud.

administrativa y la organización de sus dependencias y oficinas periféricas debían permitir que los ciudadanos pudieran “resolver sus asuntos, ser auxiliados en la redacción formal de documentos administrativos y recibir información de interés general por medios telefónicos, informáticos y telemáticos”, del mismo modo que, como señalaba el apartado *b*), debían garantizar la presentación de “reclamaciones sin el carácter de recursos administrativos, sobre el funcionamiento de las dependencias administrativas”.

Siguiendo con el mismo artículo, el apartado 3 contempló la obligación de los Ministerios acerca de mantener permanentemente actualizadas y a disposición de los ciudadanos en las correspondientes unidades de información el esquema de su organización y la de los organismos dependientes, así como las guías informativas sobre los procedimientos administrativos, servicios y prestaciones aplicables en el ámbito de la competencia del Ministerio y de sus Organismos públicos. Por último, cerró tales previsiones el segundo apartado del artículo 24, donde se señaló que los Delegados del Gobierno en las Comunidades Autónomas deberían promover los mecanismos de colaboración necesarios con las restantes Administraciones públicas en materia de información al ciudadano.

Así pues, y aunque la mejora de la actividad administrativa esté íntimamente ligada con la prestación de las funciones de información y asistencia, las previsiones que hacían referencia expresa a ambos deberes eran las de los artículos 4.2, 4.3 y 24. En relación con sus innovaciones, debe destacarse que el artículo 24 únicamente reiteró la necesidad de colaborar entre las diferentes Administraciones para ofrecer las mejores prestaciones, si bien el artículo 4.2, tras reproducir las concretas manifestaciones de los deberes que ya se contemplaban en textos normativos anteriores (como en el artículo 4.2.*b*) del RD 208/1996), aportó dos novedades importantes en apartado *a*).

Por una parte, incorporando nuevamente las previsiones del RD 208/1996 y dando cumplimiento al artículo 45.1 de la LRJPAC, hizo el primer reconocimiento en una ley de carácter básico de la prestación de los deberes a través de “medios telefónicos, informáticos y telemáticos”, dejando atrás, al mismo tiempo, la referencia a aquellas “formas de comunicación que los avances tecnológicos permitan” por la que había optado el mencionado RD (aunque sin entrar a concretar los medios específicos y sin señalar todavía el uso de Internet).

Por otra parte, y aunque pueda parecer irrelevante, el mismo precepto dio respaldo legal a las previsiones del Real Decreto 208/1996, pues el posterior desarrollo que requería de los principios inspiradores de la actividad y la organización de la AGE se encontraba ya establecido en el citado RD. Sin embargo, como destaca CERRILLO, resulta, cuanto menos, sorprendente que primero se regulara el régimen jurídico de la información administrativa en el ámbito de la AGE y después se fijaran los principios en los que se debía desarrollar³⁰⁷, pero de la lectura del mencionado precepto se desprende claramente que su única finalidad era la de establecer que las actuaciones de información previstas se realizaran bajo el principio de atención al ciudadano (“auxilio en la redacción formal de documentos administrativos”) y del principio de suministro de información de interés

³⁰⁷ CERRILLO MARTÍNEZ, A.: *Régimen de la información administrativa*, en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 254 y 255.

general (si bien, a pesar de que se fijó algún criterio, la definición de dicho “interés general” quedó en manos de la Administración)³⁰⁸.

No obstante, aparte de dichas novedades, las innovaciones que aportó la LOFAGE a la hora de regular y organizar las labores de información y la asistencia fueron inexistentes, y es que, sin ir más lejos, perdió la oportunidad de plasmar legalmente el derecho legítimo de los ciudadanos que reconocía su propia Exposición de Motivos acerca de “saber cuáles son las competencias de cada Administración y a recibir servicios públicos de calidad”.

4.8. La especificación de los deberes de información y asistencia en la Ley 1/1998 y su primera formulación como derecho de los obligados tributarios

Volviendo a la normativa tributaria, el siguiente texto que debe tenerse en cuenta es la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, a través de la cual, como apunta su Exposición de Motivos, se pretendieron reforzar los derechos del contribuyente y las obligaciones de la Administración tributaria. Así, como no podía ser de otro modo, los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios debían ocupar un papel fundamental en sus previsiones, por lo que no es de extrañar que, además de su reconocimiento implícito en los principios generales de aplicación del sistema tributario³⁰⁹, su prestación encabezara el catálogo de derechos de los contribuyentes contemplado en el artículo 3.

De este modo, y por primera vez, el artículo 3.a) reconoció el derecho de los contribuyentes “a ser informados y asistidos por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas”, si bien hizo caso omiso a la necesidad de prestación en relación con sus derechos. No obstante, consciente de su relevancia, la Ley contempló su exigencia en el Capítulo II dedicado a “Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, el cual abordó el desarrollo del derecho consagrado en forma de deber para la Administración³¹⁰. Sin embargo, teniendo en cuenta el título de dicho Capítulo y la formulación del artículo 3.a), sorprende que su primer precepto (artículo 5.1) empezara precisamente señalando la obligación de la Administración tributaria acerca de “prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos”, pues dichas labores y las que se deben prestar en relación con las obligaciones constituyen dos actuaciones totalmente distintas. De todos modos, y a pesar de su dudosa coherencia, queda claro que la Ley también reconoció la obligación de cumplir ambos

³⁰⁸ En este sentido, por ejemplo, el artículo 4.3 concretó que los Ministerios deberían poner a disposición de los ciudadanos en las unidades de información correspondientes “el esquema de su organización y la de los organismos dependientes, y las guías informativas sobre los procedimientos administrativos, servicios y prestaciones aplicables en el ámbito de la competencia del Ministerio y de sus Organismos públicos”, aunque, sin duda, no resultó suficiente.

³⁰⁹ En este sentido, el artículo 2.2 de la Ley estableció que, entre otros, la aplicación del sistema tributario debía basarse en el principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, finalidad en la que, como ya se ha visto, la prestación de los deberes de información y asistencia juega un papel fundamental.

³¹⁰ En relación con este aspecto, GARCÍA señala que si, aun a riesgo de incurrir en superflua reiteración, la Ley estableció la información y la asistencia como un deber de la Administración, era porque existía un fundamento superior que así lo aconsejaba o exigía y una forma más de demostrar su relevancia. (GARCÍA NOVOA, C.: *Comentarios al artículo 5*, en “Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, CEF, Madrid, 1999, págs. 142 y 143).

deberes en tales casos, de la misma forma que entendió aplicables al respecto las mismas previsiones dedicadas al desarrollo de su prestación en relación con los deberes.

Por lo que respecta a dicho desarrollo, el segundo párrafo del artículo 5.1 delimitó el ámbito objetivo de ambos deberes al realizar la primera enumeración de algunos de los instrumentos a través de los que se podría materializar su cumplimiento, contemplando así la publicación de textos actualizados de las normas tributarias, la remisión de comunicaciones, la contestación a consultas tributarias y la adopción de acuerdos previos de valoración. Sin embargo, puede observarse, ya de entrada, que todas estas actuaciones forman parte únicamente del deber de información, por lo que no es de extrañar que dicho señalamiento no fuera de carácter excluyente. De todos modos, sí que sorprende que el segundo apartado del mismo precepto estableciera novedosamente que sólo se excluiría de responsabilidad por infracción tributaria a aquellos contribuyentes que hubieran adecuado su conducta a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas³¹¹, supeditando su procedencia a “los términos establecidos por las leyes” y negando de forma implícita su surgimiento en las demás actuaciones de información y asistencia que pudieran tener lugar (si bien, los efectos exoneradores de los acuerdos previos de valoración se contemplaban explícitamente en el artículo 25).

Sin embargo, y a pesar de la importancia de dicho reconocimiento y de la relevancia de extenderlo al resto de actuaciones (tanto para maximizar la eficacia de los deberes como para respetar los principios de seguridad jurídica y protección de la buena fe), no todos los autores lo vieron como algo positivo, pues pusieron en duda que las actuaciones que no fueran contestaciones a consultas pudieran generar realmente una relación causa-efecto entre la información contenida y el comportamiento de los obligados tributarios considerando que, al tratarse de información general, no tenían destinatarios específicos³¹². No obstante, como señalan acertadamente DELGADO y OLIVER, nada impide que el contribuyente adecue su conducta a la información suministrada con carácter general, del mismo modo que debe tenerse en cuenta que, además de las contestaciones a consultas, existen otras actuaciones (como la información suministrada en las oficinas abiertas al público o en los propios acuerdos previos de valoración) donde la información facilitada también es de carácter particular³¹³.

De todos modos, como apunta FERNÁNDEZ, resulta extraño que la Ley situara en un mismo plano actividades tan divergentes en relación con su naturaleza, sus destinatarios y con los efectos que desplegaba su exoneración de responsabilidad, y es que, mientras

³¹¹ Sin embargo, en relación con este último supuesto, debe señalarse que no constituyó ninguna novedad, pues, como se ha visto, el artículo 107.2 de la antigua LGT ya preveía que “el obligado tributario que, tras haber recibido contestación a su consulta, hubiese cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la misma, no incurrirá en responsabilidad, sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes”. No obstante, a diferencia de dicho precepto, la LDGC no realizó ninguna mención a que la consulta se hubiera formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración, así como al hecho de que no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos y elementos que pudieran contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria (si bien, debido a las características de la LGT, se siguieron requiriendo tales exigencias hasta la aprobación de la LGT de 2003).

³¹² Al respecto, véase ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Comentarios al art. 5 de la Ley 1/1998*, en “Estatuto del Contribuyente (Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes)”, Col·legi Oficial de Graduats Socials de Barcelona, Barcelona, 1998, pág. 33.

³¹³ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributario*, cit., págs. 206 y 207.

que las publicaciones o las comunicaciones iban dirigidas a un público general y no tenían un contenido personalizado (aunque esas últimas también podían atenderse a una parte concreta de los obligados tributarios), el destinatario de las consultas que preveía la LDGC (y por consecuente el único beneficiado de sus efectos exoneradores) era un único obligado tributario en particular³¹⁴. Asimismo, sorprende la referencia en blanco que se realizó a otras leyes a los efectos de regular dicha exención, pues, lejos de tratarse de una previsión que deba adaptarse a las peculiaridades de cada tributo, forma parte claramente del Derecho tributario general³¹⁵. Además, teniendo en cuenta que hacía depender su procedencia de que se encontrara expresamente reconocida en cada caso, se vaciaba en gran medida su contenido, lo cual, sin duda alguna, contrariaba la finalidad principal que había inspirado la propia Ley (la dotación de los derechos y garantías reconocidos de una mayor eficacia)³¹⁶.

En cualquier caso, para analizar mejor este precepto, debe atenderse al desarrollo de las diferentes actuaciones que la LDGC preveía como supuestos exoneradores, el cual, junto con el de los acuerdos previos de valoración, se encontraba detallado en los siguientes cuatro preceptos.

Así, en relación con las publicaciones, el artículo 6 obligaba al Ministerio de Economía y Hacienda a publicar, dentro del primer trimestre de cada ejercicio, los textos normativos de Leyes y Reales Decretos en materia tributaria que se hubieran aprobado o modificado durante el ejercicio anterior, del mismo modo que señalaba el deber de la Administración tributaria de publicar periódicamente las contestaciones a las consultas presentadas a la misma y las resoluciones económico-administrativas que gozaran de mayor trascendencia y repercusión (de modo que, a pesar de que el artículo 5.1 hablara únicamente de las publicaciones de los textos normativos actualizados, también parecían quedar incluidas las publicaciones de la doctrina de mayor trascendencia). De conformidad con su apartado 3, cualquiera de estas publicaciones podía realizarse, además de en castellano, en las demás lenguas oficiales reconocidas en los Estatutos de Autonomía, para lo cual la Administración central y las Administraciones autonómicas podrían realizar los correspondientes convenios. Finalmente, y con la supresión de todos aquellos datos que permitan identificar a los sujetos implicados, la LDGC establecía el deber de suministrar el texto completo de todas las consultas y resoluciones económico-administrativas que solicitaran los obligados tributarios, lo cual debía llevarse a cabo tanto por parte de la Administración tributaria como de los Tribunales Económico-Administrativos.

³¹⁴ FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, en “El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 55 y 56.

³¹⁵ Así lo demuestra, por ejemplo, el ya comentado artículo 107.2 en relación con los efectos exoneradores de las contestaciones a consultas tributarias de la LGT de 1963.

³¹⁶ Sin embargo, en opinión de RAMALLO, las continuas remisiones que realizaba la Ley debían entenderse como orientaciones programáticas a la Administración para que incluyera en los correspondientes proyectos de ley las medidas que se anunciaban, por lo que “este efecto jurídico de la exoneración de responsabilidad, para no quedar en terreno meramente programático (en cuanto tal consecuencia jurídica), debe obligar al legislador o al Gobierno, en cuanto a sujeto con iniciativa legislativa, a concretar los términos de este derecho a no ser sancionado”. (RAMALLO MASSANET, J: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, en “Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Francis Lefebvre, Madrid, 1998, págs. 40 y 42).

Por lo que respecta a las innovaciones que aportó dicho precepto, destaca únicamente que, por primera vez y de forma expresa, reconoció la obligación de publicar la normativa actualizada y la de difundir las principales resoluciones económico-administrativas, pues, aunque ya eran una actividad habitual del Ministerio de Economía y Hacienda, sólo se encontraba expresamente establecido el deber de hacer públicas las contestaciones a las consultas tributarias de mayor trascendencia y repercusión (el artículo 96.4 de la LGT de 1963)³¹⁷.

Sin embargo, poniendo dicho precepto en relación con las previsiones de exoneración de responsabilidad del artículo 5.2, sí que se encuentra una novedad importante, y es que, a pesar del reconocimiento del deber de hacer públicas las contestaciones a las consultas tributarias más relevantes y de la actividad previa del Ministerio al respecto, ninguna norma había otorgado eficacia jurídica a tales publicaciones. Así, la LDGC permitió que los obligados tributarios que hubieran adecuado su conducta al contenido de los textos publicados quedaran exentos de responsabilidad por infracción tributaria, aunque bien es cierto que dicha consecuencia era una exigencia necesaria para dotar de plena eficacia a tales actuaciones de información. Así pues, es importante no confundir este reconocimiento con la atribución de potestad reguladora, de modo que si hubiera aparecido una discordancia entre dichas publicaciones y el texto normativo original (con independencia de su rango), hubiera prevalecido este último y se habría negado el valor normativo de la innovación³¹⁸.

Por su parte, el artículo 7 se encontraba dedicado al desarrollo de las comunicaciones, aunque sólo establecía el deber de informar sobre los criterios administrativos en relación con las normas vigentes para la aplicación de la normativa tributaria a través de los servicios de información de las oficinas abiertas al público, de la facilitación del acceso a las bases de datos informatizadas (es decir, al programa INFORMA) y de la remisión de comunicaciones dirigidas a determinados sectores, actividades o fuentes de renta. Así, y a pesar de su rúbrica, la única referencia que hacía a las comunicaciones era para concretarlas como instrumento de materialización del deber, mezclándolas, además, con el reconocimiento implícito de otras prestaciones que poco tenían que ver. En este sentido, tanto el suministro de información en las oficinas abiertas al público como la consulta a las bases de datos informatizadas (que en esencia son lo mismo) tenían más en común con las consultas tributarias que con las comunicaciones propiamente dichas, si bien estaban desprovistas de sus exigencias, sus requisitos y sus efectos. Sin embargo, considerando su inclusión en el mencionado artículo, la LDGC parecía dejar claro que también serían susceptibles de desplegar los efectos de exoneración de responsabilidad previstos en el artículo 5.2, aunque sus características

³¹⁷ No obstante, como se señalaba, ya se habían elaborado algunas obras con el contenido de la legislación tributaria actualizada que, bajo el título “Leyes Tributarias. Legislación Básica”, eran publicadas por el Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda con anterioridad a la aprobación de la LDGC, de la misma forma que, a pesar de que no se estableciera directamente el deber de publicación, el artículo 98.4 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, de 1 de marzo de 1996, exigía que las Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central consideradas de interés general contuvieran una “declaración expresa en tal sentido a efectos de su publicación en el Boletín Oficial del Ministerio de Economía y Hacienda”.

³¹⁸ Para un mayor desarrollo de este aspecto, véase FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., págs. 56 y 57; y MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2002, pág. 186.

propias planteaban serios problemas en relación con su procedencia (piénsese, por ejemplo, como el anonimato de sus destinatarios o la dificultad de probar su contenido).

Seguidamente, el artículo 8 era el encargado de regular las consultas tributarias, aunque básicamente reiteraba el deber de la Administración tributaria a contestar por escrito las consultas realizadas y debidamente documentadas por los contribuyentes acerca del régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso correspondiera. Su redacción se hizo en términos prácticamente idénticos a los del artículo 107 de la LGT de 1963 (al que incluso se remitía expresamente), si bien, a diferencia de éste, la LDGC fijó un plazo máximo de 6 meses para su contestación. No obstante, tampoco este hecho constituyó una novedad, pues su fijación ya se había establecido en el artículo 13.2 del RD 404/1997, por el que se fijó el régimen de tales figuras.

Por último, el artículo 9 reguló los acuerdos previos de valoración, donde previó que los contribuyentes podrían solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determinara “con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible”. El resto de sus previsiones hacían referencia a los aspectos de detalle en los que se debía ajustar dicha actuación (requisitos de la solicitud, plazo de vigencia, efectos...), si bien, para acotar el campo de actuación y desarrollar sus supuestos de aplicación, la LDGC se remitía a las previsiones que otras leyes o reglamentos pudieran establecer. Estos dos aspectos constituyen un claro ejemplo de las principales críticas que recibieron los preceptos que formaban este Capítulo II, y es que, al lado de las opiniones que reprochaban a la Ley su carácter programático, se encontraban las que entendían que su contenido no era propio de una norma con rango de ley³¹⁹. En este sentido, FERNÁNDEZ CUEVAS recalca ambas cuestiones entendiendo que los artículos mencionados trataban cuestiones que podrían haberse regulado perfectamente por una Orden Ministerial y que contenían simples remisiones a regulaciones ya establecidas, por lo que “organizar un servicio de publicaciones o una oficina de información parece, desde luego, un “derroche de rango” carente de justificación técnica desde un punto de vista estrictamente jurídico”³²⁰.

Finalmente, debe señalarse que estos preceptos del Capítulo II no son las únicas previsiones de la LDGC que guardaban relación con los deberes de información y asistencia, sino que también deben destacarse los artículos 20, 25 y 27. Así, el artículo 20 establecía que la Administración tributaria debería facilitar en todo momento al contribuyente “el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones” (por lo que, además de recoger la finalidad de los deberes de información y asistencia,

³¹⁹ Al respecto, ALONSO apuntaba que los artículos 6 y 7 “bien podían haberse convertido en un par de párrafos más del artículo 96.3 de la LGT toda vez que su misión es abundar en lo ya dicho por ese precepto en su configuración vigente”, mientras que el art. 8, en materia de consultas, que no aportaba nada nuevo, y el art. 9, que no pasaba de ser un borrador de lo que puede llegar a ser, también habrían podido encontrar acomodo en un nuevo apartado del art. 96. (ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Comentarios al art. 5 de la Ley 1/1998*, cit., pág. 32). En el mismo sentido se pronunció BARQUERO, quien, además de reprochar la finalidad propagandística de la norma, criticó la ausencia de normas de sanción. Así, entendía que el cumplimiento de las previsiones de la LDGC quedaba sujeto a la mera voluntad de la Administración o, teniendo en cuenta sus constantes remisiones a las normas legales o reglamentarias que deberían desarrollar tales deberes, al legislador. (BARQUERO ESTEVAN, J.M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 60).

³²⁰ FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., pág. 53.

remarcaba la obligación de la Administración), del mismo modo que el artículo 27 reproducía el derecho de los ciudadanos contemplado por el RGIT de 1986 al señalar que los contribuyentes deberían ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de Tributos, “acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”. Para acabar, el artículo 25 señalaba que cada Administración tributaria debía informar, a solicitud del interesado, y a los efectos de los tributos cuya gestión le correspondiera, “sobre el valor de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión”, fijando, además, sus inéditos efectos exoneradores de responsabilidad cuando los contribuyentes que hubieran seguido “los criterios manifestados por la Administración tributaria”.

Así pues, las únicas aportaciones que introdujo la LDGC en materia de información y asistencia fueron la concreción de algunos de sus instrumentos de prestación y la previsión de la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria a los contribuyentes que hubieran adecuado su actuación al contenido de las publicaciones, contestaciones a consultas, comunicaciones o valoraciones administrativas de inmuebles realizadas por la Administración, y es que, además de no solucionar las carencias normativas tanto del régimen de los deberes como de la regulación de dichas actuaciones, el resto de variaciones cualitativas que implantó fueron prácticamente nulas. En este sentido, junto a la poca entidad de tales novedades, sus previsiones se caracterizaron fundamentalmente por ser programáticas, propagandísticas y reiterativas, pues, aun a riesgo de incurrir en superflua reiteración, la LDGC básicamente se limitó a reconocer el derecho a la prestación de información y asistencia de los ciudadanos (contemplado ya en otras normas tanto administrativas -como en los artículos 35.g), 35.i), 37.9 o 37.10 de la LRJPOAC- como tributarias -como los artículos. 2.h), 7.2, 24.2 o 30.4 del RGIT de 1986-) y a constituirlo, a su vez, como una obligación de la Administración tributaria (lo cual, entre otros, también se había realizado ya en el artículo 96.3 de la LGT de 1963 o en los artículos 2, 3 y 4 del RD 208/1995).

4.9. La potenciación de los deberes de información y asistencia en la Ley General Tributaria de 2003

Tal y como señala su Exposición de Motivos, uno de los principales objetivos de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, era el reforzamiento “de las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica” mediante la potenciación “del deber de información y asistencia a los obligados tributarios”, así como el desarrollo de la incorporación de las nuevas técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el sí de “la Administración tributaria para el desarrollo de su actividad y sus relaciones con los contribuyentes”. Para ello, dedicó la sección segunda del Capítulo I del Título III a la regulación de la “Información y asistencia a los obligados tributarios”, superando de este modo la controvertida sistemática de la antigua LGT al respecto y dejando claro, por su ubicación, que su prestación es un principio general del sistema de aplicación de los tributos³²¹.

³²¹ En relación la mejora de su sistemática, no sólo radicó en el hecho de dejar de regular cuestiones tan diferentes como la colaboración social y los deberes de información y asistencia en un mismo artículo, sino que, por primera vez, les dedicó incluso secciones independientes.

Por lo que respecta a sus previsiones (que son la base principal de la regulación actual de los deberes), debe empezarse por destacar que el artículo 83.1 encabeza la primera sección del mencionado Capítulo I del Título III apuntado que “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”, por lo que, en principio, configura su prestación como una actuación independiente de cualquier procedimiento tributario. Sin embargo, el artículo 117.1 inicia el Capítulo III del mismo Título III (relativo a las actuaciones y procedimientos de la gestión tributaria) entendiendo su prestación como parte de las actuaciones de gestión, pues señala que éstas consisten “en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: (...) m) la información y la asistencia tributaria”.

No obstante, aunque pueda parecer contradictorio, lo que se desprende de tales preceptos es que, efectivamente, la información y la asistencia a los obligados tributarios se engloban dentro del ámbito de aplicación de los tributos, pudiendo prestarse dentro del ámbito de los procedimientos de gestión pero no de forma exclusiva³²². De todos modos, como se verá, nada impedirá extender su prestación al ámbito sancionador y al de revisión de los tributos de naturaleza tributaria.

Así, una vez situada su configuración general, el artículo 85 abre las previsiones de la mencionada sección segunda bajo la rúbrica “deber de información y asistencia a los obligados”, donde establece una vez más que la Administración debe “prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones”. De este modo, y aunque pueda parecer una simple reiteración de las disposiciones ya existentes, la LGT incorpora una importante novedad, y es que, a diferencia de los textos normativos anteriores, ha ampliado los destinatarios de dichos deberes sustituyendo el término “contribuyentes” por el de “obligados tributarios”³²³.

Asimismo, se observa una relevante innovación en el segundo apartado del mismo artículo 85, ya que, a pesar de que también se haya redactado con carácter abierto, reproduce y añade algunas de las actuaciones por las que se podrán materializar ambos deberes. De esta forma, además de mencionar los instrumentos señalados por el artículo 5.1 de la LDGC (la publicación de textos actualizados de las normas tributarias, la remisión de comunicaciones, la contestación a consultas tributarias y la adopción de acuerdos previos de valoración), ha hecho referencia expresa a los demás reconocimientos implícitos que también contenía la Ley (concretamente a la publicación de la doctrina administrativa de mayor trascendencia y a las actuaciones de la información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria), incluyendo, al mismo tiempo, la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y las actuaciones de asistencia a los obligados tributarios en la realización de declaraciones,

³²² Sin ir más lejos, el artículo 27 de la LDGC establecía el derecho de los contribuyentes “a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”, de modo que la propia ley reconocía su prestación también en el procedimiento de inspección.

³²³ Obsérvese que dicho cambio es realmente relevante, ya que son muchas las personas que sin haber realizado ningún hecho imponible (sin ser contribuyentes) son titulares de varios deberes en relación con la Administración tributaria (piénsese, por ejemplo, en las declaraciones de deberes de información o la práctica de retenciones a cuenta).

autoliquidaciones y comunicaciones tributarias. Así, con esta última previsión, la LGT ha incorporado el primer reconocimiento de una actividad que forma parte del deber de asistencia, aunque, a diferencia de lo que ha hecho con las actuaciones de información en los siguientes preceptos, no ha dedicado ninguna previsión a establecer su desarrollo³²⁴.

En relación con la regulación de las mencionadas actuaciones de información, el artículo 86 se encuentra destinado a regular las publicaciones, el 87 las comunicaciones y actuaciones de información, el 88 y 89 las consultas tributarias escritas, el 90 las actuaciones de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y el 91 los acuerdos previos de valoración, donde, a pesar de las evidentes similitudes con los artículos correspondientes de la LDGC (tanto sistemáticamente como desde el punto de vista material), se han introducido algunas modificaciones e innovaciones relevantes.

Sin lugar a dudas, la principal novedad se encuentra en la incorporación de la información sobre la valoración de bienes inmuebles con carácter previo a su adquisición o transmisión como instrumento de prestación de los deberes y la introducción de su carácter vinculante por motivos de lógica, eficacia y de viabilidad, y es que el artículo 90.2 contempla que su contenido generará la obligación de seguimiento por parte de la Administración durante el plazo de tres meses a contar desde su notificación al interesado. No obstante, sujeta dicha condición a que la solicitud se hubiera formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración, así como al hecho de que se hubieran proporcionado los suficientes datos verdaderos a la Administración tributaria para que pudiera actuar.

Lo mismo ha ocurrido en relación con las contestaciones a las consultas tributarias escritas y aquí sin límite temporal, pues, teniendo en cuenta que una de las principales intenciones de la Ley era la de potenciar y dar eficacia al deber de información y asistencia, su reconocimiento generalizado era una necesidad. Así, y a diferencia del artículo 107 de la LGT de 1963, el artículo 89.1 ha dejado de supeditar su obligación de seguimiento por parte de la Administración a una serie de requisitos y ha hecho de él la norma general, estableciéndola, además, en relación con todos aquellos obligados con los que exista identidad entre sus hechos y circunstancias y los que se incluyan en la contestación a la consulta (a no ser que se hubiera modificado la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, que la consulta se hubiese formulado fuera del plazo previsto o que se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito inicial).

Otra de las grandes novedades que ha aportado la LGT al respecto ha sido la posibilidad de realizar las actuaciones de información consistentes en la remisión de comunicaciones, la facilitación de bases de datos informatizadas sobre criterios administrativos y el suministro general de información sobre los criterios administrativos existentes para la aplicación de los tributos a través de las técnicas

³²⁴ La inclusión de dicha actuación se hizo siguiendo las indicaciones del Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, donde se señalaba que “en cuanto a la asistencia, la Comisión cree que también deberían recogerse algunas menciones, aunque no sean muy detalladas, dada la enorme importancia práctica que tiene esta labor en la actualidad.” (*Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria de julio de 2001*, pág. 117).

informáticas, electrónicas o telemáticas (artículo 87.3), lo cual también ha previsto en relación con las publicaciones (artículo 86.1)³²⁵. Dichos preceptos han supuesto el primer reconocimiento del uso de las TIC en relación con la prestación de los deberes, aunque a causa de su falta de concreción, de su carácter potestativo, de la ausencia de sanciones en caso de inobservancia y de la omisión de cualquier mención para la realización de supuestos de asistencia han sido objeto de diferentes críticas (y es que únicamente el artículo 86.4 detalla que su uso deberá ser gratuito).

Sin embargo, para completar las previsiones de la LGT al respecto, deben destacarse las disposiciones del artículo 95.2, pues, a pesar de que está fuera de la sección dedicada a la información y la asistencia, obliga a las Administraciones públicas a no exigir a los interesados la aportación de certificados tributarios cuando puedan obtener los datos, informes o antecedentes en cuestión de la Administración tributaria a través de los nuevos medios. Así, además de constituir uno de los pilares fundamentales para el asentamiento definitivo de la Administración electrónica, esta obligación está claramente encaminada a facilitar la actuación de los obligados tributarios, por lo que resulta indiscutible que, al menos con el deber de asistencia, comparte la misma finalidad.

Por último, no se puede concluir el análisis sobre las aportaciones de la LGT en materia de información y asistencia sin antes destacar las novedades que ha introducido en relación con la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria, y es que, además de mejorar su sistemática y aportar un mayor desarrollo, su artículo 179.2 ha incorporado un nuevo supuesto directamente relacionado donde tampoco existirá el mínimo de culpabilidad imprescindible para poder imponer una sanción³²⁶.

Al respecto, la primera diferencia que puede observarse en comparación con el artículo 5 de la LDGC es que la LGT ha regulado tales cuestiones en el Capítulo I del Título IV dedicado a los “principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”, por lo que ha dejado de incorporarlas en la sección destinada a la información y asistencia y ha apostado por una mejor y más coherente sistematización. Asimismo, en relación con el contenido material, la letra *d*) del artículo 179.2 ha establecido que deberá exonerarse de responsabilidad a los obligados tributarios que hayan desplegado la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, supuesto que, además de producirse cuando hayan actuado amparándose en una interpretación razonable de las normas (acabando con la exigencia del artículo 77.4 de la LGT de 1963 de que hubieran presentado una declaración veraz y completa)³²⁷, operará en los supuestos donde su

³²⁵ Este artículo obliga al Ministerio de Hacienda a difundir “por cualquier medio” los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto, por lo que, de forma implícita, da cabida a la vía telemática. Al menos así lo afirmó el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, ya que entendió que, en efecto, se pretende facilitar su cumplimiento “a través de los medios de difusión electrónicos que ofrecen las tecnologías informáticas y telemáticas”. (*Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria de julio de 2001*, pág. 36).

³²⁶ Sin embargo, referente a esta última consideración, ANÍBARRO y SESMA apuntan que los supuestos mencionados por este artículo 179.2 no es que no contengan dicha culpabilidad mínima necesaria, sino que “la responsabilidad que en principio dice excluirse ni siquiera habría llegado a existir”. (ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *La potestad sancionadora*, en “Estudios de la Ley General Tributaria”, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 808).

³²⁷ La supresión de dicho requisito se debió a las múltiples críticas que había recibido por parte de la doctrina y de la propia Comisión encargada de elaborar el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria, las cuales se centraban principalmente en la problemática que se generaba en los casos donde un obligado había dejado de incorporar determinados datos necesarios en su declaración o simplemente

conducta haya sido conforme a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones escritas y contestaciones a consultas tributarias escritas formuladas por otros obligados³²⁸.

Por su parte, la inclusión del nuevo supuesto ha tenido lugar en el apartado e) del mismo artículo 179.2, donde se ha recogido el caso de que exista “una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. Igual que en los supuestos anteriores, su justificación ha venido dada por el principio de confianza legítima que tienen los ciudadanos en relación con la actividad administrativa, y es que, en última instancia, es ésta la inductora de la conducta que ha resultado errónea³²⁹. Así, el obligado que no hubiera podido realizar alguna de sus actuaciones electrónicas a causa de la inoperatividad de las correspondientes aplicaciones administrativas o que hubiera elaborado su declaración con los programas informáticos facilitados por la Administración nunca podrá ser sancionado, siempre y cuando pueda demostrar sus deficiencias (ya que en él recae la carga de la prueba) y a no ser que conscientemente hubiera cometido algún tipo de infracción.

Finalmente, debe señalarse que, además de las previsiones mencionadas, la LGT contiene otros artículos que también guardan relación con los deberes de información y asistencia, como es el caso del artículo 99.1 (que contiene una mera reiteración de la obligación de su cumplimiento³³⁰) o del artículo 34.1.a) (donde se recoge la información y la asistencia de la Administración a los obligados tributarios sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones como un derecho específicamente reconocido). Asimismo, el artículo 141.f) o, de forma aún más específica, el artículo 147.2 contemplan una de las concreciones de su prestación al enumerar las funciones de la Inspección de Tributos, señalando que deberá informar a

había considerado que estaba exento de declarar atendiendo a la interpretación justificada de una norma. En tales supuestos no podía aplicarse la mencionada exoneración porque, desde el punto de vista de la Administración, sus declaraciones eran incompletas o inexistentes, aunque los sujetos afectados hubieran puesto toda la diligencia en su actuación. Para un mayor desarrollo de esta cuestión, véanse, entre otros, PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 230 y 231; ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 59- 61; y el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria de julio de 2001*, pág. 173.

³²⁸ La diferencia entre esta última previsión y la establecida en el artículo 5 de la LDGC ha sido únicamente el hecho de extender la posibilidad de exonerar de responsabilidad a cualquier obligado tributario que haya actuado de acuerdo con la contestación de una consulta tributaria presentado por otro, si bien, como ya se ha visto, el artículo 89.1 de la LGT lo limita a que entre los hechos y circunstancias del obligado y los mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial, a que no hayan sido modificados con posterioridad y a que no haya habido ningún cambio normativo o jurisprudencial al respecto.

³²⁹ En este sentido, el Tribunal Supremo entiende que el principio de confianza legítima debe ser aplicado cuando el particular base su actuación “en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legítima actuación administrativa”, por lo que no hay duda de que las aplicaciones y recursos expresamente ofrecidos para cumplir con las obligaciones y ejercer los derechos son susceptibles de generar dicha certeza de corrección (STS 1258/1990, de 1 de febrero).

³³⁰ Dicho artículo señala que “en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones”.

los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones al inicio y durante las actuaciones de inspección e indicarles la naturaleza y alcance de las mismas³³¹.

Así pues, una vez vistas las previsiones de la LGT al respecto, vuelve a quedar reflejada la clara voluntad del legislador a la hora de potenciar y mejorar la prestación de la información y asistencia a los obligados tributarios, si bien, a pesar de sus innovaciones, aún son muchas las cuestiones de vital importancia que dejó pendientes de abordar (como puede ser su definición y concreción completa o la enumeración de todos los instrumentos con los que se podrá materializar su cumplimiento).

4.10. La inclusión digital ciudadana como parte de los deberes de información y asistencia incorporada por la Ley 11/2007

Tal y como se observó en la primera parte del presente estudio, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, apareció en nuestro ordenamiento jurídico con el objetivo fundamental de promover el uso y la aplicación de las tecnologías de la información y la comunicación en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, para lo cual, además de resolver los principales problemas que acarrea la normativa existente, consagró el derecho de estos últimos a relacionarse electrónicamente con la Administración.

Como señala su Exposición de Motivos, los ciudadanos deben ser “los primeros y principales beneficiarios del salto, impensable hace sólo unas décadas, que se ha producido en el campo de la tecnología de la información y las comunicaciones electrónicas”, y es que no puede olvidarse que es la Administración quien está al servicio de los ciudadanos y no los ciudadanos al de la Administración. Por ello, con la mira puesta en los mismos, procuró aportar una regulación fundamentada en el respeto y la garantía de sus derechos, la cual, además de fijar las exigencias necesarias para la correcta utilización de las TIC, intentó acabar con las barreras técnicas y con la denominada brecha digital³³².

Así pues, entrando en materia de información y asistencia, debe destacarse, en primer lugar, el nuevo derecho de la ciudadanía a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas fijado en el artículo 6.1, el cual señala que los ciudadanos podrán utilizar los medios electrónicos “para el ejercicio de los derechos previstos en el artículo 35 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como para obtener informaciones, realizar consultas y alegaciones, formular solicitudes, manifestar consentimiento, entablar pretensiones, efectuar pagos, realizar transacciones y oponerse a las resoluciones y actos administrativos”.

³³¹ No obstante, sorprende en este punto que, después del esfuerzo que se hizo para que la LGT mejorara la sistematización de ambos deberes, no se hayan incluido dichas previsiones en la sección específicamente dedicada a su regulación, siguiendo así con las modificaciones por las que se apostó en relación con la información de carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.

³³² Una clara muestra de la relevancia que este última finalidad tenía para la Ley es el hecho de que la obligación de garantizar un acceso universal a los nuevos medios se encuentra reflejado tanto en los artículos 4.c) y 6.2.c) como en la Disposición final séptima, del mismo modo la prohibición de discriminación por elección tecnológica se recoge expresamente en el artículo 41.

De todas estas actuaciones, tanto el ejercicio de los derechos contemplados en el artículo 35 de la LRJPAC como la posibilidad de plantear consultas y obtener informaciones forman parte claramente de las actuaciones administrativas de información y asistencia, por lo que la correspondiente e innovadora obligación de la Administración acerca de disponer de los medios necesarios para la materialización de este derecho parece que también engloba la incorporación de las TIC en la prestación de los deberes estudiados. No obstante, y a pesar de que su máxima efectividad requiera la utilización de tales medios, no debe olvidarse que las previsiones de dicho artículo 6 sólo se aplican supletoriamente en el ámbito tributario, de modo que, como ya se ha visto, mientras no se modifique el artículo 96 de la LGT, su disposición es de carácter potestativo³³³.

De todas formas, no está de más señalar que el segundo de los apartados del mismo artículo 6 establece un catálogo de derechos de los ciudadanos derivados y complementarios de este derecho general, entre los cuales, por lo que a la información y la asistencia se refiere, destaca el contenido en su punto *b*): el derecho “a no aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones Públicas”. Como prosigue el mencionado precepto, las Administraciones deberán utilizar los medios electrónicos para recabar dicha información, siempre que, en el caso de datos de carácter personal, se cuente con el consentimiento de los interesados en los términos establecidos por la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal (el cual se podrá emitir o recabar por medios electrónicos), o una norma con rango de ley así lo determine (a no ser que existan restricciones conforme a la normativa de aplicación a los datos y documentos recabados).

Así, en términos similares a los del artículo 95.2 de la LGT, la LAECSP ha extendido a toda la Administración el deber de facilitar la actuación de los ciudadanos eximiéndoles de aportar aquella información que ya obre en su poder, si bien, además de dejar de limitarlo a la información relativa a las certificaciones tributarias, ha dejado de supeditar a que las Administraciones dispongan de los medios necesarios para poder acceder electrónicamente a los datos en cuestión (aunque, como se ha visto, sólo se predica en relación con aquella información que se encuentra en soporte electrónico)³³⁴.

Otra de las disposiciones innovadoras que debe resaltarse al respecto y que, en este caso, sí que vincula a la Administración tributaria, es el artículo 8, donde, además de señalar que las Administraciones Públicas deberán habilitar diferentes canales o medios para la prestación de los servicios electrónicos (entre los cuales se encuentran los de información y asistencia), se les exige el deber de garantizar “en todo caso el acceso a los mismos a todos los ciudadanos, con independencia de sus circunstancias personales,

³³³ Para un mayor desarrollo acerca de la aplicación del Derecho administrativo en la esfera tributaria, véase *supra* el apartado 3.2.4.8 *La aplicación de la LAECSP en el ámbito tributario* de la primera parte.

³³⁴ En relación con este último punto, debe destacarse el artículo 9.1, el cual, encaminado a garantizar el ejercicio de este derecho, apunta que “cada Administración deberá facilitar el acceso de las restantes Administraciones públicas a los datos relativos a los interesados que obren en su poder y se encuentren en soporte electrónico, especificando las condiciones, protocolos y criterios funcionales o técnicos necesarios para acceder a dichos datos con las máximas garantías de seguridad, integridad, disponibilidad, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y su normativa de desarrollo”. Para un mayor desarrollo, véase *supra* el apartado 3.2.4.2 *El estatuto jurídico de los ciudadanos en sus relaciones electrónicas con la Administración* de la primera parte.

medios o conocimientos, en la forma que estimen adecuada”³³⁵. De esta forma, la LAECSP ha previsto indirectamente la obligación de instaurar dichos servicios, del mismo modo que ha hecho responsables a todas las Administraciones de la plena inclusión digital.

En este sentido, como también se ha observado, la prohibición de discriminación por razón tecnológica y las facilidades para generalizar el uso de las TIC han sido el punto de equilibrio para que todo este proceso transformador resultara adecuado, y es que, además del hecho de que los frenos y obstáculos a los que se enfrenta la e-Administración pueden llegar a impedir el ejercicio de derechos o el cumplimiento de deberes de los ciudadanos, la superación de la brecha digital resulta indispensable para su asentamiento definitivo. Por ello, después de la gran inversión inicial de recursos y de la posterior adaptación normativa, la lucha contra el analfabetismo digital se ha convertido en el tercer gran reto de los poderes públicos, ya sea velando por remediar la falta de conocimientos, la dificultad de acceso a los nuevos medios o las circunstancias personales que puedan impedir o problematizar su uso.

Sin embargo, y a pesar de que la garantía del acceso universal se haya exigido de forma categórica, las dificultades fácticas para conseguir su cumplimiento son todavía insuperables (especialmente en las Administraciones autonómicas y locales), por lo que no es de extrañar que, ante la imposibilidad de elaborar un régimen determinante y del fuerte desequilibrio entre los diferentes niveles administrativos, la LAECSP haya optado por señalar que cada Administración deberá actuar “en la forma que estime más adecuada”³³⁶. Así, y aunque en el caso de la AGE haya pretendido paliar esta falta de desarrollo apuntando los canales mínimos que se deberán establecer (señalando las oficinas de atención presencial, los puntos de acceso electrónico y los servicios de atención telefónica), su concreción contiene importantes indeterminaciones, pues, como señalan DELGADO y OLIVER, la Ley sigue aludiendo a manifestaciones como “las que se determinen” y aún no llega a detallar cuándo se entenderá garantizado dicho acceso universal³³⁷.

Por ello, como concluye COTINO, “no siempre será sencilla la determinación del incumplimiento de la norma y existen elementos que limitan –o así lo parece– la exigibilidad de la prestación que parece consagrar”, y es que la autonomía que se da a las Administraciones acerca de cómo actuar podría fácilmente excusar la reclamación administrativa y el posterior recurso judicial por inactividad o deficiencia de la Administración (ya que se podría alegar que la obligación no queda plenamente

³³⁵ En relación con la AGE, dichas previsiones se reiteran en la Disposición final séptima de la Ley, donde se dispone que el gobierno desarrollará reglamentariamente el artículo 4.c) “para garantizar que todos los ciudadanos, con especial atención a las personas con algún tipo de discapacidad y mayores, que se relacionan con la Administración General del Estado puedan acceder a los servicios electrónicos en igualdad de condiciones con independencia de sus circunstancias personales, medios o conocimientos”.

³³⁶ Sin embargo, conviene puntualizar que este otorgamiento de potestad a las Administraciones acerca de cómo llevar a cabo dicho deber no tiene carácter absoluto, y es que la LAECSP contiene otras obligaciones específicas que son auténticas manifestaciones concretas del mismo. Así, entre otras previsiones, puede verse artículo 22 (en relación con la identificación y autenticación de los ciudadanos por parte de funcionarios públicos cuando el ciudadano no disponga de los instrumentos de identificación y autenticación necesarios) o el deber de información específico reconocido en el artículo 27.4 (el cual establece que “las Administraciones publicarán, en el correspondiente Diario Oficial y en la propia sede electrónica, aquellos medios electrónicos que los ciudadanos pueden utilizar en cada supuesto en el ejercicio de su derecho a comunicarse con ellas”).

³³⁷ DELGADO, A. y OLIVER, R.: *La regulació de l'Administració electrònica*, cit., pág. 122.

detallada). Sin embargo, como se apresura a añadir, resulta claro que la finalidad del precepto no es la exención de un deber sino el establecimiento de un objetivo categórico, de la misma forma que, como toda prestación, debe llevarse a cabo con la debida discrecionalidad en la elección de los medios que tiene implícita. Así pues, sólo una justificación basada en criterios de imposibilidad material, económica u organizativa podría excusar a la Administración de una condena ante el incumplimiento del aseguramiento del acceso al demandante³³⁸.

De todos modos, lo que es realmente importante en relación con la información y la asistencia es que este artículo 8 ha responsabilizado de forma expresa a las Administraciones de la plena inclusión digital, pues, a pesar de que en el ámbito tributario ya se habían empezado a llevar a cabo las primeras actuaciones al respecto (justificadas precisamente bajo el deber general de asistir e informar a los obligados tributarios), aún no existía propiamente dicha obligación³³⁹. Asimismo, y aunque sólo sea en relación con la AGE, ha establecido implícitamente las oficinas de atención presencial, los puntos de acceso electrónico y los servicios de atención telefónica como parte de las prestaciones de ambos deberes, por lo que, por primera vez, también ha previsto la utilización de las nuevas técnicas en la prestación de los servicios de asistencia.

Siguiendo con el uso de las TIC en tales casos, otro de los preceptos de la LAECSP que debe resaltarse es el artículo 22.1, el cual ha establecido que, cuando sea necesario para la realización de algún trámite electrónico, los funcionarios públicos deberán identificar o autenticar a aquellos ciudadanos que no dispongan de ningún instrumento de los previstos en el artículo 13 (los sistemas de firma electrónica incorporados al Documento Nacional de Identidad, los sistemas de firma electrónica avanzada admitidos por las Administraciones Públicas -incluyendo los basados en certificado electrónico reconocido- o los otros sistemas de firma electrónica que también se hubieran aceptado -como la utilización de claves concertadas en un registro previo como usuario, la aportación de información conocida por ambas partes u otros sistemas no criptográficos, en los términos y condiciones que en cada caso se determinen-). Dicha identificación o autenticación deberá realizarse mediante el uso del sistema de firma electrónica del que están dotados los funcionarios públicos, siempre y cuando el interesado haya prestado su consentimiento expreso y se haya dejado constancia del mismo.

Otra de las nuevas actuaciones de asistencia que ha creado la Ley 11/2007 ha sido la obligación de crear una red integrada de Atención al Ciudadano donde las Administraciones públicas implanten espacios comunes o ventanillas únicas para obtener toda la información relativa a los procedimientos, trámites y servicios, del mismo modo que deberán constar los datos de las autoridades competentes en las materias relacionadas con las actividades de servicios y las asociaciones y organizaciones profesionales relacionadas con las mismas. Asimismo, tendrán que aparecer los medios y condiciones de acceso a los registros y las bases de datos públicos relativos a los prestadores, así como las vías de recurso en caso de litigio entre cualquiera de las autoridades competentes, los prestadores y los destinatarios³⁴⁰. Para su

³³⁸ COTINO HUESO, L.: *Derechos del ciudadano*, cit., págs. 161 y 162.

³³⁹ En relación con las medidas que ha desarrollado la Administración tributaria al respecto, véase ROVIRA FERRER, I.: *La inclusión digital en la Administración tributaria española*, RTT, nº 86, 2009.

³⁴⁰ Como consta en la Exposición de motivos del RD 1671/2009, estos puntos de acceso común serán la puerta de entrada general del ciudadano a la Administración, donde éste podrá presentar sus

creación, el artículo 44 establece que “las Administraciones Públicas podrán suscribir convenios de colaboración con objeto de articular medidas e instrumentos de colaboración para la implantación coordinada y normalizada de dicha red”, pues esta iniciativa no es más que una nueva medida para facilitar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes de los ciudadanos a través del suministro de una determinada información de forma conjunta para simplificar su localización.

Finalmente, las últimas disposiciones de la LAECSP que deben destacarse son las contenidas en el artículo 10, el cual ha venido a fijar el régimen jurídico de la oficina virtual de las Administraciones Públicas, es decir, de aquella prolongación online de las mismas denominada sede electrónica³⁴¹. Sin embargo, a pesar de enumerar una serie de principios y exigencias que dichas sedes deberán respetar, la importancia del mencionado precepto, en materia de información y asistencia, radica en el establecimiento de la responsabilidad derivada de su contenido, lo cual constituye una gran medida para velar por su mantenimiento, su corrección y su calidad.

Así, mientras que el apartado 1 apunta que la titularidad, gestión y administración de las sedes electrónicas corresponde a una Administración Pública, órgano o entidad administrativa en el ejercicio de sus competencias, el apartado dos añade que su establecimiento conllevará “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”, de manera que se ha revestido a sus informaciones, trámites y servicios de las garantías necesarias para conseguir la plena confianza en su buen funcionamiento y corrección. Así, y aunque la Administración, órgano o entidad titular de una sede electrónica pueda recurrir a la colaboración de entidades externas públicas o privadas para su administración (ya que consiste básicamente en la aplicación de las decisiones adoptadas por los responsables de la gestión y en tareas de mantenimiento de carácter técnico), la titularidad de la misma seguirá siendo pública, por lo que ofrecerá las mismas garantías a todos usuarios sin perjuicio de la aplicación de la normativa de contratación administrativa que pueda proceder³⁴².

De todos modos, no debe olvidarse que la fijación de un régimen jurídico específico para la regulación de dichas sedes también ha supuesto un paso imprescindible y definitivo para su asentamiento completo, de la misma forma que el deber de utilizar “estándares abiertos y, en su caso, aquellos otros que sean de uso generalizado por los ciudadanos” ha permitido fomentar las ventajas que ofrece el *software* libre y acabar

comunicaciones electrónicas generales o encontrar la información necesaria para acudir a las sedes electrónicas en las que el inicio o tramitación de procedimientos requiera el acceso a aplicaciones o formularios concretos.

³⁴¹ Para un análisis detallado de este concepto y de las diferencias que plantea respecto a los puntos de acceso electrónico, véase VALERO TORRIJOS, J.: *Acceso a los servicios y a la información por medios electrónicos*, cit., págs. 235-255.

³⁴² Al respecto, deben destacarse las previsiones que ha establecido el RD 1671/2009, el cual, después de recordar que el establecimiento de una sede electrónica conllevará la responsabilidad del titular respecto a la integridad, veracidad y actualización de la información y los servicios a los que se pueda acceder a través de las mismas, ha señalado que los titulares de sedes que contengan enlaces o vínculos a otras sedes cuya responsabilidad corresponda a otro órgano o Administración no serán responsables de la integridad, veracidad y actualización de esta última (artículo 7.1). Asimismo, tras permitir la creación de sedes electrónicas compartidas (artículo 3.3), ha señalado que los órganos u organismos públicos titulares responderán, en todo caso, por sus contenidos propios y solidariamente por los contenidos comunes (artículo 7.2).

con el uso de determinadas aplicaciones o sistemas operativos que dificultaban o incluso impedían el acceso a las mismas (artículo 10.5)³⁴³.

Así pues, el impacto de la LAECSP en relación con la información y la asistencia se ha centrado básicamente en las previsiones de sus artículos 8, 9, 10, 22 y 44, donde destaca especialmente la tendencia a prestar dichos deberes de forma integrada, la fijación del régimen jurídico de las sedes electrónicas y el hacer responsable a la Administración de la plena inclusión digital ciudadana. De este modo, la LAECSP ha demostrado que la incorporación de las TIC ha comportado la aparición de nuevos servicios y actuaciones en este campo, aunque la novedad de los medios electrónicos y la falta de grandes referentes todavía han dejado un amplio margen normativo por abordar.

4.11. La ampliación del uso de las TIC en las actuaciones de información y, especialmente, de asistencia por parte del Real Decreto 1065/2007

Para acabar la evolución normativa de los deberes de información y asistencia, debe realizarse un último análisis a las previsiones que ha incorporado el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se ha aprobado el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. En concreto, su sección I del Capítulo II del Título III ha sido la que se ha dedicado a la “información y asistencia a los obligados tributarios”, la cual se ha dividido en 5 subsecciones en función de las diferentes actuaciones que, entre otras, se señalan como instrumentos para su materialización.

En este sentido, y respectivamente, éstas se han destinado a la regulación de las “actuaciones de información tributaria” (donde se contempla la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias y de la doctrina administrativa de mayor trascendencia, el envío de comunicaciones y la contestación a solicitudes de información tributaria), a las consultas tributarias escritas, a la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, a la emisión de certificados tributarios y, sorprendentemente, a las “actuaciones de asistencia”, y es que, a diferencia de las actuaciones de información (donde sólo una parte de las mismas se prevén de forma conjunta), las de asistencia se regulan todas a la vez. No obstante, también se detallan expresamente una serie de actuaciones por las que se podrá prestar la asistencia requerida, enumerando así, inéditamente, la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, la emisión de borradores de declaración y la facilitación de programas informáticos de ayuda para el cumplimiento de obligaciones formales.

Así pues, ya de entrada, puede observarse una mejor sistemática y un mayor desarrollo en comparación con los demás textos normativos, así como una mejor coherencia al dejar de regular la información y la asistencia de forma conjunta como si se tratara de un solo deber. Sin embargo, el agrupamiento parcial de varias de las actuaciones de

³⁴³ Para cerrar esta breve referencia a las sedes electrónicas, debe resaltarse que, con base en las previsiones de la LAECSP y el RD 1671/2009, se han creado recientemente las sedes electrónicas del ministerio de Economía y Hacienda (Orden EHA/3408/2009, de 17 de diciembre) y la de la AEAT (Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria).

información, la regulación común de las de asistencia y la falta de previsión alguna acerca de la adopción de acuerdos previos de valoración (instrumento de información previsto expresamente por la propia LGT) han conllevado que este RD tampoco haya estado exento de críticas.

Por lo que respecta a sus disposiciones, la sección I del Capítulo II del Título III empieza por fijar nuevamente los deberes de información y asistencia con carácter general, aunque debe destacarse que lo hace añadiendo una importante novedad. Así, el artículo 62 señala que “la Administración tributaria promoverá y facilitará a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos, poniendo a su disposición servicios de información y asistencia tributaria”. De este modo, y a pesar de que pueda parecer reiterativo, el RD incorpora la potenciación de la actuación de los obligados tributarios dentro de su ámbito material, aunque, sin entrar a discutir su procedencia (dado que la esencia de los deberes es la minoración de la presión fiscal indirecta y no la concienciación ciudadana o la lucha contra el fraude fiscal), bien es cierto que tales previsiones siguen resultando insuficientes.

En este sentido, las características de los mencionados deberes siguen sin concretarse, igual que tampoco se han definido de forma completa sus respectivos conceptos. No obstante, debe destacarse en este punto el artículo 77, pues ha procurado desarrollar un poco más la configuración de las labores de asistencia señalando que su prestación consistirá “en el conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones”. Por consiguiente, y como posteriormente se verá, ha añadido una nueva e importante característica, y es que ha dejado claro que su cumplimiento podrá tener lugar en el momento de la simple “puesta a disposición”.

Por lo que respecta a las principales novedades de las diferentes subsecciones (ya que el análisis detallado de las diferentes actuaciones será el objeto de los capítulos 9 y 10), debe empezarse por destacar las que contiene la subsección dedicada a las “actuaciones de información tributaria”, aunque, como se ha visto, las actividades que aquí se contemplan son sólo una parte de las que conforman el deber de información. Así, el artículo 63 regula la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias y de la doctrina administrativa de mayor trascendencia, el envío de comunicaciones y la contestación de las solicitudes de información, por lo que cabe plantearse el motivo de dicho agrupamiento y la justificación de las diferencias introducidas en relación con la LGT.

En relación con este aspecto, recuérdese que el artículo 88 de la LGT no contempla la contestación a los suministros de información y que regula de forma separada el envío de comunicaciones y las publicaciones (donde incorpora, además, las de las resoluciones de los tribunales administrativos de mayor trascendencia), de la misma forma que incluye la facilitación de la consulta a las bases informatizadas donde se contengan los criterios administrativos y el suministro, a petición de los interesados, del texto íntegro de consultas o resoluciones concretas.

De todos modos, bien es cierto que las previsiones que ha aportado el RD al respecto no han sido muy relevantes, pues se ha limitado básicamente a reiterar que la prestación de dichos supuestos conllevará los efectos de exoneración de responsabilidad previstos en el artículo 179.2 de la LGT. Únicamente ha introducido algunas novedades en relación

con la contestación a las solicitudes de información tributaria, donde ha señalado que no podrá interponerse recurso alguno contra su contestación, que podrán presentarse por cualquier medio y que la falta de contestación en el plazo que prevé el artículo 64 no implicará la aceptación de los criterios que se pudieran consultar. Sin embargo, este precepto sólo establece que el plazo máximo para su resolución será de tres meses a contar desde su recepción en un único supuesto en concreto (cuando se puedan contestar a partir de la documentación o de los antecedentes existentes en el órgano competente), aunque insta a las Administraciones tributarias que no sean competentes a remitir las solicitudes que reciban a los organismos procedentes.

En relación con la segunda subsección, dedicada a las consultas tributarias escritas, el artículo 65 designa a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda como órgano competente para su resolución (excepto en aquellos casos en los que se requiera la aplicación de normativa aduanera), del mismo modo que detalla el procedimiento y el contenido mínimo de su presentación. Sin embargo, y aunque dichas previsiones sean de simple desarrollo, debe destacarse especialmente el artículo 66.5, donde se ha previsto innovadoramente la posibilidad de realizar su presentación “utilizando medios electrónicos, informáticos o telemáticos”. No obstante, ha limitado su uso a que la identificación de las personas o entidades consultantes “quede garantizada mediante una firma electrónica reconocida por la Administración”, de la misma forma que ha recalado que su empleo no impedirá la presentación en papel de los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

Estas últimas previsiones se han contemplado en los mismos términos en la subsección III dedicada a la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, donde, lamentablemente, también se ha reducido su ámbito material. Así, y a diferencia de la LGT, se ha limitado su suministro en relación con aquellos tributos que graven las adquisiciones y transmisiones de bienes inmuebles, siempre y cuando su base imponible se calcule por el valor de los bienes inmuebles en cuestión.

Por lo que respecta a la emisión de los certificados tributarios, debe destacarse, en primer lugar, su inédita previsión como forma de prestación del deber de información, la cual se ha justificado con base en que informan a los contribuyentes de su situación tributaria³⁴⁴. De nuevo, el RD ha fijado su contenido mínimo y los plazos para su emisión y los de su vigencia, aunque las principales novedades que destacan también son en relación con las nuevas tecnologías. Al respecto, ha desarrollado el procedimiento electrónico para su solicitud y emisión, del mismo modo que ha exigido su utilización en los casos donde se soliciten a petición de un órgano administrativo con competencias en el ámbito del Estado (artículo 73.2). Asimismo, ha previsto que, en los supuestos donde su obtención sea necesaria para la realización de una actuación administrativa o para la tramitación de un procedimiento, la Administración Pública que lo requiera deba solicitarlo directamente a la Administración tributaria, de la misma forma que ha introducido la posibilidad de transmitir dicha información de forma

³⁴⁴ En este sentido, así se desprende del artículo 70.2, donde se señala que “los certificados podrán acreditar, entre otras circunstancias, la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos o extremos concretos contenidos en ellas, la situación censal, el cumplimiento de obligaciones tributarias y la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes de pago que consten en las bases de datos de la Administración tributaria”.

automatizada (caso en el que la transferencia de datos correspondientes sustituirá, a todos los efectos, los certificados tributarios).

Por último, la dedicación de una subsección expresa a la regulación de las actuaciones de asistencia ha permitido que, por primera vez, gocen de una normativa propia, acabando así con el simple establecimiento genérico que hacían los otros textos normativos y consiguiendo un mayor equilibrio (aunque no suficiente) con las actuaciones del deber de información. Sin embargo, y a pesar de que se ha enumerado inéditamente la facilitación de programas de ayuda, la elaboración de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y la confección de borradores de declaración como actuaciones concretas de prestación, la configuración general del deber sigue sin aportar una definición completa, aunque, como ya se ha apuntado, el artículo 77.1 ha ampliado su ámbito material.

Así, a consecuencia del reconocimiento de la facilitación de programas de ayuda para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el artículo 77.1 ha establecido que “la asistencia tributaria consistirá en el conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados tributarios para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones”, aceptando implícitamente que su prestación podrá realizarse de oficio y con carácter previo a la concreta recepción de la asistencia. En estos casos, de forma similar a lo que ocurre en algunas actuaciones de información (como las publicaciones), su concreta obtención dependerá de la voluntad del obligado tributario, el cual podrá acceder y utilizar de forma autónoma los recursos disponibles con independencia de la actuación administrativa.

Es realmente importante incidir en estas últimas consideraciones, ya que, a pesar de que en el caso de los programas de ayuda sea claro, no todas las actuaciones de asistencia se materializan con la simple puesta a disposición de un servicio (sin ir más lejos, es evidente que la confección de declaraciones o de un borrador de declaración únicamente cobran sentido cuando se elaboran específicamente y se envían a cada interesado). Así pues, y sin menospreciar la relevancia del artículo 77.1, debe puntualizarse que el cumplimiento del deber sólo se entenderá realizado con la puesta a disposición de algunos recursos de ayuda, de modo que, en cada caso, para saber cuándo se entiende prestada una actuación, debe atenderse los términos exactos en los que se regula su configuración³⁴⁵.

Realizada esta matización, y entrando en la regulación de las diferentes actuaciones que se enumeran, el artículo 77.2 se dedica a definir inéditamente la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos. Al respecto, señala que consistirá “en la transcripción de los datos aportados por el solicitante y en la realización de los cálculos correspondientes”, tras lo que “se entregará para su revisión y para la verificación de la correcta transcripción de los datos y su firma por el obligado, si este lo estima oportuno”. Lo mismo hace el apartado 3 en relación con la confección de borradores de declaraciones tributarias, contemplando que consistirán en la incorporación de los datos que obran en poder de la Administración tributaria y que son necesarios para elaborar una declaración (aunque el importe y la calificación serán los suministrados por el propio obligado o por un tercero que deba suministrar información

³⁴⁵ Así, por ejemplo, no es lo mismo que la Administración deba “facilitar” un programa informático de ayuda (artículo 78 del RD 1065/2007) que el hecho de que deba “confeccionar” una autoliquidación (artículo 77.1 del mismo).

con trascendencia tributaria). Sin embargo, debe destacarse negativamente que, en este caso, el RD se remite a la normativa propia de cada tributo para conocer los términos en los que deberá tener lugar.

De todos modos, a efectos prácticos, dichas previsiones no han aportado nada nuevo (pues la prestación de estos servicios ya se realizaba con anterioridad al RD), aunque las previsiones del cuarto apartado sí que han supuesto un avance importante. En este sentido, han pretendido acabar con la continua discusión sobre la vinculación administrativa del contenido de tales labores, por lo que han dejado claro que “los datos, importes o calificaciones contenidos en las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos confeccionados por la Administración o en los borradores que hayan sido comunicados al obligado tributario no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad”³⁴⁶.

También el reconocimiento de la facilitación de los programas informáticos de ayuda para el cumplimiento de las obligaciones tributarias ha sido el mero reconocimiento de una actuación que ya se venía prestando, aunque esto no ha restado relevancia a su calificación expresa como parte del deber de asistencia. En este caso, el artículo 78.1 ha apuntado que “la Administración tributaria podrá facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos”, los cuales, en el ámbito de competencias del Estado, “se ajustarán a lo establecido en la Orden del Ministro de Economía y Hacienda por la que se apruebe el correspondiente modelo”.

De igual modo, ha reconocido que la Administración podrá ofrecer otros programas de ayuda para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de la misma forma que ha abierto la vía electrónica para la prestación de cualquier actuación de asistencia. Sin embargo, ha limitado su uso a que se determine “en función de los medios disponibles y del estado de la tecnología aplicable, el alcance de esa asistencia y la forma y requisitos para su prestación”, remarcando, además, la prohibición de generar cualquier tipo de discriminación por razón tecnológica. Así, ha apuntado que, con el fin de que el empleo de los medios de asistencia alcance al mayor número de obligados tributarios, “los programas de ayuda y los servicios ofrecidos por vía telemática, en su caso, se ofrecerán también por otros medios a quienes no tuvieran acceso a los previstos en este artículo”, siempre y cuando esto sea posible “de acuerdo con los medios técnicos disponibles” (apartados 2 y 3 del artículo 78).

Por último, debe destacarse que, por primera vez, el artículo 78.2 también ha admitido la prestación de dicha asistencia de forma automatizada, supuesto en el que se ha remitido directamente a las previsiones del artículo 84 del mismo RD para conocer las exigencias que deberán operar. No obstante, téngase en cuenta que la relevancia de este reconocimiento no radica propiamente en la apertura de la informática decisional en el ámbito de la información y la asistencia (ya que, como se ha visto, la LAECSP ya reconocía la posibilidad de utilizarla con carácter general), sino en el hecho de demostrar una vez más la voluntad del legislador acerca de introducir las nuevas

³⁴⁶ Para ver un análisis detallado de la discusión sobre si tales actuaciones implican o no la realización de comprobación alguna y de la problemática al respecto, véase *infra* el apartado 6.2 *La vinculación de la Administración tributaria en relación con el contenido de las actuaciones de información y asistencia de la tercera parte*.

tecnologías especialmente en este ámbito. De este modo, consciente de sus múltiples ventajas, la finalidad de dicha previsión no ha sido otra que la de incidir en su incorporación hasta el máximo punto, pues la aplicación de la informática decisional ofrece la posibilidad de actuar con total independencia de la voluntad humana.

Sin entrar a reiterar las innovaciones que ha aportado el RD en relación con la actuación automatizada (dado que ya se han analizado en el apartado 4.2.3 de la primera parte), debe destacarse únicamente una sola observación al respecto, y es que, aunque haya sido de forma indirecta, el artículo 84.3 ha detallado un conjunto de nuevas actuaciones por las que se podrá materializar el deber de asistencia. Así, ha establecido que, “para el desarrollo de las actividades de asistencia a los obligados tributarios, la Administración podrá establecer servicios automatizados”, “tales como 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”.

Cerrando con estas últimas consideraciones el análisis normativo que han tenido los deberes de información y asistencia tributarios, puede concluirse finalmente que, a pesar de que aún queden muchos aspectos por abordar (como la concreción de su definición completa, la lista de actuaciones que configuran su contenido, su modo concreto de ejecución o sus efectos con carácter general), su reconocimiento ha pasado de tener rango reglamentario a estar reconocido en un texto legal y de carácter básico, lo cual, junto a su extensión a todos los órganos de la Administración tributaria y a la clara voluntad de introducir el uso de las TIC, constituye un reflejo más de la transición hacia esta nueva forma de administrar basada en la interrelación y la labor asistencial.

5. Conceptualización de los deberes de información y la asistencia

Con base en la contextualización de los deberes de información y asistencia y en las diferentes previsiones que han constituido su evolución normativa, puede intentar aportarse una primera aproximación de su significado, la cual permitirá detallar sus principales características y fundamentos y, posteriormente, enumerar las diferentes actuaciones por las que puede verse cumplida su prestación. Por ello, procede iniciar su análisis específico con una primera delimitación de sus conceptos, seguido del estudio de las principales finalidades que persiguen.

5.1. Delimitación y finalidades de los deberes de información y asistencia

Como ya se ha puesto de manifiesto, desde que las autoliquidaciones y las numerosas obligaciones a cargo de los obligados tributarios se convirtieron en los principales mecanismos para la aplicación de los tributos, la labor asistencial de la Administración se convirtió en una exigencia, y es que, como pone de manifiesto GALÁN, “en lógica correspondencia, el incremento de las cargas que se hacen gravar sobre los ciudadanos deben ser compensadas con la concesión de la posibilidad de acudir a la Administración en búsqueda no sólo de información, sino de orientación y asistencia general”³⁴⁷. Sin embargo, la prestación de dichos deberes no sólo encuentra su sentido en términos de justicia, sino que, además de ser imprescindible para la propia viabilidad del sistema,

³⁴⁷ GALÁN GALÁN, A.: *La comunicación pública*, cit., pág. 133.

también conlleva una mejora de la situación de los obligados tributarios y de la Administración.

Así, mientras que los primeros ven reducidos los costes fiscales indirectos de sus obligaciones y aumentan los conocimientos sobre sus derechos, la Administración obtiene un mayor y mejor cumplimiento de sus deberes de colaboración; de modo que consigue una mejor aplicación de los tributos y, por tanto, una mayor recaudación. Asimismo, la reducción de los incumplimientos y de los errores cometidos conlleva una minoración de las actuaciones administrativas de comprobación, inspección y sanción; por lo que, obviamente, también se disminuyen los costes económicos y de personal. De igual modo, su adecuada prestación mejora la imagen de la actividad pública, pues la correcta y eficaz recepción de información o asistencia no deja de ser una prueba del buen funcionamiento de la Administración. Además, es una vía para aumentar la confianza ciudadana en el sistema, fomentando así la concienciación sobre la importancia de su colaboración y reduciendo, al mismo tiempo, el fraude fiscal³⁴⁸.

No obstante, cierto es que la reducción de los costes fiscales indirectos para hacer viable el sistema y el velar por su buen funcionamiento son los motivos principales de su existencia, y es que, como se desprende de su regulación, su prestación se concreta principalmente en cuatro grandes objetivos: la difusión del régimen jurídico de los derechos y los deberes tributarios, la de los criterios administrativos para su aplicación y la promoción y facilitación de la correcta actuación de los obligados tributarios (aunque, en última instancia, podrían reducirse a estos dos últimos).

Así pues, como también se deriva de la normativa, su materialización no se lleva a cabo de una única manera, sino a través de todas aquellas actuaciones dirigidas hacia dichos objetivos. De este modo, y a pesar de que pueda fijarse un concepto genérico tanto del deber de información como del de asistencia, su contenido y efectos se configuran a partir de las características de dichas actividades, aunque, antes de concretarlas y de seguir con el análisis jurídico general, debe detallarse un poco más la conceptualización de cada deber con el fin de establecer los criterios para su enumeración. Sin embargo, debe empezarse por señalar los principales aspectos de carácter general.

En este sentido, y en primer lugar, debe destacarse que, si bien ambos deberes responden a unas mismas necesidades y tienen unos fines sustancialmente iguales, constituyen dos figuras tributarias completamente independientes, por lo que, a pesar de que muchas veces la normativa les haga referencia como si fueran una misma obligación³⁴⁹, puede distinguirse claramente su singularidad. Así, puede observarse, ya de entrada, que el deber de información se limita a difundir unos conocimientos, mientras que el de asistencia, que también puede transmitir algunas informaciones,

³⁴⁸ En este sentido, al recibir algunas actuaciones de información o asistencia (como pueden ser los borradores de declaración), los ciudadanos son conscientes del conocimiento que tiene la Administración sobre su situación tributaria, lo cual, sumado a las facilidades para cumplir sus deberes, aumenta su correcta actuación. Entre otros, así lo pone de manifiesto DÍAZ, quien recalca que el nivel de cumplimiento voluntario de los deberes tributarios por parte de los obligados depende básicamente de estos dos factores: de las facilidades que se ofrecen a los contribuyentes para que actúen de forma adecuada y de la capacidad de la Administración tributaria para detectar y combatir el fraude fiscal. (DÍAZ YUBERO, F.: *La Agencia tributaria y su estrategia de cara al cumplimiento voluntario*, HOE-CA, nº 6, 1994, págs. 253 y 254).

³⁴⁹ Véase, entre otros, la Exposición de Motivos de la LGT o la propia rúbrica de su artículo 85.

requiere una participación mucho más activa³⁵⁰. En este sentido, su prestación está encaminada a ayudar a los obligados tributarios en la realización material de una determinada actuación, de modo que, como señala ROZAS, la asistencia constituye un nivel de atención superior³⁵¹.

Precisamente de esta diferenciación deriva otra divergencia importante, y es que, si bien la información puede versar sobre los derechos y obligaciones, presentes o futuros, de cualquier naturaleza, la justificación de la asistencia limita su prestación en relación con los derechos y deberes presentes y, principalmente, con las obligaciones de carácter formal. Así, parece lógico pensar que las facilidades encaminadas a obedecer los deberes propiamente materiales (principalmente las obligaciones de pago) no responden a la minoración de los costes fiscales indirectos con los que cargan los ciudadanos, aunque es cierto que nada impide la inclusión de aquellas medidas dirigidas a facilitar la realización de las actuaciones formales o procedimentales que también deben realizarse en tales casos. De este modo, mientras que la posibilidad de fraccionar un pago quedaría fuera del deber de asistencia, la posibilidad presentar electrónicamente una solicitud de aplazamiento o de realizar propiamente el pago a través de Internet podría quedar abarcada, y es que las ventajas que ofrece dicha vía en relación con los procedimientos tradicionales contribuyen claramente a facilitar esta actuación.

Lo mismo ocurre en relación con el deber de información, y es que, si bien no resulta necesario realizar dicha distinción porque nunca podrá facilitar desembolso de dinero como tal (ya que simplemente transmite conocimientos), resulta obvio que podrá versar sobre las actuaciones necesarias para darle cumplimiento o incluso sobre medidas encaminadas a facilitarlas y que se excluyen del ámbito de la asistencia. Así, la difusión de información sobre el concepto de los bienes artísticos o históricos como medio de pago o la regulación de las posibilidades de fraccionar o aplazar una deuda encajarían perfectamente dentro del ámbito de dicho deber, puesto que, en esencia, contribuirían a mejorar la comprensión del ordenamiento jurídico.

Finalmente, con base en las actuaciones normativamente señaladas como instrumentos para su cumplimiento, pueden derivarse unas últimas observaciones más concretas, empezando por la no limitación de su prestación a ningún ámbito concreto de la actividad administrativa. Así, y a pesar de que algunas actividades se encuentran adscritas a determinadas situaciones o procedimientos, los ciudadanos pueden recibir la información o la asistencia que resulte necesaria para su actuación en todo momento, lo cual se desprende también del artículo 83.1 de la LGT al configurar su suministro de forma independiente dentro del ámbito de la aplicación de los tributos³⁵². Asimismo, parece que su prestación será siempre gratuita y que podrá realizarse tanto a instancia de parte como de oficio, si bien puede darse el caso de que, a pesar de que la actuación que la normativa prevé se realice de oficio, la recepción de la concreta información o asistencia dependa exclusivamente de la actuación de los obligados tributarios

³⁵⁰ Como señala CALVO en este extremo, además de suministrar información, la asistencia proporciona una serie de medios de distinta clase, ya sean técnicos, humanos o incluso materiales. (CALVO VÉRGUEZ, J.: *El contenido de las actuaciones de asistencia a los obligados tributarios: algunas consideraciones*, RIF, nº 91, 2009, pág. 45).

³⁵¹ ROZAS VALDÉS, J. A.: *Información y asistencia al contribuyente*, cit., pág. 330.

³⁵² Como se ha visto, el mencionado precepto señala que “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”.

(piénsese, por ejemplo, en las publicaciones o en la puesta a disposición de los programas de ayuda).

Así pues, una vez visto el marco general y las principales consideraciones de los deberes de información y asistencia, queda claro que es posible distinguirlos y derivar sus principales características, aunque esto no impide que el desarrollo normativo al respecto siga siendo una necesidad. En cualquier caso, teniendo en cuenta su íntima relación, cierto es que no se trata de una tarea fácil, lo cual explica que tanto el legislador, la jurisprudencia y la doctrina como la propia Administración los hayan confundido en más de una ocasión³⁵³.

5.2. Definición y características de los deberes de información y asistencia

Una vez vistas sus principales características y su configuración general, procede intentar aportar una primera definición tanto del deber de información como del de asistencia, si bien, como se señalaba, no será hasta después de fijar las diferentes actuaciones que conforman su contenido que dicha conceptualización podrá darse por definitiva.

Para ello, debe empezarse por recordar su establecimiento normativo general, donde el artículo 85 de la LGT señala que tales deberes consisten en la obligación de prestar “a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones”. Por su parte, el artículo 62 del RD 1065/2007 los configura como la obligación de poner a disposición de los obligados tributarios servicios de información y asistencia para la promoción y facilitación del cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos, de modo que, a pesar de la falta de concreción de su concepto, ambos preceptos coinciden en que su ámbito objetivo general será el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Así, y aunque podría pensarse que, por la inserción sistemática del artículo 85, únicamente se establecen en relación con los derechos y obligaciones de naturaleza procedimental, el tenor literal de las previsiones de la LGT induce a negar dicha limitación, de modo que, como señala RUÍZ, parece que su prestación “comprende todos los derechos y obligaciones tributarias del sujeto pasivo, incluyendo por lo tanto no sólo los de naturaleza procedimental, sino también los de carácter material o sustantivo”³⁵⁴. No obstante, como ya se ha señalado, resulta procedente excluir aquellas medidas encaminadas a facilitar el desembolso de dinero como tal en el cumplimiento de las obligaciones de pago, ya que dichas labores no reducen la excesiva carga indirecta de los deberes tributarios ni aminoran la complejidad de la actuación de los obligados tributarios.

Realizadas tales consideraciones, procede entrar a valorar el concepto del deber de información, en relación con el cual, partiendo de la definición de “informar” que ofrece la Real Academia Española, puede entenderse como aquella obligación destinada a dar

³⁵³ Sin ir más lejos, así se demuestra en las Memorias de la Agencia Tributaria del año 2000, ya que, bajo el título “Servicios de asistencia a los ciudadanos”, la Administración analiza tanto el suministro de información como de asistencia. Asimismo, y como ya se ha visto, son varios los preceptos que hablan de su prestación como si se tratara de un solo deber.

³⁵⁴ RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, en “Estudios de la Ley General Tributaria”, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 350.

a conocer a los obligados tributarios los contenidos necesarios para el cumplimiento de sus deberes y para el ejercicio de sus derechos³⁵⁵. Sin embargo, como se desprende de la enumeración normativa de sus actuaciones de prestación, parece que tales contenidos quedan limitados a la difusión de la normativa al respecto, al suministro de los criterios administrativos para su aplicación y, debido a la inclusión de la emisión de los certificados tributarios, a la remisión de datos relativos a la situación fiscal particular de los obligados tributarios.

No obstante, teniendo en cuenta las finalidades del deber y los motivos que justifican su existencia, parece que nada debería impedir la inclusión de aquellos conocimientos que, sin ser propiamente normativos, personales o interpretativos, también faciliten la actuación de los obligados tributarios (como podría ser la difusión de las nuevas posibilidades que ofrece el portal virtual de la AEAT junto con la explicación de su utilización o la enumeración de las Autoridades Certificadoras reconocidas por la Agencia), pues dichos contenidos, en cuanto pueden resultar tanto o más útiles, no desdibujan su esencia y mejoran su función.

Por lo que respecta a sus principales características, puede observarse, en primer lugar, que sus destinatarios pueden ser tanto plurales como singulares, ya que existen actuaciones que se dirigen a la totalidad de obligados tributarios o a un sector concreto (como es el caso de las publicaciones o de las comunicaciones) y otras que se remiten a un sujeto en particular (piénsese, por ejemplo, en las contestaciones a las consultas tributarias escritas). Asimismo, y con base en los mismos ejemplos, se desprende que su suministro se podrá realizar tanto de oficio como a instancia de parte, así como el hecho de que en todos los casos será la Administración tributaria la encargada de su prestación.

No obstante, en relación con este último aspecto, es importante destacar que nada impide que la prestación del deber se realice por parte de los órganos administrativos o mediante personal externo expresamente contratado, y es que el aumento de actividad que experimenta la solicitud de información y asistencia durante determinados períodos (especialmente en campañas de renta) debe verse compensado con el refuerzo puntual del personal a través de la contratación de empresas o de terceros. De todos modos, cierto es que, ante los escasos recursos económicos y de personal, su presencia se ha acabado convirtiendo, en muchos supuestos, en algo habitual.

Finalmente, como se apuntaba, otra de las características del deber de información es que su prestación podrá tener lugar en cualquiera de los ámbitos de actuación de la Administración tributaria, por lo que, a pesar de que puedan limitarse algunas de sus actuaciones, no se encontrará vinculado a ningún momento específico ni a la existencia de procedimiento alguno con carácter general. Asimismo, téngase presente que en ninguno de los supuestos específicamente señalados se encuentra prevista la vinculación de su contenido respecto al obligado tributario (por lo que, en principio, podrá discrepar y actuar de modo distinto), lo cual, contrariamente, no ocurre en relación con la Administración (ya que en la contestación a las consultas tributarias o en la información

³⁵⁵ Al respecto, la RAE define “informar” como “enterar, dar noticia de una cosa”, del mismo modo que define “enterar” como “informar a alguien de algo o instruirlo en cualquier negocio” e “instruir” como “dar a conocer a alguien el estado de algo, informarle de ello, o comunicarle avisos o reglas de conducta”. (*Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, disponible online en la dirección: <http://www.rae.es/>).

sobre el valor de bienes inmuebles con carácter previo a su adquisición o transmisión se establece su obligación de seguimiento).

Por lo que respecta al deber de asistencia, su concepto parte de las mismas consideraciones generales que el deber de información, aunque, como se ha visto, el artículo 77.1 del RD 1065/2007 le dedica inéditamente una definición específica. Así, señala que “la asistencia tributaria consistirá en el conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones”, lo cual, a pesar de que pueda parecer irrelevante, entraña una importante aportación. En este sentido, como también se ha observado, el RD deja claro que la materialización de dicho deber podrá tener lugar con la simple puesta a disposición de un servicio o medida, de modo que el momento del cumplimiento diferirá del de la concreta recepción del auxilio pertinente (que, por su parte, dependerá de la voluntad de los obligados tributarios y no requerirá ninguna actuación de la Administración). Sin embargo, esto no ocurrirá en todos los supuestos de asistencia, sino que sólo operará en los casos donde las previsiones normativas que regulan las actuaciones no exijan otra actividad que la mera puesta a disposición³⁵⁶.

Así pues, y a diferencia de lo que se defendía hasta ahora, el cumplimiento del deber de asistencia podrá ser realizado de oficio (como ocurre en tales casos), a instancia de parte (como pasa en la elaboración de autoliquidaciones, declaraciones o comunicaciones de datos por parte de la Administración) o incluso de ambos modos (piénsese, por ejemplo, en la confección de borradores de declaración), lo mismo que tendrá lugar en relación con la concreta recepción de su prestación (donde, a modo de ejemplo, en el caso de los programas de ayuda será a instancia del obligado y, en el caso de la confección de borradores de declaración, podrá ser de ambos modos).

Por lo que se refiere a su concepto, la RAE define la “asistencia” como la “acción de prestar socorro, favor o ayuda”, de la misma forma que define “ayuda” como “auxiliar o socorrer”³⁵⁷. Así, parece que puede definirse el deber de asistencia como aquel que pretende prestar la ayuda o auxilio necesario a los obligados tributarios para facilitarles el ejercicio de sus derechos o el cumplimiento de sus deberes principalmente formales³⁵⁸, de modo que, a diferencia del deber de información (que consiste en la simple transmisión de unos datos o conocimientos), la participación de la Administración es mucho más activa³⁵⁹. Así, como señala GARCÍA, la asistencia al

³⁵⁶ Aunque dicho artículo 77 sólo se refiera a la asistencia, cabe destacar que las mismas consideraciones son trasladables al ámbito de la información (piénsese, por ejemplo, en las publicaciones o en la facilitación a las bases de datos informatizadas sobre criterios administrativos), por lo que parece claro que a la hora de valorar el cumplimiento de ambos deberes deberá atenderse a las concretas previsiones que establecen cada actuación.

³⁵⁷ *Diccionario de la Lengua Española*, RAE, disponible online en la dirección: <http://www.rae.es/>.

³⁵⁸ No obstante, algunos autores definen la asistencia incidiendo únicamente en el auxilio que presta la Administración en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, si bien la propia legislación incluye expresamente a los derechos dentro del ámbito objetivo del deber. Entre otros, éste es el caso de RAMALLO, quien entiende que la asistencia “persigue facilitar el cumplimiento de una obligación o deber” (RAMALLO MASSANET, J.: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 43). Asimismo, DÍAZ considera que la asistencia es “la ayuda que se presta al contribuyente para que éste cumpla sus obligaciones fiscales”. (DÍAZ YUBERO, F.: *La Agencia tributaria y su estrategia de cara al cumplimiento voluntario*, cit., pág. 254).

³⁵⁹ En términos similares se pronuncian DELGADO y OLIVER, quienes definen el deber de asistencia como aquellas actuaciones prestadas por la Agencia Tributaria “que coadyuvan a los obligados tributarios

obligado tributario consiste en “realizar parte del trabajo del asistido, mientras que la información supone básicamente la emisión de una declaración de conocimiento, esencialmente unilateral, con el fin de orientar la actuación del informado”³⁶⁰.

Por ello, algunos autores han manifestado la clara supremacía de este deber respecto del de información, llegando incluso al extremo de concebir este último como parte del deber de asistir. En este sentido, BARQUERO entiende la asistencia como un género en sí mismo y la información como una de sus especies, pues señala que, si la información consiste en resolver dudas y la asistencia en facilitar el cumplimiento a los obligados tributarios, es obvio que la resolución de las cuestiones planteadas les facilita su actuación³⁶¹. Sin embargo, y como es evidente, los conceptos de los que parte el mencionado autor son mucho más simplistas que los aquí apuntados, y es que, como se ha visto, ambos deberes tienen de la entidad suficiente para ser concebidos de forma independiente. De todos modos, cierto es que la prestación de asistencia podrá conllevar la transmisión de algunas informaciones e incluso interpretaciones administrativas, por lo que parece que los obligados tributarios también tendrán reconocido el derecho a discrepar de su contenido. No obstante, y como prueba irrefutable de la importancia del deber de información, lo que no se observa en las labores de asistencia es la procedencia de la vinculación en relación con la actividad administrativa.

En relación con su objeto, parece que el artículo 85.2 de la LGT lo reduce a “la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias”, si bien el RD 1067/2007 ha añadido expresamente la confección de borradores de declaración y la puesta a disposición de programas de ayuda para el cumplimiento de obligaciones fiscales. De este modo, y aunque dichas actuaciones tampoco sean exhaustivas, también puede observarse que su contenido podrá abarcar información sobre la normativa tributaria, sobre su interpretación administrativa, sobre datos de carácter personal y (aquí claramente) sobre aquellas otras cuestiones que puedan ayudar a facilitar la actuación de los obligados, pues esto es lo que ocurre precisamente en los mencionados programas de ayuda. Por consiguiente, también podrá ser de carácter general o particular, de la misma forma que podrá ir dirigido a una pluralidad de obligados tributarios o tener un destinatario singular.

Por último, téngase en cuenta que, a pesar de que sea la Administración tributaria la titular y responsable de dicho deber, su prestación también podrá realizarse por parte de personal externo, ya sea durante las épocas en las que se experimente una mayor actividad o con carácter permanente.

Finalmente, no puede cerrarse este punto sin antes destacar nuevamente la necesidad de elaborar un mayor desarrollo normativo tanto del deber de información como del de asistencia (especialmente en relación con su concepto y contenido), ya que resulta crucial para su eficacia que se determine su definición, que se detallen las actuaciones

en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales o en el cumplimiento de sus derechos”, entendiéndolo “coadyuvar” como “contribuir, asistir o ayudar a la consecución de alguna cosa”. (DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 54).

³⁶⁰ GARCÍA NOVOA, C.: *Comentarios al artículo 5*, cit., pág. 140.

³⁶¹ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., págs. 61 y 62.

por las que podrán cumplirse y que se prevea, en cada caso, la correspondiente obligación de prestación.

6. Fundamentos de los deberes de información y asistencia

Una vez realizada una primera aproximación a los conceptos de los deberes de información y asistencia, procede concretarlos aún más analizando los fundamentos que han dado lugar a su existencia, ya sean razones de carácter jurídico o de índole puramente material. Estos últimos resultarán de vital importancia para poder defender la inclusión de aquellas actuaciones no contempladas normativamente como parte de su contenido, y es que son los motivos de fondo que han llevado al legislador a reconocer expresamente las que se enumeran.

6.1. Fundamentos materiales

Tal y como ya se ha observado, los cambios que se han producido en la Administración a lo largo de su evolución se han concretado principalmente en la posición que ocupan los ciudadanos en sus relaciones administrativas, ya que han dejado de concebirse como sujetos independientes sobre los que recae la actividad de la Administración para pasar a ser clientes e incluso partícipes de la misma. De igual modo, y como también se ha señalado, el máximo exponente de dicha transformación se ha dado en el seno de la Administración tributaria, donde la aparición de las autoliquidaciones y de numerosos deberes de colaboración ha convertido a los obligados tributarios en los principales gestores del procedimiento de aplicación de los tributos.

Sin embargo, la gran carga que esto ha supuesto para la mayor parte de ciudadanos debía venir compensada por una potenciación de la labor asistencial e informativa de la Administración, la cual, además de promover su actuación, debía paliar los excesivos costes fiscales indirectos de la compleja aplicación del ordenamiento. Así pues, es en dicha necesidad de equidad y de asegurar el buen funcionamiento del sistema que los deberes de información y asistencia encuentran sus fundamentos más relevantes, aunque no deben olvidarse las ventajas administrativas que aportan y que también han impulsado su aparición. En este sentido, es innegable que, cuantos más conocimientos y recursos tengan los obligados tributarios, mejor será su colaboración con la actividad administrativa, pues, al reducir sus eventuales errores y sus incumplimientos derivados del desconocimiento, se aumenta la eficacia de la Administración y se aminoran sus actuaciones de comprobación e inspección.

Finalmente, deben tenerse en cuenta las consecuencias derivadas de la incorporación de las TIC al respecto, cuyo uso ha potenciado enormemente la prestación de dichos deberes (tanto a través de la creación de nuevos recursos y servicios como perfeccionando la prestación de las actuaciones ya existentes). De este modo, al contar con mecanismos más eficaces, eficientes y económicos, la facilitación de información y asistencia se encuentra actualmente en su máxima expansión (y es que, además de estar disponible de forma inmediata, ininterrumpida y desde cualquier lugar del mundo, no requiere, en muchos casos, la coactuación simultánea de la Administración), si bien dichos medios también han aumentado la necesidad de su prestación.

En este sentido, la falta de generalización de su uso en gran parte de nuestra sociedad ha comportado la exigencia de crear nuevas actuaciones destinadas a promover y facilitar

la actuación electrónica ciudadana, así como a ofrecer alternativas para evitar cualquier tipo de discriminación cuando ésta es preceptiva. Además, no puede olvidarse que la plena inclusión digital es un presupuesto ineludible para el definitivo asentamiento de la Administración electrónica, por lo que los importantes beneficios de la información y la asistencia al respecto constituyen el último de sus fundamentos de carácter material.

6.2. Fundamentos jurídicos

Por lo que respecta a las disposiciones normativas de las que puede derivarse el reconocimiento de los deberes de información y asistencia, debe centrarse su estudio en el análisis de la Constitución, pues, a pesar de que pueda hacerse referencia a otras previsiones concretas, éste es el máximo texto legal y la base de todo el sistema.

De entre todos los principios fundamentales que enumera, el que consagra la seguridad jurídica es el que más se ha invocado a estos efectos tanto doctrinal como jurisprudencialmente (artículo 9.3), concretamente, siguiendo la distinción elaborada por PÉREZ, en relación con su faceta subjetiva³⁶². Dicho principio, en conexión con el de confianza legítima, exige que los obligados tributarios puedan prever razonablemente y con claridad los efectos tributarios de sus actos y negocios jurídicos con anterioridad a su realización³⁶³, lo que, sin duda, no parece garantizarse de forma suficiente con la mera publicación de las normas. En este sentido, como señala la recomendación 4.1.9 del Informe del Defensor del Pueblo de 1996, “la gran complejidad de la normativa tributaria, así como la diversidad de cargas y obligaciones que se imponen a los contribuyentes, conlleva que los mismos desconozcan a veces algunas obligaciones”, lo cual, sumado a la extensión, la variabilidad y a la dificultad de interpretación del ordenamiento tributario (así como a la deficiente técnica legislativa que, más veces de lo deseable, se observa en este ámbito), implica que deba recurrirse a labores específicas de información³⁶⁴.

No obstante, como observan DELGADO y OLIVER, bien es cierto que “si la inseguridad jurídica viene provocada por una deficiente normativa, la solución a este problema debería buscarse, por lógica, a través de una depurada técnica jurídica en la elaboración de las normas tributarias”³⁶⁵, y es que, como añade GARCÍA, “pretender que se llegue a la seguridad jurídica a través de la información (...) pudiera parecer una aceptación implícita de una situación caracterizada por la proliferación de normas

³⁶² En este sentido, PÉREZ entiende que el principio de seguridad jurídica se compone de una faceta objetiva (de la que se derivan las exigencias de corrección estructural -formulación adecuada de las normas- y formal -cumplimiento del Derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación-) y de una faceta subjetiva (la cual requiere la posibilidad de conocimiento del Derecho por parte de sus destinatarios). (PÉREZ LUÑO, A. E.: *La seguridad jurídica: una garantía del Derecho y la justicia*, Boletín de la Facultad de Derecho, UNED, nº 15, 2000, págs. 28 y 29).

³⁶³ Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional en diferentes sentencias, como la de 28 de octubre de 1997 (al señalar que “la estabilidad de las normas tributarias es, junto a la claridad y certeza, la base de la confianza de los ciudadanos en el ordenamiento jurídico”) o la STC 173/1996, de 12 de octubre (donde afirma que el principio de confianza legítima en el ámbito tributario implica que “el conocimiento previo de las normas tributarias es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto el tributo es un componente más del coste de la misma”).

³⁶⁴ Sin ir más lejos, como pone de manifiesto GALÁN, “un rápido examen de la realidad ciudadana demuestra que prácticamente nadie lee todos los días todos los boletines informativos”. (GALÁN GALÁN, A.: *La comunicación pública*, cit., pág. 115).

³⁶⁵ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Algunas cuestiones relativas a la información y asistencia a los obligados tributarios*, RIF, nº 65, 2004, pág. 87.

elaboradas sin la más mínima técnica, e ignorando las más elementales reglas de certeza”³⁶⁶.

De todos modos, no hay duda de que las características de la normativa tributaria actual hacen necesario que la Administración despliegue todas las actuaciones posibles para tratar de transmitir con la mayor claridad posible los máximos conocimientos acerca de la esencia de los derechos y obligaciones tributarias y las máximas facilidades para su ejercicio y cumplimiento, y es que, como afirma VILLEGAS, “el procedimiento de gestión tributaria basado en el sistema de autoliquidaciones ha convertido el derecho del contribuyente a recibir una información veraz en materia tributaria, en la pieza clave sobre la que puede descansar la aplicación práctica del principio de seguridad jurídica”³⁶⁷.

Sin embargo, no debe olvidarse que la necesidad de que la ciudadanía conozca y entienda la normativa tributaria también resulta indispensable para poder dar cumplimiento al principio de tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la CE), pues la comprensión del ordenamiento jurídico también es una *conditio sine qua non* para el ejercicio y la defensa de los derechos, deberes e intereses legítimos reconocidos³⁶⁸.

Con base en los mismos argumentos, otro de los principios constitucionales que fundamenta la existencia de los deberes aquí estudiados es el de igualdad, ya sea desde el punto de vista formal (artículo 14) como real (artículo 9.2). En este sentido, y en relación con el primer caso, la Constitución obliga a la Administración a no cometer ninguna discriminación ciudadana, lo cual garantiza el suministro de información y asistencia en relación con el cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de los derechos tributarios (tanto para paliar la complejidad y el desconocimiento de la normativa como para impedir que la falta de generalización del uso de los nuevos medios impida realizar cualquier actuación electrónica preceptiva). En el segundo caso, la Constitución exige a la Administración la promoción de las condiciones necesarias para que la igualdad de los individuos sea real y efectiva, así como la eliminación de los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud; lo que pueden conseguir los deberes de información y asistencia al disminuir gran parte de las desigualdades materiales que afectan a la actuación tributaria de los ciudadanos (debidas a causas tan diversas como el nivel cultural, la edad, la ubicación geográfica, etc.). Así, ofrecen tanto la transmisión del conocimiento de los servicios, obligaciones y derechos tributarios a todos sus titulares como la puesta a disposición de los recursos necesarios para su disfrute, cumplimiento o ejercicio.

³⁶⁶ GARCÍA NOVOA, C.: *Comentarios al artículo 5*, cit., pág. 145.

³⁶⁷ VILLEGAS MORENO, A.: *El Reglamento de la Gestión: de la liquidación por la Administración a la información y la asistencia*, en “La gestión tributaria y el servicio al contribuyente”, IEF, Madrid, 1991, págs. 191-194. En el mismo sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ: *Comentarios al artículo 5, 6, 7, 8 y 27*, en “Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, McGraw-Hill, Madrid, 1998, págs. 36 y 41 y RAMALLO MASSANET, J.: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 39.

³⁶⁸ Entre otros, así lo entiende GARCÍA NOVOA, quien señala que, “si bien algunas de las figuras a través de las cuales parece que se instrumenta la función informadora pueden aparecer como supuestamente vinculadas al principio de seguridad jurídica, (...) lo están en tanto son una derivación del principio de publicidad formal de las normas y su razón de ser radica en el principio de tutela judicial efectiva y no propiamente en el de seguridad”. (GARCÍA NOVOA, C.: *Comentarios al artículo 5*, cit., pág. 146).

Por su parte, otro de los principios al que se ha atribuido la existencia de los deberes aquí estudiados ha sido el democrático (artículo 1), ya que la prestación de las labores de información y asistencia puede contribuir a la formación de convicciones de los ciudadanos y a facilitar y fomentar su participación en asuntos públicos³⁶⁹. Sin ir más lejos, así lo ha puesto de manifiesto el propio TC, pues, como consta en la STC 159/1986, de 12 de diciembre, “para que el ciudadano pueda formar libremente sus opiniones y participar de modo responsable en los asuntos públicos, ha de ser también informado ampliamente de modo que pueda ponderar opiniones diversas e incluso contrapuestas”. Asimismo, ha recalado que “la información (...) entraña el reconocimiento y la garantía de una institución política fundamental, que es la opinión pública, indisolublemente ligada con el pluralismo político”.

Otros autores, en cambio, han alegado el derecho a recibir información veraz y completa contemplado en el artículo 20.1 de la CE como fundamento normativo principal, el cual es definido por el TC como “un instrumento esencial de conocimiento de los asuntos que cobran importancia en la vida colectiva y que, por lo mismo, condiciona la participación de todos en el buen funcionamiento del sistema de relaciones democráticas auspiciando por la Constitución, así como el ejercicio efectivo de otros derechos y libertades” (STC 168/1986, de 22 de diciembre). Por ello, y aunque algunas veces el propio TC lo haya enfocado más hacia el ámbito periodístico³⁷⁰, no pueden obviarse los efectos que tiene sobre la información administrativa³⁷¹.

Por otra parte, cierto es que también debe destacarse el artículo 103.1 de la CE, donde se establece que “la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”. Así, se desprende claramente que todas las Administraciones deben operar al servicio de la ciudadanía³⁷², de modo que, a pesar de que los obligados tributarios hayan pasado a realizar parte de la actividad administrativa, siguen siendo los clientes de la misma. Consecuentemente, la Administración tributaria debe velar más que nunca por sus reclamaciones, intereses y necesidades, lo cual realiza, entre otras actuaciones, mediante las labores de información y asistencia.

³⁶⁹ Al respecto, véase, GARCÍA NOVOA, C.: *Comentarios al artículo 5*, cit., págs. 148 y 149.

³⁷⁰ En este sentido, puede verse, entre otras, la STC 168/1986, de 22 de diciembre, la cual señala que “lo que el requisito constitucional de veracidad viene a suponer es que el informador tiene –si quiere situarse bajo la protección del artículo 20.1.d)- un especial deber de comprobar la veracidad de los hechos que expone, mediante las oportunas averiguaciones, y empleando la diligencia exigible a un profesional”.

³⁷¹ Entre otros, así lo defiende SÁINZ, quien entiende que el derecho que consagra el artículo 20 de la CE abarca tanto la recepción de información veraz procedente de los medios de comunicación como la obtención de información por parte de los poderes públicos. (SAINZ MORENO, F.: *Secreto e información del derecho público*, en “Estudios sobre la Constitución”, Civitas, Madrid, 1991, pág. 2941). No obstante, algunos autores se han manifestado en contra, como hace GARCÍA al señalar que “los deberes públicos vinculados al artículo 20 de la Constitución consisten básicamente en hacer asequible a cualquiera la información, pero lo que no se trata es de un precepto que pueda fundamentar todas las obligaciones de información de la Hacienda Pública” (GARCÍA NOVOA, C.: *Comentarios al artículo 5*, cit., pág. 149).

³⁷² Entre otros, así lo recalca RUÍZ, quien señala que la AEAT “no actúa, por lo tanto, al servicio de un interés meramente fiscal o recaudatorio, sino al del interés general consistente en la aplicación del sistema tributario justo que se refiere el artículo 31.1 de la CE”. (RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, cit., pág. 349).

Asimismo, obsérvese que el mencionado artículo 103.1 también establece que la Administración deberá velar por la consecución de la máxima eficacia del sistema, cuyo logro depende, en gran medida, de la correcta actuación de los ciudadanos. En este sentido, como se ha apuntado, el buen funcionamiento del proceso de aplicación de los tributos requiere que sus principales gestores (los obligados tributarios) conozcan, interpreten y apliquen correctamente la compleja y cambiante normativa tributaria, por lo que, más allá de las razones de justicia, la Administración se ve obligada a informarles y asistirles paliando el excesivo coste fiscal indirecto que soportan³⁷³. Además, la prestación de estos deberes también resulta adecuada para fomentar la confianza en la actividad administrativa, de la misma forma que no deja de ser un modo de potenciar la concienciación de los ciudadanos acerca de la importancia de su colaboración³⁷⁴.

En relación con estas últimas consideraciones, no hay duda de que el efectivo suministro de información y asistencia es un mecanismo más que idóneo para aumentar y mejorar el cumplimiento voluntario de los obligados tributarios, así como para reducir los errores que pueden cometer y, en consecuencia, las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración. De este modo, además de una mayor eficacia, consigue disminuir los costes tanto económicos como de personal, de la misma forma que aporta un mayor control fiscal y una mejora general del modelo de Administración. En este sentido, como señala ROZAS, tales actuaciones “ayudan a detectar defectos del sistema por cuanto las cuestiones planteadas por los contribuyentes evidencian las carencias funcionales y sustantivas del mismo”³⁷⁵.

Por otra parte, el artículo 3 de la LRJPAC consagra el principio de transparencia administrativa del que deriva el principio de publicidad, por lo que obliga a los poderes públicos a crear una situación de objetiva cognoscibilidad. Así, exige a la Administración que, entre otros medios, ponga a disposición de los ciudadanos la información que obra en su poder, tanto con el fin de incrementar la legitimidad de su actividad como para que estén en condiciones de formar una parte activa del sistema³⁷⁶.

³⁷³ Entre otros, así lo ha puesto de manifiesto TORNOS, quien ha señalado que “no sólo es necesaria la información administrativa desde la óptica de la seguridad jurídica en las relaciones jurídico-administrativas más tradicionales, sino que esta actividad pública de informar se convierte en requisito indispensable si se pretende mejorar la eficacia de la intervención de la Administración a través de la colaboración forzosa de los administrados en los procedimientos formalizados”. (TORNOS MAS, J.: *Presentación*, cit., pág. 13). Asimismo, BARQUERO añade las razones de equidad, pues, señala que, además de ser una exigencia *prima facie* del principio de eficacia para el ámbito tributario, su prestación es un presupuesto imprescindible para lograr la consecución de los fines y principios constitucionales del sistema (especialmente el del sistema justo proclamado en el artículo 31.1 de la CE). (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 40).

³⁷⁴ Así lo ha señalado FERNÁNDEZ al apuntar que “‘el buen hacer’ en estas tareas contribuye a la generalización y consolidación de una mejor imagen de la Agencia por parte del importantísimo número de ciudadanos que las demandan y que tan sólo se relacionan con la Hacienda Pública en el momento de recibir el servicio de información o de asistencia. Y esta mejora de la imagen puede crear en los ciudadanos una mayor confianza en la eficacia de la institución, lo que sin duda ayudará a generar una conciencia fiscal más profunda, por basarse en el reconocimiento de la buena gestión efectuada por la entidad que se crea para aplicar, con generalidad y eficacia, el sistema fiscal y el aduanero”. (FERNÁNDEZ DOCTOR, S.: *La información y la asistencia al contribuyente*, cit., págs. 86 y 87).

³⁷⁵ ROZAS VALDÉS, J. A.: *Actuaciones administrativas de información al contribuyente*, en “Estudios de Derecho Financiero y Tributario”, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1996, págs. 263 y 264).

³⁷⁶ Entre otros, así lo pone de manifiesto GALÁN, quien señala que “la publicidad es una situación objetiva, un resultado jurídicamente relevante que puede ser conseguido por diversas vías. La información

A su vez, este principio de transparencia se encuentra íntimamente ligado con la proclamación del Estado de Derecho prevista en el artículo 1 de la CE, el cual, como recuerda el mencionado artículo 103.1 de la misma, obliga a los poderes públicos a actuar con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. Por ello, y como ya se ha puesto de manifiesto, resulta claro que el suministro de la adecuada información y asistencia para facilitar y hacer posible que los ciudadanos cumplan y ejerzan sus derechos y obligaciones es también un modo de garantizar su cumplimiento, y es que, además de permitir que nadie se vea privado de actuar por falta de conocimientos, se asegura el máximo respeto a la normativa y el que los ciudadanos estén en condiciones de reaccionar en caso de incumplimiento del principio de legalidad.

Por todo ello, y para cerrar este punto, queda claro que la existencia de los deberes de información y asistencia no deriva de un fundamento unívoco, sino que, en ambos casos, son varios los motivos tanto jurídicos como materiales que justifican su procedencia (si bien es cierto que del principio de seguridad jurídica únicamente parece derivarse el deber de información). Así, y aunque algunos autores sostengan que dicha disparidad únicamente se da en el deber de informar³⁷⁷, resulta claro que también tiene lugar en el deber de asistencia, de modo que, como concluye GALÁN, tampoco la apelación a dicho deber sirve para unificar las varias hipótesis de derecho que fundamentan la obligación de información³⁷⁸.

7. Distinción de figuras afines

Debido a la similitud entre los conceptos de los deberes de información y asistencia y los de otras figuras tributarias, no puede entrarse en el análisis de las concretas actuaciones que configuran su contenido sin antes dedicar un último apartado a su distinción específica, lo cual, además de evitar cualquier tipo de confusión, permitirá implícitamente una mayor concretización de su configuración.

Tal y como ya se ha observado, de los motivos que justifican el nacimiento de ambos deberes y de la enumeración de las actuaciones previstas como instrumentos para su cumplimiento, se desprende, en primer lugar, que la prestación de información y principalmente la de asistencia van referidas al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de las obligaciones tributarias principalmente formales, de modo que, a pesar de que puedan incluirse algunas actuaciones destinadas a simplificar el procedimiento de pago o incluso aquellas informaciones que explican las diferentes opciones para liquidar, las medidas relativas a facilitar propiamente el desembolso de dinero como tal quedan fuera de su ámbito de actuación³⁷⁹. Por ello, aunque pudiera

administrativa es solamente una de estas pero existen otras". (GALÁN GALÁN, A.: *La comunicación pública*, cit., pág. 130).

³⁷⁷ Entre otros, así se pronuncian DELGADO y OLIVER, quienes entienden que "las actuaciones de ayuda a los obligados tributarios no tienen por fundamento el principio de seguridad jurídica, sino exclusivamente el mencionado principio de eficacia, concretamente una de sus manifestaciones, esto es, el principio de Administración al servicio de los ciudadanos". (DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 154). En sentido contrario, véase MELLONCELLI, quien realiza un análisis detallado de la pluralidad de fundamentos del deber de asistencia con el estudio de la doctrina alemana. (MELLONCELLI, A.: *L'informazione amministrativa*, Maggioli, Rimini, 1993, págs. 194 y 195).

³⁷⁸ GALÁN GALÁN, A.: *La comunicación pública*, cit., pág. 129.

³⁷⁹ Al respecto, véanse *supra* los comentarios realizados en el apartado 5. *Conceptualización de los deberes de información y asistencia* de la presente parte.

parecer lo contrario, no formarían parte del deber de asistencia la posibilidad de aplazar, fraccionar o compensar pagos de deudas tributarias ni la de pagar con bienes del patrimonio histórico o artístico, y es que, si bien es innegable que dichas posibilidades también facilitan el cumplimiento de obligaciones tributarias, no disminuyen la presión fiscal indirecta que acompaña el cumplimiento de las obligaciones formales o procedimentales que justifica a ambos deberes³⁸⁰.

Asimismo, con base en las mismas consideraciones, otra de las figuras que queda fuera del ámbito de los deberes son las notificaciones, ya que, a pesar de su evidente contenido informativo y de constituir una exigencia inexcusable para la garantía de los derechos de los obligados tributarios, no están propiamente destinadas a facilitar su ejercicio ni el cumplimiento de las obligaciones. Así, constituyen una simple “comunicación formal del acto administrativo de que se trate, de la que se hace depender la eficacia de aquel”³⁸¹, lo mismo que ocurre en relación con los documentos justificativos que expide la Administración en relación con determinadas actuaciones de los obligados tributarios y que forman parte de un procedimiento (como pueden ser los recibos que emite tras la presentación de documentos o ante el cobro de deudas tributarias a través de domiciliación bancaria).

Éste también es el caso de aquellas informaciones de carácter general que la Agencia hace públicas para cumplir de forma correcta con determinadas actuaciones que le son propias y que resultan necesarias para su eficacia, como es la información sobre los concursos, subastas y adjudicaciones directas que convoca en los procedimientos tributarios de apremio o la información sobre los procesos de selección del personal. De igual modo, y a pesar de que el Real Decreto 208/1996 las catalogara como actuaciones de información administrativa de la AGE, tampoco están destinadas a paliar el excesivo coste fiscal que deriva de la complejidad normativa ni a simplificar la actuación de los obligados tributarios aquellas informaciones que la Agencia emite sobre el estado de tramitación de un procedimiento en curso³⁸², así como la posibilidad de consultar las notificaciones ya practicadas, de ver y verificar los pagos ya realizados o de acceder a la propia Cuenta Corriente Tributaria que permite el portal virtual de la AEAT.

Otra de las actuaciones que debe diferenciarse del ámbito de ambos deberes es la resolución de quejas y sugerencias que los obligados tributarios plantean a la Administración tributaria, y es que, a pesar de que su capacidad para detectar errores y mejorar el sistema sea indiscutible, no comparte ni los fundamentos ni los fines que inspiran la información y la asistencia. En este sentido, y aunque existan opiniones contrarias³⁸³, parece claro que tales actos no se encuentran propiamente destinados a

³⁸⁰ En el mismo sentido, véase DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 52 o ROZAS VALDÉS, J. A.: *Información y asistencia al contribuyente*, cit., pág. 14. No obstante, parece que la propia Administración tributaria mantiene la opinión contraria, y es que, sin ir más lejos, incluye los aplazamientos, fraccionamientos y compensaciones del pago como actuaciones de asistencia (al respecto, véase la *Carta de Servicios de la Agencia Tributaria del año 2006*, pág. 8 o las *Memorias de la Agencia Tributaria del año 2006*, pág. 59).

³⁸¹ Así consta en la STS de 20 de abril de 1992, la cual añade que “la notificación no es, por tanto, un requisito de validez, pero sí de eficacia del acto y sólo desde que ella se produce (*dies a quo*) comienza el cómputo de los plazos de los recursos procedentes”.

³⁸² En el mismo sentido se pronuncian DEL PASO BENGOA, J. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: *Derechos y garantías del contribuyente. (Comentarios a la Ley 1/1998)*, CISS, Valencia, 1998, pág. 86.

³⁸³ Entre otros, ROZAS señala que, a pesar de que los rasgos peculiares de la resolución de quejas y sugerencias tributarias “la convierten en un quehacer administrativo distinto de la provisión de información y asistencia para el cumplimiento de obligaciones y el ejercicio de deberes”, forma parte,

transmitir conocimientos o a ayudar a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones ni en el ejercicio de sus derechos, aunque ello no impide que las iniciativas para informar o facilitar su presentación sí que puedan ser incluidas. Así, como se desprende del artículo 34.1.p) de la LGT, su presentación es un derecho tributario legalmente reconocido, por lo que, como tal, puede ser objeto de su prestación³⁸⁴.

La colaboración social es otra de las grandes figuras que plantea similitudes con los deberes de información y asistencia, pues su existencia también responde a la necesidad de paliar la presión fiscal indirecta y de garantizar la eficacia del sistema. Sin embargo, su prestación no corre a cargo de la Administración, sino que se lleva a cabo por un conjunto de entidades públicas o privadas (o parte de sus miembros) que, a pesar de colaborar con la Agencia para facilitar la gestión de los tributos, no forman parte de la misma. Además, como señalan DELGADO y OLIVER, los fundamentos jurídicos que justifican ambas figuras tampoco son plenamente coincidentes³⁸⁵, y es que, a pesar de que compartan el de la eficacia en la actividad administrativa (art. 103 CE), los deberes de información y asistencia también encuentran su origen en otros principios que no tienen ninguna relación con la colaboración social (como son, entre otros, el principio democrático, el que configura la Administración al servicio de los ciudadanos, el de igualdad o, en el caso del deber de información, el principio de seguridad jurídica)³⁸⁶.

Una prueba más de su no pertenencia al ámbito objetivo de los mencionados deberes es que, si bien la prestación de éstos se configura (en principio) como una obligación jurídica de la Administración, la materialización de la colaboración social es de carácter voluntario, del mismo modo que avala su diferenciación la nueva sistemática por la que ha optado la nueva LGT. En este sentido, como ya se ha apuntado, la LGT ha regulado ambas figuras de forma separada, acabando ya no sólo con su previsión dentro de un mismo precepto (lo cual ocurría en el artículo 96 de la LGT de 1963), sino dedicándoles incluso secciones independientes.

Las siguientes figuras tributarias que deben ser diferenciadas son las exigencias que establece el artículo 9 de la LGT en relación con la elaboración de las Leyes y reglamentos que contengan normas tributarias, las cuales consisten en la obligación de mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes y en contener una relación completa de las normas que derogan y de la nueva redacción que ofrecen en el caso de que las modifiquen. Así, y aunque dichos requerimientos

junto a las actuaciones de asistencia, del concepto del deber información. (ROZAS VALDÉS, J. A.: *Información y asistencia al contribuyente*, cit., págs. 318-320).

³⁸⁴ Sin ir más lejos, recuérdese que el apartado d) del artículo 4 del RD 208/1996 señalaba expresamente como funciones de atención al ciudadano la “recepción de las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos, o por los propios empleados públicos para mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público, simplificar trámites o suprimir los que sean innecesarios, o cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración General del Estado y con las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma”, del mismo modo que el apartado e) incluía la “recepción de las quejas y reclamaciones de los ciudadanos por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación irregular que observen en el funcionamiento de las dependencias administrativas”.

³⁸⁵ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 60.

³⁸⁶ Para un mayor análisis de la colaboración social (especialmente de su actuación electrónica), véase *infra* el apartado 10.2.15.4 *La permisión de la actuación electrónica de terceros representantes y, especialmente, de la colaboración social* de la presente parte.

también vayan dirigidos a la persecución de la máxima seguridad jurídica, constituyen más bien un requerimiento de técnica legislativa que un mecanismo para informar a los obligados tributarios de sus derechos y obligaciones, lo mismo que ocurre en relación con la obligación de publicación de la normativa en los Boletines y Diarios Oficiales derivada de la proclamación del Estado de Derecho (art. 1 CE), del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y del artículo 2.1 del Código Civil³⁸⁷. En este sentido, y aunque es obvio que ambas obligaciones también contribuyen a que los ciudadanos conozcan la normativa, su auténtica finalidad no es otra que la de permitir que las normas desplieguen sus efectos, y es que el aseguramiento del conocimiento efectivo del ordenamiento por parte de la ciudadanía depende, en todo caso, de las posteriores actuaciones de información³⁸⁸.

Tampoco pueden concebirse como parte de los deberes de información y asistencia las disposiciones interpretativas o aclaratorias de la normativa tributaria dictadas exclusivamente por el Ministro de Hacienda, cuyo contenido es de obligado seguimiento para todos los órganos de la Administración tributaria (artículo 12.3 de la LGT). Así, y a pesar de que se publiquen oficialmente en el boletín que les corresponda para difundir su conocimiento, su elaboración no implica ningún tipo de modificación del ordenamiento jurídico, sino que, como señala PÉREZ, establecen simplemente el “sentido o interpretación que el Ministerio de Hacienda da a los preceptos que, según su juicio, precisan de este tipo de aclaración”³⁸⁹. De todos modos, y aunque su elaboración pueda ayudar a incrementar la seguridad jurídica, no debe olvidarse que su principal finalidad es la de unificar la interpretación de la normativa y no la simplificación de las actuaciones de los obligados tributarios, por lo que, a pesar de que puedan ser objeto de alguna actuación de información (como lo pueden ser las leyes o los reglamentos) sus destinatarios son únicamente los órganos de la Administración tributaria³⁹⁰.

³⁸⁷ Dicho precepto señala que “las leyes entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en el Boletín Oficial del Estado, si en ellas no se dispone otra cosa”, el cual es de aplicación supletoria en el ámbito tributario (ya que forma parte del Derecho común) de acuerdo con el artículo 7.2 de la LGT (aplicación que tiene lugar en este caso dada la inexistencia de normativa tributaria al respecto).

³⁸⁸ En este sentido se pronuncia BARQUERO, quien señala que “la publicidad normativa y la de los actos de poder público constituyen piezas esenciales del Estado de Derecho. Los instrumentos informativos constituyen un refuerzo o complemento de esta publicidad formal. Un refuerzo que, ante la creciente complejidad de la sociedad y de los sistemas normativos, se ha convertido en imprescindible para asegurar la posibilidad de un conocimiento efectivo de las normas, y que contribuye de esa manera a restringir o paliar los efectos del denostado principio de que la ignorancia del derecho no exime de su cumplimiento”. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 34).

³⁸⁹ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, cit., págs. 92 y 110. Para un mayor desarrollo de dichas actuaciones, véase, entre otros, CAZORLA, E. M.: *Las disposiciones interpretativas*, en “Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma”, t. I, IEF, Madrid, 1991; y VILLAR ESCURRA, M.: *Las disposiciones interpretativas aclaratorias en el Derecho Tributario*, CT, nº 77, 1996.

³⁹⁰ En este punto, resulta adecuado realizar una breve distinción entre dichas figuras y la contestación a las consultas tributarias escritas, ya que, a pesar de sus aparentes similitudes (como es el hecho de que en ambos casos la Administración hace pública su interpretación de la normativa), estas últimas sí que forman parte del deber de información. Como señala ZORNOZA, esta diferencia se justifica en la diversidad de las características de ambas interpretaciones, y es que, si bien las primeras son una declaración abstracta del alcance y el sentido de una norma (es decir, una aclaración de su contenido ante una constelación de casos), las segundas determinan su aplicación (su sentido y alcance) ante unos hechos concretos (los consultados). (ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Interpretación administrativa y consulta tributaria (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria)*, REDF, nº 47-48, 1985, pág. 472). Así pues, se trata de actuaciones aparentemente similares pero sustancialmente diferentes, puesto que, si bien las primeras persiguen la homogeneidad de la aplicación de la normativa

Lo mismo ocurre en relación con las circulares, las cuales, como señalan DELGADO y OLIVER, no son más que disposiciones puramente internas dictadas en uso del principio jerárquico o de organización de los servicios que suelen proceder de centros directivos distintos del propio Ministerio (Secretaría General de Hacienda, Dirección General de Tributos, etc.)³⁹¹. Sin embargo, y aunque también se encuentren circulares de carácter organizativo, las que plantean similitudes con los deberes de información y asistencia son las que establecen criterios de aplicación de la normativa con el fin de unificar la actuación de todos los órganos con competencia territorial, algunas de las cuales, a pesar de que no exista la obligación concreta de su publicación, suelen aparecer incluso en el Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda. Así, igual que en el caso anterior, no van encaminadas a fomentar el conocimiento de los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones, sino simplemente a reforzar la seguridad jurídica y a garantizar la homogenización de los criterios de la Administración³⁹².

Finalmente, la última de las figuras que debe distinguirse de los deberes de información y asistencia es la del asesoramiento fiscal, cuyo objetivo fundamental consiste en señalar las opciones tributarias más beneficiosas para el obligado tributario e incluso en realizar funciones de planificación fiscal. Consecuentemente, no parece que sea necesario incidir mucho para ver que no queda abarcada por los deberes de información y asistencia, y es que es evidente que ni está destinada a difundir la normativa tributaria o su interpretación administrativa en relación con los derechos y obligaciones de los obligados tributarios ni a facilitar su ejercicio o cumplimiento. Simplemente, consiste en aconsejar a los sujetos sobre qué medida o comportamiento de los legalmente admisibles es la que se adapta mejor a sus intereses, algo que queda fuera claramente del ámbito de los deberes. Así, como señala RUÍZ, su establecimiento no significa que “la Administración tributaria deba desempeñar el papel de un asesor del sujeto pasivo, ilustrándole sobre la forma más adecuada de conseguir las mayores ventajas de los beneficios establecidos por el ordenamiento, o que deba cumplir materialmente los deberes impuestos a cargo de dicho sujeto”³⁹³.

por parte de los órganos de la Administración tributaria, las segundas van dirigidas a aumentar la seguridad jurídica de los obligados tributarios y a asistirles en su actuación. En el mismo sentido se pronuncia la STS de 10 de febrero de 2001, donde consta que las consultas tributarias “son instrumentos de colaboración de la Administración con los contribuyentes, pero no elementos determinantes del ejercicio de la potestad reglamentaria o interpretativa que las leyes puedan reconocer”. Para un mayor desarrollo de dichas figuras, véase *infra* el apartado 9.1.3 *La contestación a las consultas tributarias escritas* de la presente parte.

³⁹¹ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 63.

³⁹² Para un mayor estudio tanto de las circulares como de las disposiciones interpretativas, véase, entre otros, MORESTE SARRIÓN, J. V.: *Las circulares normativas de la Administración pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002; y SOLÉ ESTADELLA, J.: *Circulares e instrucciones*, CT, nº 75, 1995.

³⁹³ RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, cit., pág. 349. En la misma línea se pronuncia BARQUERO, quien entiende que el interés tutelado por la normativa al respecto en relación con los obligados tributarios “es el derecho al conocimiento de aquella información que es precisa para poder cumplir sus obligaciones o ejercer sus derechos, así como para estar en condiciones de realizar una planificación, en la medida de lo posible, fiable, no el derecho a una ‘planificación fiscal óptima’”, por lo que el deber de información únicamente alcanzará “aquellos datos (de hecho o derecho) sin cuyo conocimiento el ciudadano se encontraría en una situación de incertidumbre con vistas al cumplimiento de sus obligaciones tributarias presentes o futuras, al ejercicio de sus derechos o a la adopción de determinadas decisiones económicas o personales”. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 34). En igual sentido,

Además, como resalta RAMALLO, “cabe razonablemente pensar que la información y asesoramiento dado por la Administración siempre será de la opción que, siendo correcta, le sea a su vez más beneficiosa a ella; no la más favorable a los intereses del particular, pudiendo incluso inducirle a un comportamiento que pueda disminuir sus derechos (por ejemplo en materia de plazos) o que afecte negativamente a sus intereses económicos”³⁹⁴. Y es que, como añade FENELLÓS, los deberes aquí mencionados no pueden llegar al extremo “de pretender que la Administración se convierta en asesora y representante de intereses particulares, sino que debe encauzar al ciudadano en su obrar a través del agitado mar del ordenamiento tributario material y procedimental, dejando a éste la decisión libre de cómo cumplir con sus obligaciones fiscales”³⁹⁵.

Sin embargo, no debe obviarse que la inclusión del asesoramiento como parte de la actividad de la AEAT ha sido un tema planteado en el propio debate parlamentario, y es que, como señalan DELGADO y OLIVER, “la Administración Tributaria estaría perfectamente legitimada para realizar este tipo de actividad prestacional, en el marco del art. 103 de la CE, que establece que la Administración Pública se encuentra al servicio de los ciudadanos”³⁹⁶. Así lo demuestra el artículo 11.2 del Anteproyecto de la LDGC, de 28 de octubre de 1996, donde se establecía que “cuando las normas tributarias establezcan expresamente la posibilidad de optar entre regímenes tributarios alternativos, el contribuyente tendrá derecho a que la Administración tributaria le informe sobre las consecuencias fiscales que se deriven de cada una de ellos”, o, más explícitamente, la enmienda nº 156 al Proyecto de la Ley 1/1998 propuesta por el Grupo Parlamentario de Izquierda Unida. En ella, se proponía establecer el derecho de los ciudadanos a ser asesorados gratuitamente por la Administración en caso de carecer de medios económicos suficientes, actuación que, con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, vendría incorporada como parte de la actividad informativa de la AEAT. En relación con la misma, el Grupo Mixto del Senado presentó la enmienda nº 23 al mismo Proyecto de Ley, la cual proponía incluso una nueva Disposición adicional que previera que “en el plazo de seis meses a contar desde la publicación de la presente Ley en el Boletín Oficial del Estado, el Gobierno remitiera a las Cortes un proyecto de ley sobre asesoramiento gratuito a los contribuyentes”.

De todos modos, cierto es que no prosperó ninguna de dichas propuestas, aunque no sería desubicado sino incluso deseable que la Ley previera la posibilidad de ofrecer asesoramiento gratuito a aquellos obligados tributarios menos favorecidos económicamente (de forma similar a lo que ocurre en la Administración de Justicia). De hecho, a fin de cuentas, no sería más que una medida para fomentar la igualdad y la

aunque en relación con los artículos 2.h) y 7.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, la STSJ de Madrid de 30 de marzo de 1995 señaló que “no se puede pretender que ésta (la Inspección) se convierta en asesor del contribuyente, aconsejando a éste sobre cuál es la conducta más conveniente para sus intereses, pues el concepto de intereses del contribuyente trasciende de los efectos más o menos perjudiciales que de un modo inmediato se deriven de una opción tributaria”.

³⁹⁴ RAMALLO MASSANET, J.: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 42. No obstante, MATA y NEBOT se pronuncian en opinión contraria, apuntando precisamente que “cabe entender que la Administración siempre debería informar y asistir en la opción que, siendo correcta, sea la más beneficiosa para el contribuyente y no para la Administración”. (MATA RODRÍGUEZ, M. y NEBOT FUREST, V.: *Información y asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*, QF, nº 1, 2001, pág. 11).

³⁹⁵ FENELLÓS PUIGSERVER, V.: *El Estatuto del Contribuyente*, cit., págs. 69 y 70.

³⁹⁶ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 67.

justicia del sistema tributario, así como una medida para garantizar el máximo respeto de los derechos de los obligados³⁹⁷.

8. Clasificación de las actuaciones de información y asistencia

Después haber analizado y concretado el concepto de los deberes de información y asistencia y de haber estudiado sus fundamentos, procede entrar a valorar las diferentes actuaciones que los componen y que sirven como instrumentos para su materialización. Sin embargo, antes debe delimitarse el orden y la clasificación que se seguirá para su análisis, y es que, con base en los distintos aspectos y características de las actuaciones ya expresamente enumeradas, pueden elaborarse diferentes propuestas de catalogación.

No obstante, resulta innecesario recordar que la primera distinción básica que se realizará será entre las actuaciones que componen el deber de información y las que configuran el de asistencia, pues, a pesar de que algunas veces se regulen de forma conjunta, ha quedado demostrado que son dos obligaciones independientes. Así, el primer criterio clasificador será en función de si las actuaciones van dirigidas a dar a conocer a los obligados tributarios la regulación de sus derechos y obligaciones y la interpretación que de la misma hace la Administración o si están encaminadas a ayudarles en su ejercicio o cumplimiento, a partir de lo que se aplicarán el resto de criterios que se detallan a continuación.

8.1. En función del contenido

Además de la función que persigue el contenido de las diferentes actuaciones (lo cual ya determinará de por sí si son de información o asistencia), puede servir como criterio de clasificación el hecho de que sea genérico o personalizado, y es que, como se ha visto, puede ser de interés general o hacer referencia a la situación tributaria de un obligado tributario en particular³⁹⁸. A su vez, este último puede diferenciarse en función de si es relativo o no al curso de un procedimiento, de la misma forma que, en el caso de las actuaciones de información, podrá versar sobre derechos y obligaciones actuales o futuras.

³⁹⁷ En la misma línea se pronuncian DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 67; mientras que FENELLÓS defiende la opinión contraria señalando que no parece conveniente “generalizar la figura del ‘asesor de oficio’, sufragado con fondos públicos, sobre todo si se evoluciona hacia esa simplificación apuntada y el esfuerzo de la Administración Pública sigue el camino indicado”. (FENELLÓS PUIGSERVER, V.: *El Estatuto del Contribuyente*, cit., págs. 76 y 77).

³⁹⁸ En relación con el deber de información, el análisis que realizó la OCDE sobre los derechos y deberes de los obligados tributarios en sus Estados miembros adoptó dicha distinción, diferenciando así entre la información de carácter divulgativo (donde incluía las guías explicativas del funcionamiento del sistema tributario o la difusión de los beneficios fiscales) y la de carácter particular (como las consultas formalizadas por escrito o la que suministran los servicios de atención telefónica). (*Taxpayers' rights and obligations. A survey of the legal situation in OECD countries*, París, 1990, pág. 71). De igual modo, algunos autores también la han utilizado pero bajo diferentes nombres, como hace CABALLO al hablar de oferta y demanda de información (CABALLO MINGO, G.: *La información y la asistencia tributaria*, HPECA, nº 2, 1995, págs. 52 y 53) o CARVAJO y PRATS, al distinguir entre la información colectiva y la individual (CARVAJO VASCO, D. y PRATS MÁÑEZ, F.: *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, Praxis, Barcelona, 1998, pág. 117).

Sin embargo, téngase en cuenta que una misma actuación pueda incluirse en varias o incluso en todas estas categorías, como es el caso, por ejemplo, de los servicios de información de las Delegaciones y Administraciones³⁹⁹.

8.2. En función de los destinatarios

Otro de los criterios que puede seguirse para clasificar las actuaciones de información y asistencia es en función de los destinatarios, es decir, con base en si se dirigen a un sujeto en concreto o a la totalidad de obligados tributarios (o, cuanto menos, una parte significativa). Así, y a pesar de que pudiera parecer una reiteración del criterio anterior, la información particular no siempre se dirigirá a un sujeto específico ni la general irá destinada a una pluralidad de obligados, y es que, citado de nuevo el ejemplo de los servicios de información de las Delegaciones y Administraciones tributarias, hay actuaciones destinadas a un único ciudadano en las que nada impide que su contenido sea general⁴⁰⁰. Asimismo, y de forma contraria, entre las obligaciones de publicación que impone el artículo 86 de la LGT, se encuentra la de las contestaciones a consultas tributarias escritas, por lo que, si bien su contenido es claramente particular, su destinatario será general.

8.3. En función de la forma de iniciación

También podría adoptarse como base para la clasificación de las diferentes actuaciones su modalidad de iniciación, y es que, como se desprende a simple vista, mientras que algunas se llevan a cabo de oficio, otras precisan de su solicitud a instancia de parte. No obstante, obsérvese que esto no implica la imposibilidad de reclamar las primeras a través del mecanismo previsto en caso de no prestación (la reclamación de inactividad de la Administración), sino que, como se verá en su correspondiente análisis, su presentación es ajena a tal cuestión⁴⁰¹.

De todos modos, es importante recordar que la “forma de iniciación” hace referencia al momento en el que se materializan las concretas previsiones normativas que se establecen en cada actuación y no al instante en el que se recibe la concreta información o asistencia, ya que en algunas actuaciones de ambos deberes dichos supuestos se encuentran diferidos. Así, como ocurre en las publicaciones, en la facilitación del acceso a las bases informatizadas donde constan los criterios administrativos o en la puesta a disposición de programas de ayuda para la elaboración de declaraciones, es la Administración quien realiza su prestación de oficio, aunque su posterior beneficio o recepción depende exclusivamente de la voluntad y de la actuación de los obligados tributarios⁴⁰².

³⁹⁹ Al respecto, véase *infra* el apartado 9.1.2.5.1 *La actuación de los Servicios de Información de las Delegaciones y Administraciones tributarias* de la presente parte.

⁴⁰⁰ A modo de ejemplo, y como se verá con mayor detalle en el apartado 9.1.2.5.1 *La actuación de los Servicios de Información de las Delegaciones y Administraciones tributarias* de la presente parte, nada impide que un ciudadano solicite a los mencionados servicios información sobre los trámites y requisitos para realizar una determinada actuación tributaria, la cual, de acuerdo con el artículo 2.1 del RD 208/1996, es de carácter claramente generalizado.

⁴⁰¹ Para consultar dicho análisis, véase *infra* el apartado 8.1 *La reclamación de la prestación de los deberes en caso de inactividad* de la siguiente parte.

⁴⁰² Es importante dicha aclaración porque, en el fondo, todas las actuaciones requieren una actuación previa de la Administración aunque sólo sea para organizar los servicios de información o asistencia competentes, pero no todas consisten exclusivamente en ello ni prescinden de la actividad administrativa

Por último, téngase en cuenta que nada impedirá la existencia de actuaciones que admitan ambos tipos de formas de iniciación, como ocurre en el caso de la confección de borradores de declaración.

8.4. En función de las vías

Otro de los criterios para clasificar las diferentes actuaciones de información o asistencia es en función de las vías a través de las cuales se materializa su cumplimiento, pudiéndose distinguir así entre las que se prestan de forma presencial, a través de la vía postal, mediante publicaciones escritas y a través de la vía electrónica (la cual, por su parte, engloba la de los medios de comunicación electrónicos -radio y televisión-, la telefónica y la de Internet)⁴⁰³. Asimismo, dentro de dichos canales, pueden distinguirse los diferentes instrumentos que se utilizan (como los sistemas de telefonía fija, los de telefonía móvil, el fax, los diferentes dispositivos con conexión a Internet, etc.), aunque, igual que en el caso de las vías, no se trata de criterios excluyentes (ya que una misma actuación puede materializarse por varias vías y por diversos medios).

Y, a su vez, podría detallarse aún más dicha distinción clasificando las actuaciones en función de su soporte, diferenciando así las que se prestan de forma oral o escrita y, en este último caso, las que se encuentran en soporte papel o digital. Sin embargo, igual que en el caso anterior, serán muchas las actuaciones que encontrarán cabida en más de una opción.

8.5. En función del tiempo

Como también se ha observado, la prestación de los deberes de información y asistencia puede tener lugar en todo el ámbito de la actividad administrativa, ya sea en cualquier procedimiento tributario o incluso de forma independiente a su existencia. De este modo, otra posible clasificación es en función de si se prestan o no en el seno de un procedimiento, concretando, si es el caso, el procedimiento en cuestión y si se prestan al inicio, durante o al final de su tramitación. Asimismo, las que quedan fuera de dicha categoría podrían distinguirse, al mismo tiempo, en función de si su prestación es permanente o temporal.

en el momento de su concreta recepción. Así, por ejemplo, la elaboración de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos dependerá de previa puesta a disposición del servicio competente y será de solicitud voluntaria por los obligados, pero el cumplimiento de lo que la normativa prevé como actuación (su confección y emisión) no podrá llevarse a cabo de forma autónoma sino que implicará la actuación de la Administración.

⁴⁰³ Algunos autores, como DELGADO y OLIVER, han apostado por hacer dicha distinción en función de los medios utilizados para la prestación del deber en lugar de las vías, incluyendo, asimismo (aunque en principio de trate de clasificaciones independientes), los distintos soportes utilizados como una categoría más. Así, han adoptado la siguiente clasificación: la información prestada de forma oral, la asistencia prestada en las propias dependencias de la Administración Tributaria, las actuaciones prestadas en soporte papel, aquellas suministradas en soporte informático, las transmitidas a través de los medios de comunicación, las suministradas por teléfonos fijos, las facilitadas mediante teléfonos móviles y las accesibles a través de Internet (si bien es cierto que, más que un medio en sí, Internet es una vía o un canal). (DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 77).

8.6. En función de sus efectos

Finalmente, la última de las diferencias relevantes entre las actuaciones de información y asistencia que puede operar como criterio de clasificación es en relación con sus efectos, tanto con los que tienen lugar en los supuestos de cumplimiento correcto como con los que derivan en caso de inactividad. Por su parte, los que se desprenden de su cumplimiento incorrecto resultan aquí irrelevantes, pues, del mismo modo que todas las actuaciones darán lugar a la correspondiente exoneración de responsabilidad por infracción tributaria si se actúa conforme a su contenido, también procederá siempre la exigencia de la oportuna responsabilidad patrimonial administrativa para indemnizar los daños y perjuicios que hubieran podido causar.

Así pues, con base en dichas consecuencias jurídicas, pueden derivarse las siguientes clasificaciones:

En primer lugar, se pueden distinguir las actuaciones en las su contenido desplegará efectos vinculantes para la Administración y las que no, ya que, como se verá, los obligados tributarios nunca tendrán la obligación de seguimiento.

Una segunda propuesta es en función de si pueden dar lugar a la exigencia de responsabilidad patrimonial administrativa por los daños y perjuicios que hubiera generado su incumplimiento, y es que, si bien en los casos de cumplimiento incorrecto su procedencia es clara, aquí sólo podrá reclamarse si la Administración tiene expresamente reconocida la concreta obligación de prestación.

Y la tercera de las posibles clasificaciones en relación con sus efectos se configura dependiendo de si es posible exigir las diferentes actuaciones en caso de inactividad, lo cual, como se verá, también procederá únicamente en los supuestos donde se halle prevista la concreta obligación de actuación por parte de la Administración. Por ello, tanto dicha clasificación como la anterior podrían aglutinarse en una sola, la cual sería en función de si existe la concreta obligación de prestación o, dicho de otro modo, el correspondiente derecho de los ciudadanos a su recepción.

Finalmente, debe señalarse que la ordenación por la que se ha apostado en el presente trabajo a la hora de enumerar y analizar las diferentes actuaciones se basa en una primera distinción entre las relativas al deber de información y las que pertenecen al deber de asistencia, diferenciando, a su vez, las que señala expresamente la normativa como tales y las que resultan simplemente susceptibles de inclusión. No obstante, se valorarán en cada caso los distintos aspectos aquí apuntados para tener un estudio íntegro de las mismas y para poder proseguir con el análisis jurídico completo de los deberes de información y asistencia en general. Así pues, procede iniciar su análisis empezando con las actuaciones de información.

9. Actuaciones que conforman el deber de información

Como se acaba de ver, procede continuar el estudio de los deberes de información y asistencia especificando las diferentes actuaciones por las que pueden materializarse, y es que, a pesar de que sea posible deducir una serie de características generales en cada deber, su contenido es de carácter poliédrico. En este sentido, el cumplimiento de ambos se lleva a cabo a través de un conjunto de instrumentos que coinciden en algunos

aspectos fundamentales pero que difieren en gran medida, los cuales han sido concretados específicamente por la normativa pero únicamente en parte. Por ello, su enumeración y estudio resulta totalmente imprescindible para proseguir con el análisis jurídico propuesto, y es que es precisamente a partir de los mismos que se debe elaborar.

Así, como también se ha señalado, su examen se realizará de forma separada para cada uno de los deberes, adoptando como criterio para su clasificación el hecho de si se encuentran normativamente catalogadas o no como instrumentos de información o asistencia.

9.1. Actuaciones expresamente previstas por la normativa como parte del deber de información

Los textos normativos que actualmente enumeran de forma no exhaustiva las actuaciones que forman parte del deber de información son la LGT (artículo 85.2 y, de forma indirecta, los artículos 90 y 147.2) y el RD 1065/2007 (artículos 63 a 76); si bien, a diferencia de este último, la LGT las concreta junto a las de asistencia sin distinguir las a pertenecen a cada deber. No obstante, tanto por sus propias características como por la específica diferenciación que hace el RD 1065/2007, pueden señalarse como parte de este grupo las actuaciones que se detallan a continuación: la publicación de textos actualizados de las normas tributarias, la de las contestaciones a consultas tributarias escritas y de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos de mayor trascendencia repercusión, las comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria, las contestaciones a consultas escritas, la elaboración de acuerdos previos de valoración, las actuaciones de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, el suministro de información por parte de la Inspección de Tributos al inicio de las actuaciones inspectoras y la emisión de certificados tributarios.

Sin embargo, antes de entrar en su análisis, procede hacer tres observaciones generales a las previsiones mencionadas, destacando, en primer lugar, el carácter imperativo del artículo 85.2 de la LGT. Así, el mencionado precepto señala que la actividad de información y asistencia “se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones”, por lo que, como señalan CARVAJO y PRATS, parece que su prestación tendrá carácter obligatorio y no potestativo para la Administración⁴⁰⁴. Asimismo, como añaden, la precisión “entre otras” deja claro que la lista de las actuaciones señaladas no agota el contenido de los deberes de información y asistencia, por lo que, como se apuntaba, se acepta implícitamente la existencia de otras por las que también se podrán materializar. Precisamente, éste es el caso de la tercera observación al respecto, y es que, sin ir más lejos, el RD 1065/2007 ha introducido inéditamente la emisión de certificados tributarios como supuesto de prestación del deber de información.

Realizadas dichas consideraciones, y siguiendo el orden de enumeración establecido tanto en la LGT como en el RD 1065/2007, procede iniciar su estudio específico empezando por las publicaciones.

⁴⁰⁴ CARBAJO VASCO, D. y PRATS MAÑEZ, F.: *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, cit., pág. 116.

9.1.1. Las publicaciones

A pesar de que el artículo 63 del RD 1065/2007 incluya las publicaciones dentro del grupo específico “actuaciones de información” (donde aglutina sólo algunos de los instrumentos que especifica como parte del deber), el artículo 85.2.a) de la LGT empieza enumerando las distintas posibilidades contemplándolas de forma independiente, por lo que la primera de las actuaciones por las que puede cumplirse el deber de información es la difusión de los textos actualizados de las normas tributarias, de la doctrina administrativa de mayor trascendencia y, como añade el artículo 86.2, de las contestaciones a consultas tributarias escritas de mayor repercusión. Así pues, esta labor tiene tres objetos claramente diferenciados pero orientados hacia una misma finalidad, la cual consiste en facilitar el conocimiento de la normativa tributaria y de los criterios administrativos para su aplicación⁴⁰⁵.

9.1.1.1. La publicación de los textos normativos actualizados y de la relación de las nuevas disposiciones

Por lo que respecta a las publicaciones relativas a la normativa tributaria, el artículo 86 de la LGT señala, en primer lugar, que el Ministerio de Hacienda “difundirá por cualquier medio, durante el primer trimestre del año, los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho año”.

Así, puede observarse, ya de entrada, que para dar cumplimiento a dicha obligación de publicación deberán difundirse dos informaciones distintas: el texto de las leyes y reales decretos estatales que hayan sido modificados durante el año anterior y una relación de las disposiciones tributarias aprobadas durante el mismo período. No obstante, como ya se ha puesto de manifiesto en el apartado 7 de la presente parte, no debe confundirse dicho deber con la obligación de publicación de las normas en los correspondientes boletines oficiales para que puedan surtir efectos⁴⁰⁶.

Entrando a valorar el primer supuesto, queda claro que su principal finalidad es la de fomentar la seguridad jurídica, ya que no deja de ser una forma de facilitar el conocimiento de la normativa vigente. No obstante, sorprende la triple limitación que realiza la LGT en relación con su objeto, y es que, además reducirlo a las leyes y reales decretos, exige que se hayan modificado en el año precedente. Asimismo, y a diferencia del artículo 6.1 de la LDGC y del 63.1 del RD 1065/2007, requiere que dichos textos

⁴⁰⁵ En el mismo sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Comentarios al artículo 5, 6, 7, 8 y 27*, cit., págs. 45, 46 y 19. Asimismo, BARQUERO señala que dichos instrumentos, a pesar de ser heterogéneos, “sirven como complemento de la publicidad formal ordinaria de leyes y reglamentos, así como de algunos otros actos estatales (consultas o resoluciones económico-administrativas), con el fin de garantizar a los interesados la posibilidad de acceso a los mismos”. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 129).

⁴⁰⁶ En este sentido, las propias Resoluciones por las que se han publicado los textos normativos actualizados coinciden en señalar de forma expresa que “tienen un carácter meramente divulgativo e informativo de los textos que contienen, siendo la correspondiente publicación en el BOE de los textos originales y de las sucesivas modificaciones introducidas la que conlleva los efectos jurídicos de la publicidad”.

sean de carácter estatal, por lo que niega este plus de publicidad al resto de normativa reglamentaria y de desarrollo y toda la normativa autonómica⁴⁰⁷.

Sin embargo, teniendo en cuenta que el apartado 3 del mismo artículo 86 prevé que la Administración tributaria del Estado y las de las comunidades autónomas puedan convenir que tales publicaciones se realicen en las diferentes lenguas oficiales (además del hecho de que, en cuanto les es aplicable la LGT, dichas Administraciones también deben prestar los deberes de información y asistencia), no estaría de más que, como mínimo, pudieran acordaran de igual modo la respectiva publicación de su normativa, tal y como parecía desprenderse del artículo 6.1 de la LDGC⁴⁰⁸.

La misma cuestión se plantea en el caso del deber de publicar la relación de todas las disposiciones tributarias que se hubieran aprobado durante el año anterior, pues, además de no señalar si se limita a las de las leyes y reales decretos, tampoco queda claro si se reducen a las de ámbito estatal. No obstante, al referirse a “todas las disposiciones” sin realizar precisión alguna, parece que la relación exigida deberá hacer referencia a las nuevas disposiciones en su integridad, lo cual también puede desprenderse de la propia finalidad de dicha actuación. Además, como pone de manifiesto RAMALLO, parece que incluso deberán contenerse aquellas disposiciones que “habiendo sido aprobadas hayan sido, dentro del mismo ejercicio, derogadas o modificadas”⁴⁰⁹, haciendo referencia expresa, claro está, a dicha modificación o derogación.

De igual modo, como destacan DELGADO y OLIVER, también deberían incluirse aquellas disposiciones que, habiendo sido modificadas durante el año anterior, entraran en vigor en el 1 de enero del año en curso (lo cual es relativamente frecuente), así como aquellas que hubieran sido aprobadas, modificadas o derogadas en el primer trimestre del mismo (ya que, sin ir más lejos, podrían modificar o derogar las normas a las que se hace referencia). De este modo, se conseguiría “una publicación más actualizada, y dicha solución no es incompatible con el tenor literal del precepto, ya que las normas publicadas han sufrido alguna variación respecto de la vigente en el año precedente”⁴¹⁰.

⁴⁰⁷ Al respecto, el artículo 6.1 de la LDGC también hacía referencia a las leyes y reales decretos pero sin entrar a especificar su carácter estatal o autonómico, mientras que el artículo 63.1 del RD 1065/2007, que no contempla ninguna de las dos limitaciones, alude simplemente a “la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias”. No obstante, en relación con la LDGC, la discusión sobre si permitía o no la inclusión de las leyes y reales decretos autonómicos generó una gran polémica, pudiéndose encontrar así tanto opiniones favorables (véase, entre otros, BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Montecorvo-UAM, Madrid, 1999, págs. 300-302; o ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Información general y asistencia al contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, en “Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)”, Lex Nova, Madrid, 1998, pág. 135) como contrarias (como es el caso de PALAO TAOBADA, C.: *La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma*, REDF, nº 100, 1998, págs. 539 y ss.; o DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 83). De todos modos, y aunque la mayoría de autores defendieron la conveniencia de su extensión, lo cierto es que únicamente se procedió a la publicación de las leyes y reales decretos estatales.

⁴⁰⁸ En este sentido, el mencionado artículo señalaba que el Ministerio de Hacienda “acordará u ordenará” tal publicación, por lo que admitía tácitamente que pudiera llevarse a cabo de forma o no directa.

⁴⁰⁹ RAMALLO MASSANET, J. *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 51.

⁴¹⁰ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 84. En el mismo sentido se pronuncia BARQUERO, quien entiende que, de no ser así, se iría “en franca contradicción con el fin que persigue la norma”, ya que “más que seguridad, se promovería así la inseguridad”. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 131).

Sin embargo, cierto es que también aquí se ha entendido que la normativa exige únicamente la relación de las nuevas disposiciones relativas a las leyes y reglamentos estatales, limitándose, además, a su mera identificación (lo cual, como pone de manifiesto RUÍZ, tendrá una utilidad más que reducida “si se cumplen en realidad las previsiones del artículo 9 de la Ley”)⁴¹¹.

En consecuencia, teniendo en cuenta las restricciones de ambos tipos de publicaciones y su carácter anual, no es de extrañar que el Consejo de Estado haya señalado que su materialización no resulta suficiente para garantizar y facilitar el efectivo conocimiento de la regulación vigente, siendo así, cuanto menos, deseable la adición de un deber de confección de textos consolidados que posibilite “el conocimiento inmediato de las normas tributarias vigentes en cada momento a medida que resulten modificadas”⁴¹². En el mismo sentido se ha pronunciado IBÁÑEZ, quien señala que debe evitarse a toda costa la renuncia inadmisibles de elaborar tales textos refundidos alegando su carácter superfluo con base en la previsión de dicho instrumento divulgativo⁴¹³.

En cualquier caso, tampoco parece lógico que en el caso de la mencionada relación la LGT circunscriba su elaboración al Ministerio de Hacienda⁴¹⁴, y es que, teniendo en cuenta que los órganos correspondientes de las Administraciones autonómicas y locales también están sujetos al deber de dar una publicidad especial a sus respectivas normas vigentes⁴¹⁵, lo más razonable sería que, por lógica correspondencia con sus competencias, realizaran, a su vez, las relaciones pertinentes (y más teniendo en cuenta que, de conformidad con el artículo 63.4 del RD 1065/2007, “en el ámbito de competencias del Estado, las actuaciones de información tributaria corresponderán a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se refieran a cuestiones de su competencia, excepto cuando se refiera a cuestiones relativas a la aplicación de los tributos desarrolladas por otro órgano o entidad”).

Finalmente, debe destacarse que, a la hora de cumplir con el deber de publicación en los dos supuestos mencionados, ni la LGT ni el RD 1065/2007 especifican cómo deberá llevarse a cabo, pues sólo el artículo 86.4 de la LGT señala que podrán difundirse “por cualquier medio” y que, si es a través de Internet, su acceso será caso gratuito⁴¹⁶. Así pues, será el Ministerio de Hacienda el que decida en cada supuesto el canal que resulte más adecuado (lo que reduce, en cierta medida, la discrecionalidad en principio otorgada), del mismo modo que será él quien elija libremente la forma más conveniente

⁴¹¹ RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, cit., pág. 351.

⁴¹² Así lo ha mencionado en el *Dictamen sobre el Anteproyecto de la Ley General Tributaria*.

⁴¹³ IBÁÑEZ GARCÍA, I.: *Notas y referencias sobre el “Estatuto del Contribuyente”*, RCT, nº 176, 1997, pág. 38.

⁴¹⁴ En este punto, pueden hacerse extensivas las críticas que RAMALLO hacía al artículo 6.1 de la LDGC porque entendía que quien debía ordenar o acordar tales publicaciones no era el Ministerio sino el Ministro de Economía y Hacienda, aunque, si bien se ha adoptado dicha expresión como consecuencia de varias enmiendas parlamentarias, el mencionado precepto sigue sin ser lo suficientemente preciso. (RAMALLO MASSANET, J: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, en “Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 323).

⁴¹⁵ Véase, al respecto, el artículo 17.1 de la Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

⁴¹⁶ No obstante, deben recordarse aquí las previsiones que impiden la generación de cualquier discriminación de índole tecnológica, de modo que, tal y como señala el artículo 78.3 del RD 1065/2007 en relación con los servicios de asistencia, si la difusión de tales publicaciones se realiza a través de Internet, deberán habilitarse otras vías alternativas para quienes no tuvieran acceso a las TIC.

para su materialización⁴¹⁷. Sin embargo, es la Secretaría General Técnica del Ministerio la que en la práctica se encarga de tomar tales decisiones y de velar por su difusión efectiva, la cual se ha venido realizando a través de la adopción de Resoluciones publicadas en el Boletín del Ministerio de Hacienda (donde constan tanto los textos normativos actualizados como las oportunas relaciones de las nuevas disposiciones aprobadas).

Como resulta evidente, este modo de publicación ha sido ampliamente criticado, ya que, en lugar de conseguir el conocimiento general de la normativa actualizada, conlleva el desconocimiento por la inmensa mayoría de los ciudadanos y buena parte de los profesionales⁴¹⁸. Por ello, y por el más que habitual incumplimiento de los plazos de publicación⁴¹⁹, varios autores han puesto en entredicho la eficacia real de dichos instrumentos, y es que, a pesar de que el establecimiento de dichos límites temporales sea una medida para su fomento, la imprevisión de consecuencias en caso de incumplimiento y su limitada difusión debilitan, en gran medida, su principal razón de ser (la cual, para MATA y NEBOT, es la de “facilitar la toma de decisiones a los contribuyentes, con el previo conocimiento de criterios de la Administración”)⁴²⁰.

9.1.1.2. La publicación de las contestaciones a las consultas tributarias escritas

El segundo tipo de actuaciones que conforman dicha actividad de publicación son las difusiones de las contestaciones a consultas tributarias escritas de mayor trascendencia y repercusión, las cuales, como señala el artículo 86.2 de la LGT, también deben llevarse a cabo periódicamente a cargo del Ministerio de Hacienda. Así, además de tener que realizar su elaboración y de decidir la forma y los medios que resulten más adecuados, el mencionado Ministerio tendrá que valorar qué contestaciones son las que pueden considerarse de “mayor trascendencia y repercusión”, lo que, teniendo en cuenta la falta de especificaciones, podría comportar algunos problemas. En este sentido, como señalan DELGADO y OLIVER, “la Administración, como parte interesada, podría decidir no publicar aquellas contestaciones más favorables a los particulares, cuando, paradójicamente, podrían ser las de mayor trascendencia y repercusión”⁴²¹, aunque bien es cierto que actualmente esta problemática ha desaparecido.

⁴¹⁷ Al respecto, algunos autores, como FERNÁNDEZ, han señalado que tales publicaciones deberían revestir la forma de Orden ministerial interpretativa contemplada en el artículo 18 de la LGT, debiendo publicarse, en consecuencia, en el BOE. (FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., pág. 57). No obstante, como pone de manifiesto ROZAS, dicha consideración parece bastante excesiva, y es que, siempre que se indique que los mencionados textos dan razón al precepto aludido, su difusión a través de los servicios de publicación del Ministerio de Economía y Hacienda resultará en principio suficiente. (ROZAS VALDÉS, J. A.: *Información y asistencia al contribuyente*, cit., pág. 323).

⁴¹⁸ Entre otros, así lo señala BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 140.

⁴¹⁹ En relación con tales plazos, la LGT ha respetado los que establecía el artículo 6.1 de la LDGC, y es que, si bien en un principio el texto del Anteproyecto de la LGT no los recogía, se adoptaron finalmente las recomendaciones del Dictamen del Consejo de Estado. De todos modos, como también ponía de manifiesto en mencionado Dictamen, cierto es que la Administración no siempre los ha respetado, como demuestra la publicación de los textos actualizados del año 1999 (se realizó por la Resolución de 14 de abril del 2000) o la del año 2000 (que se llevó a cabo por la Resolución de 23 de julio de 2001).

⁴²⁰ MATA RODRÍGUEZ, M. y NEBOT FUREST, V.: *Información y asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*, cit., pág. 9.

⁴²¹ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., págs. 87 y 88.

Al respecto, la habilitación general para utilizar las nuevas técnicas en tales supuestos contemplada en el artículo 87.3 de la LGT ha comportado que, tanto en la web del propio Ministerio como en la de la Agencia Tributaria (que remite al portal virtual del Ministerio), se permita la libre consulta de la totalidad de las contestaciones de la DGT y de la DGCHT (tanto vinculantes como no vinculantes) emitidas a partir del año 1997, de modo que las TIC han acabado con la necesidad de realizar cualquier tipo de selección y han ampliado el objeto de tales publicaciones.

Asimismo, su uso ha posibilitado que la falta de concreción del plazo para su difusión y de su periodicidad no comporten ningún inconveniente (ya que las nuevas consultas se incorporan permanentemente tras su elaboración), aunque resulta del todo necesario un mayor desarrollo reglamentario en aras a garantizar su continua revisión y actualización (lo cual es totalmente imprescindible tanto a la hora de transmitir los criterios correctos –ya que la Administración puede cambiar de opinión al respecto– como para a clarificar los límites de la correspondiente exoneración de responsabilidad que pueden conllevar).

Finalmente, deben tenerse presentes los requisitos que establece el artículo 87.2 en relación con la publicación de las resoluciones económico-administrativas y que, por aplicación analógica, también parecen exigibles, pues el deber de eliminar cualquier dato de carácter personal que permita la identificación de las personas a las que afectan las diferentes publicaciones y el de suministrar los textos en su totalidad también resultan más que adecuados.

9.1.1.3. La publicación de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos

Al lado de la difusión de las consultas tributarias escritas, el artículo 86.2 de la LGT prevé la publicación de las resoluciones económico-administrativas que sean de mayor trascendencia y repercusión, las cuales también deberán realizarse de forma periódica e irán a cargo del Ministerio de Hacienda⁴²². Sin embargo, tampoco en este caso se detalla el medio, la forma, el procedimiento ni la periodicidad, del mismo modo que no se concreta lo que se entenderá por “mayor trascendencia y repercusión”. No obstante, a diferencia del supuesto anterior, esta indeterminación ha comportado algunos problemas, ya que, a pesar de que tanto el Ministerio como la Agencia ofrezcan el libre acceso a una base de datos donde se contienen diferentes resoluciones económico-administrativas, sólo se encuentran disponibles las del Tribunal Económico-Administrativo Central. Así, y aunque ambas webs también ofrecen la posibilidad de consultar la doctrina administrativa de los regímenes forales del País Vasco y Navarra⁴²³, dejan fuera las resoluciones del resto de Tribunales Económico-

⁴²² Al respecto, RAMALLO critica el objeto de dichas publicaciones entendiendo que deberían haberse incluido otros documentos (como los Dictámenes o Informes) que, a pesar de no tener carácter resolutivo, también fijan la posición de la Administración sobre una cuestión en concreto, por lo que incluyen generalmente argumentos que serán utilizados posteriormente en las correspondientes resoluciones administrativas. (RAMALLO MASSANET, J: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 52).

⁴²³ En relación con dicha posibilidad, debe destacarse que, en virtud del Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos sobre mejoras en la transparencia en el ámbito de la información económica y estadística proporcionada por el Gobierno, de 13 de enero de 2005, se asumió el compromiso de elaborar una web con toda la normativa tributaria correspondiente a Comunidades Autónomas y Entidades Locales, la cual estaba destinada a ofrecer una información legislativa homogénea y actualizada. Ésta ha sido elaborada de forma conjunta por la Dirección General de

Administrativos Regionales que pudieran ser de gran “trascendencia y repercusión” (si bien algunos autores han considerado que tales resoluciones quedan fuera del ámbito objetivo de publicación)⁴²⁴.

En cualquier caso, como pone de manifiesto BARQUERO, tanto la ausencia de selección de las diferentes resoluciones (que también tiene lugar en la publicación de las contestaciones a las consultas) como el suministro incompleto de las que sean de mayor relevancia hacen más que dudoso que, a través de la puesta a disposición de tales bases de datos, se dé cumplimiento efectivo al mencionado deber de publicación, el cual, en su opinión, se materializa realmente con las recopilaciones de las consultas más importantes sobre los distintos impuestos que publica (con más o menos periodicidad) la Dirección General de Tributos y con la publicación mensual de las Resoluciones del TEAC (si bien, a pesar de que así conste expresamente en su introducción, es evidente que también se elaboran sin ninguna selección de los textos más trascendentes y que siguen dejando fuera las resoluciones de los TEAR)⁴²⁵.

No obstante, cierto es que la falta de selección de las consultas y resoluciones señaladas no debe ser vista como un problema sino como un beneficio más que han aportado las TIC en este ámbito, y es que los diferentes sistemas de búsqueda específica que ofrecen simplifican, agilizan y perfeccionan el acceso a la información relevante. Asimismo, hacen posible superar la subjetividad de la Administración a la hora de decidir cuáles son los textos de mayor “trascendencia y repercusión”, permitiendo, a fin de cuentas, un fondo de datos mucho mayor. Por su parte, no debe olvidarse que las resoluciones de los TEAR pueden ser solicitadas expresamente por los interesados que lo deseen con base en el artículo 87.2 de la LGT, cuyo suministro, igual que el resto de publicaciones, deberá realizarse en su integridad y con la correspondiente supresión de cualquier referencia que pudiera afectar a la protección de los datos de carácter personal.

Así pues, nada impide que el acceso a las bases de datos informatizadas y la elaboración de las mencionadas compilaciones puedan concebirse conjuntamente como instrumentos para cumplir este deber de publicación, y es que, teniendo en cuenta la prohibición de generar cualquier discriminación de índole tecnológica y la búsqueda de la máxima difusión como principal finalidad, no resultan incompatibles sino del todo complementarios. Sin embargo, como ya se ha señalado en relación con las consultas, la obligación de revisar y actualizar permanentemente su contenido es una vital necesidad.

Por todo ello, puede concluirse finalmente que, además de los beneficios implícitos de la correcta prestación del deber de información, el objetivo de ambos tipos de publicaciones tiene una doble vertiente: la facilitación del conocimiento de los criterios interpretativos de la normativa tanto de la Administración como de los tribunales a los obligados tributarios y la disminución de la actividad administrativa (ya sea al evitar la

Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y la AEAT, aunque, además de toda la normativa de carácter tributario de las Comunidades Autónomas, territorios forales y Corporaciones Locales, se consideró adecuado que recogiera los acuerdos y convenios de colaboración celebrados entre tales entidades, la doctrina administrativa foral señalada y los órganos de participación, relación y de resolución de conflictos.

⁴²⁴ Entre otros, RUÍZ entiende que, a pesar de que “la Ley se refiere de forma genérica a las resoluciones económico-administrativas, parece lógico suponer que la publicación alcance solamente a las resoluciones del TEAC, no abarcando en consecuencia a los TTEEAARR”. (RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, cit., pág. 351).

⁴²⁵ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 149.

interposición de nuevas preguntas y consultas tributarias escritas, la petición individualizada de las mismas o la solicitud de las resoluciones que puedan resultar de interés).

9.1.2. Comunicaciones y actuaciones de información

El segundo tipo de actuaciones que enumera la LGT como instrumentos para materializar los deberes de información y asistencia (aunque obviamente forman parte del deber de información) son las “comunicaciones y actuaciones de información” (artículos 85.2.b) y 87), si bien, igual que en el caso de las publicaciones, el artículo 63 del RD 1065/2007 las agrupa hablando sólo de “actuaciones de información”⁴²⁶.

De las previsiones de los diferentes preceptos, parece desprenderse que, además de las comunicaciones, los instrumentos que componen dichas “actuaciones de información” son el deber de informar a los contribuyentes de los criterios administrativos para la aplicación de la normativa tributaria, la facilitación de la consulta a las bases de datos informatizadas donde se contienen dichos criterios, el deber de suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas y el deber de contestar las solicitudes de información tributaria; por lo que todas estas labores van dirigidas claramente hacia un objetivo común: la difusión de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa. Sin embargo, y aunque dicho objetivo también se encuentre presente en las publicaciones (motivo por el que el RD 1065/2007 las ha regulado de forma conjunta), se ha creído conveniente tratarlas de forma independiente porque, como se ha visto, también hay otros fines que justifican su existencia (como el conocimiento de la normativa tributaria vigente o el incremento de la seguridad jurídica), del mismo modo que, a diferencia de las comunicaciones, así lo ha entendido procedente la propia LGT.

Realizadas dichas puntualizaciones, procede entrar en el análisis de estas “actuaciones de información”, empezando por destacar su diferente naturaleza. Sin ir más lejos, unas se ven iniciadas de oficio y las otras a instancia de parte, de la misma forma que, a pesar de compartir la misma finalidad, los criterios administrativos que se difunden con las comunicaciones no son los generales para la aplicación de los tributos, sino únicamente los referidos a la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta. De igual modo, a diferencia de las otras actuaciones, ésta no viene establecida con carácter preceptivo, aunque, en el caso de la facilitación de la consulta de las bases de datos informatizadas, parece que se desprenden inéditamente unos deberes previos e ineludibles. Así, y aunque todos los supuestos requieren la precedente organización de los servicios correspondientes, ésta precisa, además, una previa actuación⁴²⁷.

⁴²⁶ Al respecto, debe destacarse que el artículo 7 de la LDGC hacía precisamente lo contrario, y es que enumeraba las mismas actuaciones que recoge el artículo 87 de la LGT bajo el título de “comunicaciones”. No obstante, cierto es que el cambio aportado por el RD 1065/2007 responde a una mejor coherencia, pues las comunicaciones son sólo una de estas medidas de información.

⁴²⁷ En este sentido, RAMALLO entiende que dicho instrumento informativo se compone de una serie de obligaciones cuyo objeto integra tanto un contenido positivo (acciones) como negativo (omisiones), detectando así un primer deber a organizar las mencionadas bases de datos, un segundo consistente en ponerlas a disposición de los obligados tributarios y un tercero encaminado a no impedir o dificultar su consulta. (RAMALLO MASSANET, J: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., pág. 704).

Sin embargo, no hay duda de que todos estos instrumentos comparten una misma esencia y de que su materialización se encomienda a la Administración tributaria, del mismo modo que todas coinciden en ser medidas informales (en el sentido de que, a pesar de que en ningún caso se establezca el cauce o procedimiento por el que deben llevarse a cabo, se desarrollan siempre al margen de un procedimiento formal)⁴²⁸. Eso también conlleva que los diferentes contenidos suministrados sólo tendrán efectos de mera información, por lo que, más allá de la correspondiente exoneración de responsabilidad contemplada en el artículo 179.2 de la LGT y la oportuna responsabilidad administrativa patrimonial, no desplegarán consecuencias jurídicas.

Finalmente, la última observación general que debe realizarse es en relación con su objeto, ya que, si bien en el caso de las solicitudes de información tributaria puede abarcar aquellos contenidos que resulten necesarios para el ejercicio de los deberes o el cumplimiento de los deberes de los obligados tributarios, no hay que olvidar que se encuentra limitado a los criterios administrativos para la aplicación de la normativa tributaria que existan en cada momento. Por ello, procede dejar claro que el cumplimiento de dichas actuaciones nunca implicará la adopción de nuevos criterios ni la obligación de trasladar a los servicios correspondientes las solicitudes correspondientes para que los emitan, aunque, como es lógico, esto será lo que ocurrirá de forma habitual.

Así pues, una vez vistas sus características generales, procede empezar su análisis detallado siguiendo el mismo orden de enumeración que utiliza el artículo 87 de la LGT.

9.1.2.1. El deber de informar a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria

El artículo 87.1 de la LGT empieza señalando que “la Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria”, para lo cual, como añade el apartado 3, podrá servirse de las “técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos”. Por su parte, el RD 1065/2007 poco más añade al respecto, concretando únicamente que el ejercicio de tales actuaciones tendrá los efectos de exoneración de responsabilidad previstos en el artículo 179.2.d) de la LGT y que, “en el ámbito de competencias del Estado, las actuaciones de información tributaria corresponderán a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se refieran a cuestiones de su competencia, excepto cuando se refiera a cuestiones relativas a la aplicación de los tributos desarrolladas por otro órgano o entidad” (apartados 3 y 4 del artículo 63).

Así pues, poco concreta la normativa en relación con sus características, aunque, teniendo en cuenta su esencia y el señalamiento expreso de las demás actuaciones, pueden derivarse algunas consideraciones. En este sentido, parece que tanto la elaboración como la difusión de los diferentes instrumentos que pueden dar cumplimiento a dicho deber vienen realizadas de oficio, de la misma forma que se

⁴²⁸ En igual sentido, véase BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 175. Sin embargo, en opinión de RAMALLO, se trata de medidas precisamente formales, si bien el concepto de “formalidad” que adopta el autor no parte de la forma en la que se llevan a cabo tales actuaciones sino en si se encuentran o no previstas en la Ley. (RAMALLO MASSANET, J: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., pág. 751).

desprende que los sujetos encargados de su cumplimiento serán, en principio, los de toda la Administración tributaria. Asimismo, por lo que respecta a su objeto, queda claro que serán los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, de modo que, en principio, se basarán en las disposiciones interpretativas o aclaratorias que elabora el Ministro de Hacienda (art. 12.3 de la LGT). Sin embargo, esto no impide que puedan incluirse aquellas actuaciones de difusión donde se da conocimiento de la normativa que resulta procedente o donde se informa de los plazos establecidos para el ejercicio de derechos o el cumplimiento de obligaciones, ya que, a fin de cuentas, la aplicación de los preceptos que regulan tales cuestiones no deja de ser una notoria interpretación.

En relación con este aspecto, es oportuno recordar el concepto de “criterio administrativo” aportado por la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, del Director general de la AEAT, donde se definía como la conducta uniforme que sigue la Administración en la aplicación de las normas jurídicas, ya se encuentre o no recogida en cualquier clase de documento (resoluciones, instrucciones, circulares, programas informáticos, etc.). Así, parece que el objeto de estas labores irá mucho más allá de las disposiciones interpretativas o aclaratorias del Ministro de Hacienda, aunque procede recalcar que nunca conllevará la obligación de dar respuesta a aquellas cuestiones en las aún no exista una opinión administrativa formada y que el deber de contestar a las solicitudes de información presentadas por los obligados tributarios está expresamente previsto como otra actuación de información.

Con base en todas estas consideraciones, parece, pues, que forman parte de dicho deber específico de información todas aquellas labores que, llevadas a cabo por cualquier medio, estén destinadas a dar conocimiento de la aplicación administrativa de la normativa, las cuales serán de carácter general, vendrán iniciadas de oficio y, por consiguiente, irán dirigidas a una pluralidad de destinatarios (ya sea a la totalidad de los obligados tributarios o a una parte sustancial)⁴²⁹. Así, y aunque su objeto pueda abarcar más información que la propiamente limitada a los criterios administrativos para la aplicación de la normativa tributaria, quedan incluidas las siguientes actividades:

- *La difusión de campañas de publicidad:* La cuenta publicitaria del sector público se encuentra encabezada por la del Ministerio de Economía y Hacienda y, aunque es cierto que la mayor parte de la misma está destinada al Tesoro Público, constituye una de las vías principales para informar a los obligados tributarios acerca de cuestiones puntuales relacionadas con algunos impuestos (como la apertura y finalización de plazos, la aparición de novedades normativas, etc.). No obstante, bien es cierto que dicho canal también se utiliza para otras finalidades independientes de dicha obligación específica pero incluidas en el deber general de información, como ocurre en aquellos casos donde se potencian los servicios de información y asistencia (comunicando, por ejemplo, los teléfonos de información disponibles o de la posibilidad de consultar las referencias catastrales mediante Internet) o donde se fomenta la concienciación acerca de la necesidad de cumplir las obligaciones tributarias (donde se pueden difundir

⁴²⁹ Por ello, como se señalaba, nada impide que tanto la facilitación de la consulta de las bases informatizadas donde se encuentren los criterios administrativos para la aplicación de la normativa tributaria, el envío de comunicaciones o incluso la publicación de las contestaciones a consultas tributarias y resoluciones de mayor relevancia, se incluyan como parte del mencionado deber, aunque, por respeto a la diferenciación que realiza la LGT, aquí se estudiarán de forma separada.

informaciones como los logros obtenidos contra el fraude fiscal o la destinación del dinero recaudado con el pago de los impuestos)⁴³⁰.

En relación con su difusión, que puede ser puntual o periódica, la Agencia se sirve de los principales medios de comunicación (prensa, radio y televisión), aunque, a pesar de que los que ofrecen un mayor rigor y entendimiento sean los escritos, utiliza mayoritariamente los de carácter audiovisual (ya que son los que tienen una mayor repercusión). Sin embargo, debe resaltarse el gran peligro que entraña la información aquí divulgada por cualquiera de los medios señalados, pues, teniendo en cuenta su gran impacto, es fácil que se convierta en mera propaganda partidista o que se destine a la mejora de la imagen de la Administración.

- *La elaboración de folletos informativos:* Dentro de dicha actividad se comprenden todas aquellas actuaciones realizadas por la Administración encaminadas a explicar y facilitar la aplicación del sistema tributario, ya sea informando de trámites específicos (como la solicitud, modificación y confirmación del borrador de la declaración del IRPF), dando a conocer un sistema de tributación concreto (como el sistema de módulos en el IRPF aplicado por sectores de actividad) o facilitando informaciones de carácter general (como una versión resumida de la Carta de Servicios de la Agencia). Por ello, mientras que en algunos casos el contenido será de carácter general y se dirigirá a un amplio colectivo de obligados o a su totalidad (como ocurre en los folletos que explican la confección de la declaración del IRPF), en otros será de índole más específica y se destinará únicamente a los sujetos que puedan resultar interesados (como pasa con los que informan sobre la normativa aplicable en los casos de discapacidad), si bien su difusión se realizará en todo caso a través del envío por correo ordinario o mediante la puesta a disposición en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria (ya sea en sus oficinas o en su portal virtual).

Probablemente, la elaboración más conocida de dichos folletos es el denominado calendario del contribuyente, el cual realiza la Agencia a principios de cada año informando de las fechas y plazos de las principales obligaciones tributarias estatales (periódicas y no periódicas) que tendrán lugar durante el ejercicio. Asimismo, recuerda las principales novedades normativas e indica, en relación con cada declaración, las diferentes posibilidades de presentación (en impreso, mediante soporte directamente legible por ordenador, por teleproceso o mediante Internet). Igual que la mayor parte del resto de folletos, el calendario del contribuyente se envía por correo ordinario y también se puede obtener en las oficinas de las Delegaciones y Administraciones de la Agencia o a través de la sede electrónica de la AEAT.

Sin embargo, debe destacarse que, además, dicha web permite la confección de un calendario interactivo personalizado, cuya elaboración se genera de forma automática después de que los sujetos elijan uno de los perfiles y subperfiles que ofrece la propia aplicación informática. No obstante, como se indica expresamente en el propio portal, debe tenerse en cuenta que, debido a su automaticidad, la Agencia no responderá del incumplimiento de las obligaciones tributarias amparado en la configuración o consulta de un calendario personalizado incorrecto (de la misma forma que parece que su seguimiento tampoco exonerará de la oportuna responsabilidad por infracción

⁴³⁰ Para un mayor análisis de estas otras labores de información que se pueden transmitir mediante las campañas de publicidad, véase *infra* el apartado 9.2.2 *Las campañas de publicidad* de la presente parte.

tributaria), sino que únicamente se hace responsable del contenido que conste en el calendario general.

Finalmente, téngase en cuenta que, como ocurre en el resto de actuaciones, también los folletos informativos transmiten más información que la propiamente limitada a los criterios administrativos para la aplicación de la regulación.

- *La elaboración de guías explicativas y manuales prácticos para la cumplimentación de declaraciones de algunos impuestos (en concreto, del IS, el IRPF y el IVA):* Ambos elementos se encuentran claramente dirigidos a informar detalladamente sobre cómo deben confeccionarse algunas declaraciones de determinados impuestos, señalando la normativa vigente, explicando su aplicación e interpretación administrativa con ejemplos prácticos y desarrollando los conceptos que resultan necesarios. La diferencia radica principalmente en su grado de detalle, pues, si bien las guías contienen los aspectos principales, los manuales son mucho más amplios y completos. En cualquier caso, el objeto de estos instrumentos es el que más se ajusta al deber específico de información sobre los criterios interpretativos de la normativa que tiene la Administración.

- *El envío de cartas informativas:* El objetivo principal de la elaboración y envío de dichas cartas es ofrecer a los obligados tributarios algunos contenidos específicos sobre los tributos que les pueden afectar, aunque, a pesar de sean personalizadas, se emiten por correo ordinario de forma masiva. Así, son un medio de comunicación directa entre la Administración y los obligados tributarios destinado a recordarles el cumplimiento de sus deberes tributarios, a informarles sobre los plazos y fechas en las que debe tener lugar, a resaltar las principales novedades normativas, a comunicarles la interpretación administrativa de algunos aspectos de la regulación y a suministrarles las demás informaciones que puedan ser pertinentes; por lo que, además de cumplir con el deber específico de comunicación de los criterios administrativos, también sirven de mecanismo para prestar el deber general de información⁴³¹.

Considerando la amplitud de su objeto, no es de extrañar que a menudo se utilice su envío para adjuntar folletos informativos que puedan resultar de interés, como ocurre a principios de cada año (cuando la Agencia remite a todos los empresarios y profesionales el calendario general del contribuyente) o antes de la apertura de la Campaña de Renta (a través de los que recuerda a los posibles declarantes los plazos de declaración y las principales novedades normativas).

- *La puesta a disposición y actualización de la información relativa a los criterios administrativos existentes contenida en el portal virtual de la Agencia Tributaria:* Por último, debe señalarse que pueden formar parte de dichas actuaciones específicas de información algunos contenidos concretos de la web de la Agencia, ya que, además de permitir el acceso a las campañas publicitarias, a los folletos informativos, a las guías y manuales prácticos y a las demás actuaciones que, como se ha visto, también se incluyen bajo dicha finalidad (como son la consulta de resoluciones de los tribunales económico administrativos y de las contestaciones a consultas tributarias), también se

⁴³¹ Además, como señala CABALLO, su suministro “también refuerzan el control tributario, ya que si, por un lado, se informa sobre su tributación; por otro se está recordando que la Administración conoce la existencia de las correspondientes rentas”. (CABALLO MINGO, G.: *La información y la asistencia tributaria*, cit., pág. 53).

encuentran disponibles otras informaciones con el mismo objeto. Así, se da respuesta a las “preguntas más frecuentes” de la mayor parte de los trámites y procedimientos, se informa de modo detallado de los principales aspectos de cada impuesto, se ofrece información específica sobre la tributación de determinadas actuaciones concretas (como de la compra de un bien inmueble) y se desarrollan y concretan conceptos de carácter general (como quién se considera residente). Además, para una mejor sistematización, dicha información se ordena en función del perfil de los consultantes (contribuyentes, empresas y profesionales y colaboradores), de la misma forma que, dentro de cada categoría, se especifican informaciones relativas a sujetos determinados (como pueden ser las grandes empresas, los contribuyentes no residentes o los operadores de IVA intracomunitarios).

Finalmente, debe destacarse que la claridad, la precisión y, sobre todo, la corrección de la información suministrada en cualquiera de los supuestos mencionados resulta crucial para lograr su plena eficacia, y es que su finalidad es precisamente la de simplificar y facilitar la actuación de los obligados tributarios⁴³². Asimismo, su máxima difusión también resulta indispensable, por lo que no es de extrañar que se utilicen diferentes vías incluso simultáneas para que lleguen a la mayor parte de obligados tributarios. Al respecto, los beneficios que aporta Internet son más que evidentes, pues no sólo permite el acceso inmediato a cualquier persona que disponga de conexión, sino que la AEAT se ha comprometido expresamente a actualizar y revisar diariamente el contenido de su web⁴³³.

9.1.2.2. La facilitación de la consulta a las bases de datos informatizadas que contienen criterios administrativos

La siguiente de las actuaciones de información que enumera el artículo 87.1 de la LGT es la facilitación de la consulta a las bases informatizadas donde se contienen los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, la cual, igual que las otras labores que establece, también se encomienda de forma preceptiva a la Administración tributaria. Evidentemente, su cumplimiento se ha materializado por la creación y la puesta a disposición de diferentes bases de datos a través de los nuevos medios (piénsese, por ejemplo, en las mencionadas al hablar de las publicaciones de las contestaciones a consultas tributarias o de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos), si bien no hay duda de que el máximo exponente al respecto ha sido la elaboración del denominado programa INFORMA.

Dicha aplicación, que reside en el ordenador central de la AEAT y es gestionada por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria, entró en funcionamiento el 30 de abril de 1991, si bien apareció como una simple plataforma destinada al personal administrativo en la que se contenían las respuestas a las preguntas tributarias y de procedimiento más frecuentes y los criterios judiciales, normativos y administrativos de mayor relevancia. Así, su creación se llevó a cabo con el fin de facilitar y perfeccionar la labor de los servicios de información tributaria, ya que mejoró las comunicaciones internas de la Administración

⁴³² En el mismo sentido, véase DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E.: *Reflexiones acerca de un posible estatuto del contribuyente*, Carta Tributaria, nº 225, 1995, pág. 6; o ROZAS VALDÉS, J. A.: *Información y asistencia al contribuyente*, cit., pág. 321.

⁴³³ Así consta expresamente en el compromiso número 11 de la Carta de Servicios de la Agencia Tributaria del año 2010.

y permitió unificar los criterios administrativos difundidos (especialmente en la aplicación el IVA, el IRPF y el IS).

No obstante, lo que se ideó como una herramienta de apoyo para el personal de los servicios de atención al público de la Agencia se convirtió, poco después, en un mecanismo de trabajo imprescindible para el resto de órganos administrativos, del mismo modo que, al ver sus grandes ventajas y sus buenos resultados, se empezó a permitir progresivamente el acceso directo a diferentes entidades ajenas a la Administración (asociaciones de gestores y asesores fiscales, entidades financieras, universidades, etc.). Al final, en abril de 1996, se generalizó definitivamente su acceso a través de Internet (permitiendo así su consulta a la totalidad de obligados tributarios), lo que conllevó que se convirtiera en el cauce principal de obtención de información tributaria escrita.

De este modo, el programa INFORMA se encuentra actualmente disponible para todos los ciudadanos mediante cualquier dispositivo que permita la conexión a la red o de forma directa en las Administraciones o Delegaciones de la AEAT, si bien ofrecen también dicha posibilidad algunas entidades ajenas a la Administración tributaria en las que así se ha permitido expresamente. Sin embargo, como consta en la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, de la AEAT, debe tenerse en cuenta que su contenido está únicamente encaminado a la “conducta uniforme (...) en la aplicación de los tributos”, por lo que, sin ánimo de menospreciar su calidad, es probable que se deba recurrir a otros mecanismos de información tributaria para resolver cuestiones muy concretas o de difícil solución (como pueden ser, entre otros, las consultas tributarias escritas).

No obstante, ello no ha impedido que su constante revisión y actualización lo hayan convertido en un instrumento de información cada vez más completo y eficiente, lo que demuestra el espectacular aumento de su utilización y el descenso cada vez mayor del número de preguntas introducidas⁴³⁴. En este punto, es importante destacar que, para su óptimo funcionamiento, se ha permitido que el personal administrativo pueda introducir modificaciones de forma continua, de modo que, tras acceder al apartado “Información y Asistencia” de su página de Inicio, la opción “gestión del programa” les ofrece la posibilidad de alertar sobre posibles incorrecciones, de proponer sugerencias de mejora o incluso de solicitar la incorporación de nuevas preguntas que puedan resultar de interés. Asimismo, mediante la opción “Consultorio”, pueden plantear las cuestiones que consideren necesarias a los Servicios Centrales para que las estudien, las respondan y, en su caso, las incorporen a la base de datos, aunque debe tenerse presente que en tales casos las resoluciones no irán a cargo de los órganos tradicionalmente competentes para la interpretación de las normas tributarias (la DGT ni la DGCHT). Sin embargo, como señala CABALLO, debía compaginarse la rapidez de la que precisa la Agencia para dar respuesta a las preguntas que puedan surgir con los prolongados plazos de contestación de los mencionados órganos directivos⁴³⁵, por lo que se creó expresamente dicha Unidad Central integrada dentro del Departamento de Gestión Tributaria (la cual,

⁴³⁴ Al respecto, los datos contenidos en las respectivas Memorias de la Agencia señalan que el número de consultas anuales al programa pasó de 79.107 en el año 1991 a 4.818.902 en el 2007, mientras que los datos facilitados en la web de la AEAT reflejan que, si bien el número de preguntas introducidas creció hasta 1993 (año en que se incorporaron 2.740), empezó a descender hasta la actualidad (fijándose en 1.325 en el año 1996, en 850 en el año 2000 y en 221 en el año 2004).

⁴³⁵ CABALLO MINGO, G.: *La información y la asistencia tributaria*, cit., pág. 55.

además de dar respuesta, se encarga de difundir los diferentes criterios señalados a los Servicios Periféricos).

Para su correcta actuación, esta Unidad cuenta con el apoyo y el asesoramiento de personas de otros Departamentos con competencia sobre las materias consultadas o los sujetos afectados, de manera que forman una Comisión de Estudio que se creó y reguló por la Resolución del Presidente de la Agencia Tributaria de 2 de junio de 1994. Así, se ha conseguido dotar de la celeridad necesaria al suministro de respuestas específicas en aquellas cuestiones que, por su especial trascendencia, importancia o complicitad técnica así lo exijan, las cuales, además, se difunden de forma general a través de su incorporación en el programa.

Otra de las grandes ventajas de dicha aplicación es que su utilización es realmente sencilla, ya que, además de estar detallada a través del desglose de las diferentes opciones que se ofrecen en cada supuesto, se facilita el acceso a la información relevante a través su búsqueda por texto libre, por número de referencia o a partir de los temas estructurales (Títulos –impuestos-, Capítulos -principales conceptos dentro de cada impuesto- y Referencias –reseñas que identifican preguntas concretas-). De igual modo, las referencias y respuestas a las preguntas planteadas recogen toda la normativa relevante con indicación expresa de los artículos pertinentes, de la misma forma que mencionan la concreta jurisprudencia o doctrina administrativa a la que se ha hecho referencia.

Consecuentemente, queda claro que el programa INFORMA se ha convertido en uno de los mecanismos más eficientes para la formación tanto del personal administrativo interno y de los obligados tributarios, así como el hecho de que ha perfeccionado inéditamente el suministro de información de la Agencia. Asimismo, además de conllevar una mejora sin precedentes en toda la comunicación administrativa (ya sea en la que se da entre Administraciones o en la que se mantiene con la ciudadanía), ha dado viabilidad al sistema, pues el elevado volumen de intercambio de información que resulta necesario hoy en día hace impracticable que todas las consultas e informaciones que se realizan y tramitan a través del mismo se puedan realizar de forma presencial (lo cual se intensifica especialmente durante los primeros ejercicios donde ha habido cambios en la normativa)⁴³⁶.

Así pues, su creación ha sido la respuesta a los requisitos de celeridad y uniformidad de los servicios de información tributaria y la solución para posibilitar su actuación de forma óptima, pues ha posibilitado la contestación correcta e inmediata (o más rápida) a las distintas cuestiones y ha garantizado la homogeneidad y unidad de criterios entre las distintas Delegaciones y Administraciones tributarias. De igual modo, ha permitido el ahorro de tiempo, costes y recursos, de la misma forma que ha conseguido la multiplicación de las actuaciones de atención. Asimismo, ha hecho posible que la información tributaria que se difunde se someta a una continua revisión y actualización (asegurando por consiguiente su claridad, concisión y corrección), de la misma manera que ha logrado vencer los prolongados plazos para la obtención de los criterios administrativos ante cuestiones problemáticas que comportaba la actuación de la DGC y

⁴³⁶ Entre otros, así lo ha puesto de manifiesto GARCÍA DE CASTRO, quien insiste en que, sin ir más lejos, las 3.500.000 consultas que tuvo el programa en el año 2006 no se hubieran podido asumir de por los órganos de atención presencial. (GARCÍA DE CASTRO, G.: *Las TIC aplicadas a la gestión tributaria en la AEAT*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009, pág. 266).

de la DGCHT. Por ello, no es de extrañar que se haya convertido finalmente en la herramienta más importante del deber de información.

9.1.2.3. Las comunicaciones

De conformidad con el artículo 87.1 de la LGT, la Administración tributaria “podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta”, lo cual, como añade el apartado 3, podrá efectuarse “mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos”. Por su parte, el artículo 63.1 del RD 1065/2007 señala únicamente que “las actuaciones de información se realizarán de oficio (...) mediante el envío de comunicaciones, entre otros medios”, de modo que, aparte de recalcar que tales comunicaciones no se realizarán a instancia de parte y que quedan incluidas en las actuaciones de información, no aporta nada en relación con su regulación.

No obstante, cierto es que, con base en tales previsiones, pueden derivarse las principales características de estos instrumentos, empezando por el hecho de remarcar que deberán iniciarse de oficio y siempre de forma voluntaria⁴³⁷. De ello se desprende que constituyen un supuesto más de los que actúan como garantía del deber de información pero que no comportan el correspondiente derecho a su recepción por parte de los obligados tributarios, por lo que nunca se podrá reclamar su prestación en caso de inactividad. Sin embargo, esto no impide que los miembros o representantes de algunos de los sectores a los que van dirigidas (ya que no se dirigen a la totalidad de obligados tributarios) puedan solicitar a la Administración que les remita alguna comunicación específica, de la misma manera que, en el caso de haberse elaborado, cualquier persona que estuviera interesada podrá requerir su recepción⁴³⁸. De todos modos, parece que, en puridad de conceptos, ambos supuestos constituirían más bien una solicitud de información tributaria por parte de los obligados tributarios que la emisión de comunicación en sí.

En cualquier caso, y aprovechando estas últimas consideraciones, es evidente que se trata de un medio informativo que se encuentra a medio camino entre los instrumentos de difusión general y los de suministro de información individualizada, ya que, lejos de estar destinado a la totalidad de obligados tributarios o a un sujeto en concreto, se dirige a “determinados sectores, actividades o fuentes de renta”⁴³⁹. No obstante, cierto es que tiene una pluralidad importante de destinatarios, por lo que parece que, a fin de cuentas, su emisión podría catalogarse como otro de los supuestos en los que se envían cartas informativas por parte de la Administración.

⁴³⁷ Sin embargo, hay autores que defienden que dichas actuaciones consisten, en realidad, en consultas sectoriales, por lo que, a pesar de lo que dice la Ley, sólo pueden operar previa petición (véase al respecto FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., pág. 60).

⁴³⁸ Entra otros, así lo entienden BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 170 o RAMALLO MASSANET, J.: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., pág. 702.

⁴³⁹ Al respecto, FERNÁNDEZ entiende que los “sectores” a los que se refiere la normativa son todos aquellos que agrupan un conjunto de actividades económicas más o menos interrelacionadas o próximas, mientras que las “actividades” serán cada una de las que desagregadamente aparecen en tales sectores. Por su parte, las “fuentes de renta” son aquellas que se desprenden de la regulación del IRPF. (FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., pág. 60).

9.1.2.4. El suministro del texto íntegro de consultas o resoluciones concretas a petición de los obligados tributarios

La siguiente labor enumerada por el artículo 87.2 como parte de las “actuaciones de información” es el suministro de las consultas tributarias escritas y de las resoluciones de los TEA solicitadas por los obligados tributarios, la cual, a diferencia de lo que establecía el artículo 6.1 de la LDGC, ha dejado de estar contemplada en el mismo precepto en el que se regula el deber de publicar las de mayor trascendencia y repercusión. Así, se ha pasado de concebir dicha labor como el complemento necesario para garantizar el carácter público de las mencionadas contestaciones y resoluciones (dado que únicamente se preveía la publicación de las de mayor trascendencia y repercusión) para configurarla como una actuación de información independiente, lo que, además de ser una exigencia (ya que actualmente se permite la consulta de todas las contestaciones y de las resoluciones del TEAC -aunque es cierto que siguen quedando pendientes las de los TEAR-), responde a una mejor coherencia y sistematización.

En este sentido, las publicaciones y la facilitación de los mencionados textos presentan claras diferencias, empezando por el hecho de que las primeras tienen como destinatarios la generalidad de ciudadanos y las segundas van únicamente dirigidas al sujeto o sujetos que las soliciten. Asimismo, las primeras se realizan de oficio mientras que las segundas se materializan a instancia de parte, de la misma forma que en el caso de las publicaciones la Ley establece un deber de prestación y, en relación con el suministro de los textos mencionados, un derecho de los ciudadanos a su recepción⁴⁴⁰.

Así pues, como señala el artículo 87.2 de la LGT, “la Administración tributaria deberá suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten”, lo cual, de conformidad con el apartado 3, se podrá efectuar “mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos”.

Con base en tales previsiones, y más allá de la sistemática, pueden detectarse otras diferencias de carácter material entre la regulación de la LGT al respecto y la que ofrecía la LDGC, empezando principalmente por la atribución de la competencia para su realización. En este sentido, la LDGC también señalaba a la Administración tributaria como responsable del suministro de las consultas tributarias escritas solicitadas, si bien atribuía a los Tribunales Económico-Administrativos el deber de facilitar el texto íntegro de sus resoluciones requeridas. No obstante, y aunque haya introducido el uso de los nuevos medios para la tramitación de ambos supuestos, la LGT ha seguido sin especificar el órgano al que deberán presentarse las correspondientes solicitudes, la forma que deberán tener o el procedimiento que deberá seguirse, del mismo modo que tampoco ha fijado los plazos que tendrá la Administración para suministrar los textos requeridos ni la forma en la que deberá actuar. Por su parte, el RD 1065/2007 tampoco ha concretado ninguno de estos aspectos, y es que, de hecho, no contiene ninguna previsión relacionada expresamente con dicha actuación.

⁴⁴⁰ En igual sentido se pronuncia RAMALLO MASSANET, J: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., págs. 535 y 606.

Sin embargo, y aunque esto no acabe con la necesidad de desarrollar tales extremos, algunos autores han procurado aportar una mayor concreción recurriendo a la normativa supletoria, empezando por señalar el concepto de “interesado” que debe proceder. En este sentido, como apuntan MATA y NEBOT, resultaría adecuado aplicar lo dispuesto en el artículo 31.1.b) de la Ley 30/1992, pues es la única definición contemplada donde los sujetos intervinientes no son parte de ningún proceso (ya que, de no ser así, no haría falta suprimir los datos de carácter personal que exige la LGT puesto que coincidirían con los de los peticionarios). Así, parece que los interesados en tales actuaciones serán aquellos sujetos que “sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte”⁴⁴¹.

En relación con el órgano ante el que deben presentarse tales solicitudes, RAMALLO defiende que lo lógico sería que fuera aquel en el que se hubieran dictado los textos requeridos⁴⁴², lo cual no encuentra ningún impedimento en la regulación actual (ya que tanto los Tribunales Económico-Administrativos como la DGT forman parte claramente de la Administración tributaria). Por su parte, según BARQUERO, el plazo para el suministro de los textos requeridos (que son de suma importancia a la hora de presentar las oportunas reclamaciones por inactividad) debería ser el límite máximo de 6 meses que señala el artículo 104.1 de la LGT con carácter general⁴⁴³, mientras que, en relación con la forma de tramitación, lo más coherente sería que se remitieran a través del mismo medio por el que se hubiera presentado su solicitud (a no ser, obviamente, que se solicitara un canal diferente). De todos modos, teniendo en cuenta que sólo se prevé expresamente la posibilidad de suministrar electrónicamente los documentos, parece que las solicitudes deberán presentarse por escrito ante el órgano competente, por lo que, en consecuencia, los envíos correspondientes también se realizarán de igual manera (por escrito y a través de los medios tradicionales). Además, siguiendo el tenor literal del artículo 87.2 de la LGT, debe recordarse que éstos tendrán que consistir en la remisión del contenido íntegro de los textos reclamados, aunque, como pone de manifiesto RUÍZ, parece “que la Administración tributaria no estará obligada a suministrar el texto íntegro cuando la consulta o resolución haya sido objeto de la publicación prevista en el citado artículo 86.2, bastando en este caso con indicar la correspondiente publicación”⁴⁴⁴.

Por último, debe ponerse de manifiesto una problemática que han resaltado varios autores en relación con el deber de eliminar cualquier dato que permita la identificación de las personas a las que afecte la consulta tributaria o resolución solicitada, ya que, como señala RAMALLO, su cumplimiento no es sólo difícilmente compatible con la obligación de suministrar el texto íntegro, sino que resulta imposible cuando la información aportada por el solicitante consiste precisamente en los datos personales del obligado tributario afectado. En estos casos, “los datos de identidad del sujeto afectado ya han aparecido. Y si, amparándose en que de los textos solicitados se obtendría información más pormenorizada de la situación del contribuyente al que afectaba y para el que se produjo la contestación o la resolución, se deniega la información, la medida

⁴⁴¹ MATA RODRÍGUEZ, M. y NEBOT FUREST, V.: *Información y asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*, cit., pág. 14.

⁴⁴² RAMALLO MASSANET, J.: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 51.

⁴⁴³ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 151. En relación con los efectos de los deberes de información y asistencia en caso de incumplimiento, véase *infra* el capítulo 8 de la siguiente parte.

⁴⁴⁴ RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, cit., págs. 352 y 353.

puede ser absolutamente inoperante⁴⁴⁵. Así, encontrar el equilibrio entre la no vulneración del derecho constitucional a la intimidad y la operatividad de esta actuación resulta realmente complicado, y es que, como señala ÁLVAREZ, dicha objetividad sólo podrá verse cumplida “por la generalidad de resoluciones recogidas y la dificultades de descubrir más datos puramente jurídicos” que ofrece la puesta a disposición de bases de datos⁴⁴⁶. De todos modos, claro está que impedir el suministro de las contestaciones a consultas y de las resoluciones en dichos supuestos dejaría a esta medida sin su clara razón de ser.

9.1.2.5. La contestación a las solicitudes de información tributaria de los obligados tributarios

Finalmente, el último instrumento expresamente previsto por la normativa como parte de las denominadas “actuaciones de información” es el deber de dar respuesta a las solicitudes de información tributaria requeridas por los obligados tributarios, y es que, como señala el artículo 63.2 del RD 1065/2007, dichas labores “también deberán llevarse a cabo, a iniciativa del obligado tributario, mediante la contestación a solicitudes de información tributaria, cualquiera que sea el medio por el que se formulen”. Prosigue el mencionado artículo señalando que, cuando dichas solicitudes se hagan por escrito (lo cual implica que también se podrán realizar de forma oral)⁴⁴⁷, “se deberá incluir el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del obligado tributario, así como el derecho u obligación tributaria respecto del que se solicita la información”. Así pues, parece que los derechos y deberes tributarios constituyen el ámbito material sobre el que debe recaer la información solicitada, si bien lo complementa el tercer apartado del mismo artículo al señalar que en la contestación de tales requerimientos “la Administración comunicará los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria”.

Por ello, como se apuntaba, la prestación de esta actuación constituye, en esencia, otro instrumento capaz de dar cumplimiento al deber de informar a los obligados tributarios de los mencionados criterios administrativos, aunque su objeto también podrá abarcar otras informaciones y sólo se podrá iniciar a instancia de parte. Por lo demás, queda claro que el seguimiento de su contenido también conllevará los efectos de exoneración de responsabilidad previstos en el artículo 179.2 de la LGT y que, a pesar de que no se detalle ningún procedimiento formalizado para su tramitación, se podrá utilizar cualquier tipo de medio tanto para la solicitud como para el suministro de la información⁴⁴⁸.

Asimismo, tampoco se designan los órganos competentes para resolver las demandas planteadas, ya que, a pesar de que el artículo 64.2 del RD 1065/2007 prevea que “cuando las solicitudes de información tributaria escritas sean recibidas por una

⁴⁴⁵ RAMALLO MASSANET, J: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 52.

⁴⁴⁶ ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Información general y asistencia al contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., pág. 136.

⁴⁴⁷ Sin ir más lejos, así lo señalaba ya, de forma expresa, la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, del Director general de la AEAT.

⁴⁴⁸ En opinión de BARQUERO, la falta de sometimiento a estructuras formales es debida a la propia concepción de este instrumento pensado para ofrecer una información ágil y, a ser posible, accesible de forma inmediata, ya que, para oro tipo de información más compleja, ya están las consultas que cuentan con sus debidas formalidades necesarias. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 161).

Administración tributaria que no sea competente por razón de la materia, será remitida a la Administración competente”, el artículo 63.4 únicamente apunta que, en el ámbito de competencias del Estado, su resolución corresponderá a la AEAT siempre que se refieran a cuestiones de su competencia, salvo cuando se refieran a cuestiones relativas a la aplicación de los tributos desarrolladas por otro órgano o entidad.

No obstante, la normativa deja claro que la respuesta recibida nunca podrá ser objeto de recurso (art. 63.3), de la misma forma que establece un plazo máximo de tres meses para contestar a aquellas solicitudes formuladas por escrito que puedan ser objeto de contestación a partir de la documentación o de los antecedentes existentes en el órgano competente (art. 64.1). Sin embargo, como recalca el mismo precepto, la falta de contestación en plazo no conllevará en ningún caso la aceptación de los criterios expresados en el escrito de solicitud.

Así pues, se trata de una nueva actuación de información carente del necesario desarrollo normativo, aunque, teniendo en cuenta las previsiones mencionadas, pueden señalarse algunas prestaciones concretas susceptibles de darle cumplimiento. De este modo, parecen quedar incluidas las labores realizadas de forma presencial por parte de los servicios de información de las Delegaciones y Administraciones tributarias y de la Oficina de Atención al Contribuyente, las respuestas a las solicitudes presentadas a través del Apartado de Correos de la Agencia Tributaria y las contestaciones a las llamadas al Teléfono de Información Tributaria, a las unidades de reconocimiento de voz, al Centro de Atención Telefónica, a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y a las Unidades de Grandes Empresas.

a) La actuación de los Servicios de Información de las Delegaciones y Administraciones tributarias

Dentro de cada Delegación y Administración tributaria existen unos servicios destinados a atender todas las consultas planteadas por los obligados tributarios sobre aquellas cuestiones que afectan a su situación tributaria (básicamente dudas simples sobre la aplicación de la normativa en un caso concreto), las cuales, como ya señalaba la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, del Director general de la AEAT, pueden presentarse de forma oral o escrita.

En caso de plantearse de forma oral, se contestan de la misma forma por parte de la Agencia, lo que, además de un mayor riesgo de incorrección, comporta grandes problemas a la hora de probar su existencia y contenido⁴⁴⁹. Por su parte, si se presentan por escrito, debe facilitarse la máxima información para poder darles respuesta de la manera más rápida y acertada posible, respetándose, además, los requisitos establecidos en el RD 1065/2007. Como también se ha señalado, su resolución se remitirá por la misma vía por la que se hayan presentado, ya que, en principio, se permite el uso de “cualquier medio electrónico, informático o telemático”. Sin embargo, lo normal será

⁴⁴⁹Al respecto, BARQUERO entiende que tales servicios deberían advertir de dicha problemática antes de dar respuesta a las cuestiones planteadas, lo cual permitiría, al menos, “evitar generar situaciones de confianza que puedan verse defraudadas”. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., págs. 165 y 166).

que se presenten presencialmente, aunque también se encuentra habilitada la posibilidad de que algunas se envíen mediante el Apartado de Correos de la Agencia Tributaria⁴⁵⁰.

El horario de atención al público de dichos servicios es el mismo que el de las Delegaciones y oficinas de la Administración tributaria, es decir, de lunes a viernes de 9 a 14 horas (aunque puede verse ampliado puntualmente en determinados períodos).

b) La actuación de la Oficina de Atención al Contribuyente

La Oficina de Atención al Contribuyente es un servicio de atención presencial que se encuentra en algunas Delegaciones Especiales de la AEAT, el cual se encuentra gestionado por los respectivos Servicios de Relaciones Externas y dirigido por el correspondiente Delegado especial. Su creación vino impulsada por la finalidad de conseguir una mejora del servicio público, lo que se pretendió lograr con un acercamiento más estrecho con el ciudadano mediante unos buenos canales de información y asistencia.

Durante su horario de atención al público (normalmente de 8:30 a 14 horas), dichas oficinas se encargan de tramitar algunas actuaciones y, especialmente, de ofrecer distintas informaciones, cuyo suministro se realiza de modo presencial o telefónico. En concreto, dan a conocer a los obligados tributarios los datos específicos que necesitan saber para la realización de sus actuaciones (ya sean personales o generales), les indican los pasos a seguir o la documentación necesaria a presentar para la realización de determinados trámites, les resuelven dudas y problemas que sean de su competencia y, en general, les dan respuesta a las demandas de información jurídica o técnica relativas a los impuestos, procedimientos, recursos, devoluciones, solicitudes o expedientes que tramita la AEAT (substancialmente en relación la presentación de declaraciones y autoliquidaciones). Asimismo, expiden algunos folletos de información que pueden resultar relevantes y, a decisión de la Dirección Territorial de Economía y Hacienda, se pueden ampliar sus funciones dentro de su ámbito territorial.

Así pues, además de las informaciones que les son propias, también ofrecen contenidos de carácter general, y es que otro de los motivos por los que se crearon fue la posibilidad de ofrecer un servicio de información integrada siguiendo el modelo de la “ventanilla única”. De este modo, también tratan de detectar las deficiencias coyunturales o estructurales que dificultan el suministro de la mencionada información, las cuales comunican a la Jefatura para que adopte las medidas necesarias para su resolución.

Finalmente, téngase en cuenta que algunas de dichas oficinas también disponen de una web propia donde, además de difundir parte de la información mencionada, suelen ofrecer la posibilidad de efectuar consultas a través del correo electrónico. Asimismo, mediante las correspondientes oficinas virtuales, se permite la realización electrónica de algunos trámites y actuaciones (como la consulta de deudas tributarias, el pago de las mismas o la actualización de datos fiscales personales), lo cual, como posteriormente se verá, constituye un supuesto de asistencia en sí.

⁴⁵⁰ Concretamente, a través de esta vía podrán plantearse dudas y problemas tributarios sobre la aplicación del sistema tributario, solicitudes de información sobre normativa y requerimientos de los criterios interpretativos de la Administración, cuya gestión se realizará por parte del Departamento de Gestión Tributaria y los remitirá a los servicios correspondientes de información.

c) El suministro de información del Teléfono de Información Tributaria Básica

El Teléfono de Información Tributaria Básica es un servicio continuo de información totalmente independiente de los Servicios de Información de las Delegaciones y Administraciones tributarias, el cual encuentra centralizado en un único número de teléfono válido para todo el territorio nacional (901 33 55 33).

En un principio, su creación fue ideada para poder abarcar la avalancha de consultas telefónicas que recibían los Servicios de Información de la Administración tributaria durante las campañas de renta, de modo que, durante la campaña de 2003, se instauró como un mecanismo de información puntual y de coste compartido. Sin embargo, dado su buen funcionamiento y la saturación cuasi permanente de los mencionados Servicios de Información, en la campaña de renta de 2004 se ampliaron sus servicios al IS, al IVA y al IAE y a cuestiones de carácter general (como el NIF o las declaraciones censales), convirtiéndolo así en un instrumento permanente de información básica y, a partir del 1 de enero del año 2005, de utilización gratuita.

No obstante, hoy se ha vuelto a apostar por la carga compartida de su coste entre la Administración y los ciudadanos, de la misma forma que, desde el año 2007, se ha extendido nuevamente su ámbito de actuación. Así, tras integrar el teléfono de información de aduanas (917 28 96 08), también ha pasado a responder cuestiones relacionadas con la gestión aduanera (especialmente sobre la declaración Intrastat y los IIEE), pudiendo informar tanto de la normativa como de la situación tributaria particular de los obligados. De este modo, y a pesar de dirigirse a un único sujeto, queda claro que el contenido de tales actuaciones podrá ser tanto general como personalizado, si bien, de lo que no hay duda, es que siempre será de carácter básico. Por ello, resulta lógico que, para el planteamiento de cuestiones que revistan de una cierta complejidad, deberá acudir a otros instrumentos de información que ofrezcan un mayor rigor y conocimiento jurídico (como son, especialmente, las consultas tributarias escritas).

Así, no debe olvidarse que la prestación de tal servicio se lleva a cabo por empresas externas a la AEAT especializadas en *call centers*, si bien es cierto que la formación de su personal y la correspondiente supervisión de su actuación corre a cargo de funcionarios propios de la Agencia⁴⁵¹. Sin embargo, éste ha sido uno de los aspectos más criticados por la doctrina, llegando incluso a poner en entredicho la eficacia y calidad de sus actuaciones en general. No obstante, aún no existe una respuesta unánime a la hora de determinar si se debe seguir como hasta ahora pero con una mayor presencia administrativa (aunque las carencias de calidad seguirían presentes) o si debe ser la Administración quien lleve a cabo su prestación de forma exclusiva (pues en este último caso crecería el riesgo de no dar abasto a todas las consultas recibidas, se debería asumir el aumento de recursos humanos y materiales que ello supondría y se debería cargar con el consecuente perjuicio para los demás servicios de información).

Con base en tales consideraciones, quizás la mejor solución sería adoptar una alternativa intermedia que combinara la actuación directa de la Administración y la de las empresas

⁴⁵¹ En este sentido, el servicio se estructura en tres niveles distintos: un primer nivel constituido por el personal externo de la AEAT, un segundo nivel formado por personal especializado de la AEAT (que actúa de apoyo del primero) y un tercer nivel compuesto por los Servicios Centrales de la Agencia, si bien todos están en continua relación a través de conexiones informáticas y del programa INFORMA.

externas, siendo más o menos paritaria de forma general pero con una mayor colaboración externa durante las campañas de renta (ya que, igual que en la mayoría de servicios de información y asistencia a solicitud del interesado, el horario de atención al público se amplía durante los mencionados períodos -pasando de ser de 9 a 19 horas de lunes a viernes a estar operativo hasta las 21 horas-).

Por último, debe destacarse que, a pesar de los obstáculos técnicos que aún frenan la plena atención de las consultas recibidas y de los problemas ya comentados en relación con la información oral (mayor riesgo de error, dificultades de prueba, etc.), las ventajas que ha aportado la instauración de este servicio han sido más que relevantes, pues no sólo se ha conseguido una mayor cobertura de las solicitudes recibidas y, por ende, una mejor prestación del deber de información, sino también una mayor comodidad para los obligados tributarios (ya que, además del ahorro de colas y desplazamientos, se ha potenciado la posibilidad de que obtengan respuestas inmediatas). Muestra de dichos beneficios y del buen funcionamiento del sistema en general (así como de los esfuerzos invertidos en conseguir la máxima cobertura de las demandas recibidas) son los constantes índices crecientes de las consultas anuales atendidas⁴⁵².

d) El suministro de información telefónica por parte de las unidades de reconocimiento de voz

Las unidades de reconocimiento de voz son un servicio telefónico que actúa de forma automatizada (es decir, sin necesidad de intervención humana), lo cual permite que se encuentre operativo ininterrumpidamente las 24 horas de los 365 días del año. Se trata de un teléfono asociado a un programa de ordenador que, tras identificar al contribuyente en las bases de datos de la Agencia, es capaz de prestar servicios de escasa complejidad de forma automática, ofreciendo, además, una atención multilingüe en castellano, catalán, gallego y valenciano. La primera prueba piloto de su funcionamiento se puso en marcha en 1992, si bien se obtuvieron tan buenos resultados que quedó directamente instaurado como un mecanismo permanente más tanto de información como de asistencia (ámbito en el que, como se verá, se derivan los mayores beneficios).

En relación con sus labores de información, dichas unidades dan respuesta a las consultas recibidas sobre determinadas declaraciones del IRPF, del IVA y del IS (para lo cual, tras marcar el número telefónico pertinente (901 12 12 24), sólo se deben seguir las diferentes instrucciones señaladas), de la misma forma que permiten la consulta del estado de las devoluciones relativas a los mismos impuestos (aunque en tales casos se deberán indicar, además, los caracteres numéricos del CIF, NIF o NIE de los interesados y el importe sin decimales a devolver).

De nuevo, los beneficios que ha aportado la instauración de este servicio son realmente importantes, ya que, aparte de los ya implícitos en servicios telefónicos (ahorro de desplazamientos y colas e inmediatez en las respuestas), ha permitido que los ciudadanos puedan acceder a sus prestaciones durante las 24 horas del día y de forma autónoma (es decir, sin detractar recursos humanos de otros servicios y disminuyendo

⁴⁵² Así, según muestran las respectivas Memorias de la Agencia Tributaria, mientras que en el año 1994 las llamadas al teléfono de información tributaria básica fueron 892.863, en el año 1999 habían ascendido ya a 4.040.539 y en el año 2008 a 5.013.807.

costes en general). También en este caso, su progresiva utilización por parte de los obligados tributarios deja claro su buen funcionamiento y adaptación⁴⁵³.

e) El suministro de información telefónica por parte del Centro de Atención Telefónica y el Servicio de Renta Información

El Centro de Atención Telefónica (CAT) es otro servicio telefónico de información que nació principalmente con el fin de agilizar las devoluciones tributarias a los no declarantes del IRPF, aunque, tras sus buenos resultados, se consolidó como un centro de atención permanente. Asimismo, se han visto ampliadas sus funciones y se ha convertido en un órgano de gestión que presta servicios tanto de información como de asistencia, si bien estas últimas (que son las principales) se tratarán al hablar de las actuaciones que conforman el correspondiente deber⁴⁵⁴.

Por lo que respecta a sus servicios de información, el CAT permite el planteamiento de consultas sobre la solicitud del pago anticipado de la deducción para madres trabajadoras, del pago de 2500 € por nacimiento o adopción y, durante las campañas de renta, sobre el borrador de declaración del IRPF, y es que en dichos períodos pone en marcha un servicio especial denominado “Renta Información” para atender el aumento masivo de demandas recibidas.

Tanto el CAT como este servicio específico están gestionados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (creada por la Resolución de 24 de junio de 1999) y se encuentran disponibles marcando el número de teléfono 901 200 345, de la misma forma que en ambos casos se ofrece una atención multilingüe en todas las lenguas cooficiales de España (castellano, catalán, gallego y valenciano) y se dispone de la más avanzada tecnología⁴⁵⁵. Asimismo, sus horarios de atención al público son de 9 a 19 horas de lunes a viernes (excepto julio y agosto, que es de 9 a 15 horas), aunque durante las campañas de Renta se amplía hasta las 21 horas. No obstante, difieren en cuanto a la composición del personal a cargo de sus actuaciones, ya que, a pesar de que los dos servicios se compongan de funcionarios de Agencia y de empleados de empresas externas, las labores del servicio de Renta información se realizan principalmente por estos últimos. Sin embargo, igual que en el caso del Teléfono de Información Tributaria Básica, el personal de la Administración vela por su formación, presta su apoyo y es el responsable de su supervisión.

⁴⁵³ Sin ir más lejos, como consta en las Memorias de la Agencia Tributaria del año 2008, el número de llamadas anuales recibidas por dicho servicio ha pasado de 3.289.522 a 5.198.188 en tan sólo un año.

⁴⁵⁴ Al respecto, véase el apartado 10.2.8 *La actuación del Centro de Atención Telefónica y el servicio de atención telefónica de Renta Asistencia* de la presente parte.

⁴⁵⁵ En concreto, como el resto de servicios telefónicos de la Agencia, cuentan con una centralita NORTEL Meridian 81 C y con un *software* de telefonía Symposium, Cisco ICM, lo cual permite que se puedan llegar a recibir hasta 180.000 llamadas diarias. Asimismo, ha empezado a implantarse recientemente el *software* de Comunicación Avaya Communications Manager 5.1 y el sistema de informes de Avaya CMS, lo que permite un control absoluto sobre el enrutamiento de las llamadas, una mejor gestión de las mismas y, en definitiva, una mayor calidad en la atención a los obligados tributarios.

f) El suministro de información telefónica por parte de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y de las Unidades de Grandes Empresas

Finalmente, deben resaltarse otros dos números de teléfono que la Administración tributaria pone a disposición de algunos obligados tributarios específicos para que puedan solicitar información acerca de la presentación telemática de sus declaraciones, los cuales también son de conste compartido y dan cobertura a todo el territorio nacional.

En el primer caso (teléfono 902 11 96 45), únicamente se facilita información sobre la presentación electrónica de las declaraciones de empresas adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, mientras que, en el segundo (teléfono 902 11 96 44), sólo se suministra información sobre la presentación telemática de declaraciones de empresas adscritas a las Unidades de Grandes Empresas.

Consecuentemente, sólo podrán acceder a tales servicios aquellas entidades que tengan la condición de gran empresa (es decir, un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 Euros), siempre y cuando, evidentemente, se puedan identificar de forma suficiente. El horario de atención es de lunes a viernes de 8.00 a 15.00 horas, si bien los cuatro últimos días hábiles de cada vencimiento mensual se amplía hasta las 20:00 horas.

Así pues, con estas últimas consideraciones, puede darse por finalizado el análisis específico de las denominadas “actuaciones de información”.

9.1.3. La contestación a las consultas tributarias escritas

La siguiente actuación que enumera el artículo 85.2 de la LGT como parte de los deberes de información y asistencia es la contestación a las consultas tributarias escritas, la cual se regula en los artículos 88 y 89 y se desarrolla en los preceptos 65 a 68 del RD 1065/2007. De conformidad con el artículo 88.1, este medio de información consiste en la posibilidad de formular a la Administración tributaria preguntas sobre el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso corresponda, por lo que, como señala BARQUERO, debe entenderse incluida prácticamente cualquier cuestión que pueda surgir en la aplicación de la normativa tributaria (ya sean aspectos sustantivos, formales o incluso de hecho)⁴⁵⁶. No obstante, quedan fuera de su objeto las valoraciones de toda clase de rentas, productos, bienes, gastos o de cualquier otro elemento determinante de la deuda tributaria, ya que la posibilidad de realizar dichas actividades constituye el ámbito específico de otras actuaciones de información (el suministro de información sobre la valoración de bienes inmuebles con carácter previo a su adquisición o transmisión y la celebración de acuerdos previos de valoración).

⁴⁵⁶ Es importante remarcar esta última consideración porque tradicionalmente se ha sostenido la restricción de las consultas a las cuestiones jurídicas, si bien carece totalmente de sentido porque todos los aspectos de hecho “implican por regla general valoraciones jurídicas o, dicho de otro forma, son inseparables de las cuestiones de derecho”. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 177). En el mismo sentido, ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Interpretación administrativa y consulta tributaria (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria)*, cit., págs. 474 y 475 y PALAO TAOBADA, C.: *Spain*, en “The International guide to advance rulings”, IBFD Publications BV, 1999, pág. 9.

Sin embargo, como se desprende del segundo apartado del artículo 88, todas estas cuestiones tienen un punto en común, y es que todas deberán ser relativas a una obligación o derecho de carácter tributario. Así, el mencionado precepto señala que su presentación deberá formularse mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación “antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias”, aunque ello no impida que puedan plantearse tanto en relación con hechos ya acontecidos como futuros. No obstante, el artículo 66.1.d) del RD 1065/2007 establece como requisito para su formulación la explicación de los antecedentes y circunstancias del caso, por lo que, como apunta SALVO, parece que “se excluyen las consultas puramente abstractas, teóricas, vagas e indefinidas”⁴⁵⁷.

En relación con la competencia para su resolución, el apartado 5 del mismo artículo 88 señala que corresponderá “a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”, lo cual es parcialmente concretado por el artículo 65 del RD al apuntar que, en el ámbito de competencias del Estado, la competencia corresponderá a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda (sin perjuicio, obviamente, de que la competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulen por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario -artículo 88.8 de la LGT-).

De este modo, si la consulta es en relación con un tributo estatal, el órgano competente será la DGT, aunque, si versa sobre una disposición dictada por una Comunidad Autónoma (ya sea en relación con sus propios tributos o sobre la aplicación de un tributo estatal cedido), parece que la competencia corresponderá al órgano encargado de su propuesta y resolución. De hecho, así se desprende del artículo 47.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, el cual señala que no será objeto de delegación la contestación de las consultas tributarias “salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias”⁴⁵⁸. Por su parte, en el ámbito local, la situación es un poco más compleja, y es que el artículo 13 del texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) atribuye la competencia para resolver las consultas planteadas en relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales a la entidad que ejerza dichas funciones. Así pues, teniendo en cuenta que en los impuestos locales establecidos en normas estatales es el Estado el competente para su interpretación y

⁴⁵⁷ SALVO TAMBO, I.: *Las consultas tributarias*, en “Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria”, IEF, Madrid, 2004, pág. 510.

⁴⁵⁸ No obstante, debe destacarse un supuesto especial que existe en la Comunidad Autónoma de Canarias, ya que, a pesar de que la competencia normativa en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias reside exclusivamente en el Estado, la Disposición adicional 10 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (modificada por la Ley 62/2003), establece que la relativa a la resolución de las consultas tributarias presentadas sobre los mismos corresponderá a los órganos competentes de la Comunidad. Sin embargo, cuando sean relativas a la localización del hecho imponible o cuando su contestación afecte o tenga trascendencia en otros impuestos de titularidad estatal, será necesaria la obtención de un informe previo del Ministerio de Hacienda.

aplicación, parece que las consultas referidas a tales cuestiones también deben ser resueltas por la DGT, si bien, en la práctica, se ejerce dicha función a través de la Subdirección General de Tributos Locales.

Por lo que respecta a los sujetos legitimados para su presentación, la LGT realiza dos menciones expresas: una a los obligados tributarios (artículo 88.1) y otra a los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados. Por consiguiente, queda claro que la legitimación se describe con carácter amplio, aunque parece que en cualquier caso (ya sea individual o colectiva) deberá existir una conexión personal y directa entre el consultante (o sus miembros) y el objeto de la consulta en cuestión⁴⁵⁹.

En relación con el procedimiento para su tramitación, se iniciará a instancia de parte con la presentación de la consulta formulada por escrito ante el órgano competente, lo cual deberá tener lugar antes del fin del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias. En caso de incumplir dicho plazo, se procederá al archivo de la consulta con la correspondiente notificación al interesado (artículo 88.4), lo cual, a pesar de la imposibilidad de recurrir las contestaciones que prevé el artículo 89.4, podrá ser susceptible de recurso dado que, en esencia, no ha existido ninguna contestación.

De conformidad con el artículo 66.1 del RD 1065/2007, para que el escrito de formulación sea válido, deberá realizarse en uno de los documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria y contar con el siguiente contenido mínimo: el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante, la manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con la regulación, clasificación o calificación tributaria planteada en la consulta (salvo que sea formulada por las entidades legitimadas apuntadas), la determinación del objeto de la consulta, la explicación clara y con la extensión necesaria de los antecedentes y circunstancias del caso del que deriva la cuestión planteada y, finalmente, el lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho. Asimismo, en caso de actuar por medio de representante, también se deberá aportar la correspondiente documentación acreditativa de la representación.

No obstante, si se desea, la solicitud también podrá incluir un domicilio específico a efectos de la práctica de notificaciones y se podrá acompañar de los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria, lo cual no impedirá que la consulta pueda presentarse

⁴⁵⁹ Sin embargo, en opinión de RUIZ, hubiera sido más correcta la elección del término “interesados” que el de “obligados tributarios” (lo cual realizan algunos textos normativos propios como el artículo 96.2 del texto refundido de la Ley del IS), y es que “puede suceder que el sujeto que realiza la consulta, a la vista de la contestación emitida por la Administración, decida no realizar el presupuesto de hecho objeto de la consulta, por lo que, al menos respecto de dicho presupuesto, no tendrá la consideración de obligado”. (RUIZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, cit., pág. 353).

presencialmente a cualquiera de los registros previstos en el artículo 38 de la Ley 30/1992, mediante fax o a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos siempre que se disponga de un certificado electrónico reconocido. Sin embargo, en caso de remitirse por fax, deberá presentarse toda la documentación original mencionada en el plazo de 10 días, lo que, a pesar de no conllevar la variación de la fecha en la que se tenga por presentada la consulta, implicará su correspondiente archivo si no se lleva a cabo. El mismo plazo operará en el caso de que la solicitud presentada no contenga alguno de los requisitos señalados, si bien aquí empezará a contarse desde el día siguiente a la recepción de la notificación del requerimiento emitido a tal efecto. De todos modos, si se hiciera caso omiso a las indicaciones recibidas, se entenderá desestimada la consulta y se procederá a su archivo.

En relación con la utilización de los medios informáticos y telemáticos al respecto, debe destacarse que en la sede electrónica del Ministerio de Economía y Hacienda se encuentra un formulario normalizado que permite la presentación electrónica de las consultas tributarias que quieran plantearse a la DGT, la cual tendrá lugar a través del registro electrónico del Ministerio. Sin embargo, aunque se elija la utilización de dicha vía, nada impedirá que los datos, elementos o documentos de adjunción voluntaria que se han señalado puedan ser presentados en soporte papel, del mismo modo que podrá imprimirse el formulario ofrecido y presentarse por cualquiera de las otras vías habilitadas al respecto. Asimismo, debe destacarse que dicha posibilidad también empieza a estar operativa en algunas Administraciones tributarias autonómicas, como es el caso del Departament d'Economia i Finances de la Generalitat de Catalunya (http://www.gencat.cat/economia/ambits/finances/tributs/consultes_tributaries/com_formuar/index.html).

Una vez presentadas las consultas y tras comprobar que no ha de subsanarse ningún aspecto, se procederá a su tramitación por parte del órgano competente, durante la cual se podrá requerir al obligado tributario que aporte la documentación o información que estime necesaria para su correcta contestación y se podrán solicitar de otros centros directivos y organismos los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado. Como establece el artículo 88.6, la Administración dispondrá de un plazo máximo de seis meses para remitir la respuesta que estime oportuna al sujeto consultante, si bien la falta de contestación en plazo no conllevará la aceptación de los criterios que el interesado hubiera podido expresar en el escrito de presentación (dado que, como se ha visto, la mención de dichos criterios no constituye un requisito necesario).

Por lo que respecta a los efectos de las contestaciones a dichas consultas, debe destacarse, en primer lugar, que, de conformidad con el artículo 89.3 de la LGT, su presentación y contestación “no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, lo que no tiene otra finalidad que la de evitar que se conviertan en un mecanismo para justificar los retrasos e inobservancias de los deberes de los obligados tributarios. Sin embargo, como pone de manifiesto SALVO, dicha previsión se compadece mal con el plazo de seis meses del que dispone la Administración para resolver, ya que “la planificación fiscal del contribuyente y, por tanto la satisfacción del principio de seguridad jurídica, deben llevar a que la máxima cautela que aquel deba tener en sus previsiones sea la de formular una consulta al menos seis meses antes de que se cumpla el plazo para cumplir

una obligación cuyo régimen jurídico consulta”⁴⁶⁰. Asimismo, la falta de efectos contemplados ante la no contestación en el plazo previsto es una clara merma de la eficacia de dicho mecanismo que no deja de restarle valor y utilidad.

No obstante, a lo que no quita importancia esta falta de previsiones es al efecto que señala el primer apartado del artículo 89.1 de la LGT, donde se establece el carácter vinculante de las respuestas que se emitan para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (ya sean de gestión, inspección o recaudación) en su relación con el consultante. Además, apunta que también se encontrarán obligados a aplicar los criterios manifestados respecto a cualquier obligado siempre que exista identidad entre sus hechos y circunstancias y los que se incluyan en la contestación a la consulta, novedad que, sin duda, ha sido la más relevante que ha aportado la LGT en la materia (ya sea por la mayor eficacia que ello conlleva, por el aumento de seguridad jurídica que se consigue o por el mayor respeto al principio de igualdad)⁴⁶¹.

De todos modos, dicha vinculación no está exenta de requisitos limitativos, pues, en relación con el consultante, sólo operará si la presentación de la consulta se hubiera realizado dentro del plazo previsto, no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos y no se hubieran planteado cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad (apartados 1 y 2 del artículo 89). De igual modo, esta última previsión se contempla en el artículo 68.2 del RD 1065/2007 para los miembros de las entidades legitimadas para su presentación, estableciéndose que su contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados que en el momento de formular la consulta estuvieran siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas⁴⁶².

En la misma línea, la LGT prevé dos supuestos generales donde la vigencia de dicha obligación de seguimiento desaparecerá de forma inmediata: la variación de la legislación establecida (lo cual es evidente considerando que las consultas versan sobre la aplicación o interpretación de la normativa) o de la jurisprudencia (hecho que también resulta lógico dado que, como se ha visto, los efectos vinculantes no afectan a los órganos de revisión)⁴⁶³. Consecuentemente, parece lógico pensar que sólo podrán existir dos contestaciones contradictorias si existe un cambio legislativo o de carácter

⁴⁶⁰ SALVO TAMBO, I.: *Las consultas tributarias*, cit., págs. 515 y 516.

⁴⁶¹ Sin embargo, es de justicia destacar que, ya en su momento, el Decreto-Ley 13/1975, de 17 de noviembre, modificó el artículo 107 de la LGT de 1963 estableciendo como principio general la vinculación del contenido de las consultas para los órganos de gestión de la Administración, aunque únicamente duró hasta la nueva modificación del precepto por parte de la Ley 10/1985.

⁴⁶² Así pues, los órganos de gestión e inspección podrán actuar con independencia del contenido de las respuestas a las consultas planteadas con posterioridad al inicio de los procedimientos, recursos y reclamaciones que tramitan, si bien ello no impedirá que éstas puedan desplegar los oportunos efectos exoneradores de responsabilidad previstos en el artículo 179.2.d) de la LGT.

⁴⁶³ En este punto, es importante precisar ambos conceptos, empezando por el hecho de que el término “legislación” utilizado por la LGT abarca no sólo las leyes en sentido formal, sino también cualquier otra norma a la que se haya hecho referencia al contestar la consulta. Por su parte, y por razones de seguridad jurídica, la “jurisprudencia” aquí mencionada será la que deriva de su sentido estricto, es decir, la doctrina reiterada que se establezca en las sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional (artículos 1.6 del Código Civil y 40.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional). Entre otros, así lo entiende también SALVO TAMBO, I.: *Las consultas tributarias*, cit., págs. 525-527.

jurisprudencial, y es que, como parte de los organismos encargados de la aplicación de los tributos, los órganos competentes para resolver las diferentes consultas también se encuentran vinculados por los criterios manifestados en las contestaciones anteriores. Sin embargo, como señala el artículo 68.1 del RD 1065/2007, debe resaltarse que opera, con carácter general, la doctrina general del precedente administrativo, por lo que, en los casos donde no exista la específica obligación de seguimiento, se podrá dar respuesta a las consultas planteadas incorporando cambios de criterio debidamente justificados.

En cualquier caso, se desprendan o no los efectos vinculantes, nada impedirá la procedencia de la oportuna exoneración de responsabilidad por infracción tributaria prevista en el artículo 179.2.d) de la LGT, ya que únicamente se exige que los sujetos implicados hayan actuado conforme a los criterios manifestados en la contestación. Asimismo, téngase presente que dicha vinculación no se desplegará en relación con los obligados tributarios, pues, a no ser que se diga lo contrario, tienen reconocido el derecho a optar por un criterio distinto siempre que derive de una interpretación razonable de la normativa⁴⁶⁴.

Finalmente, como ya se apuntaba, el artículo 89.4 de la LGT establece la imposibilidad de entablar recurso alguno contra la contestación a las consultas tributarias escritas, ya que, como pasa en la mayor parte de actuaciones, su emisión únicamente es de carácter informativo⁴⁶⁵. Sin embargo, ello no obsta que se pueda recurrir la resolución recibida (en cuanto a acto administrativo) por los vicios de nulidad o anulabilidad que pudiera contener (incompetencia, falta de seguimiento del procedimiento, etc.), del mismo modo que se puede recurrir el acto o actos administrativos dictados con posterioridad en aplicación de su contenido⁴⁶⁶.

Por último, no puede cerrarse este apartado sin antes destacar que, a pesar de las ventajas que ha aportado el sistema de consultas vinculantes (especialmente en términos de seguridad jurídica), también ha comportado algunos riesgos, como el posible aumento de la dilación en su contestación (ya que parece lógico que la Administración actuará con mayores cautelas) o la tendencia en plasmar interpretaciones que sean a favor del fisco. Asimismo, como pone de manifiesto RUÍZ, es evidente que se aumenta la necesidad de revisar con mayor rigurosidad el correcto cumplimiento de los requisitos exigidos, y es que es más que probable que se quiera sacar partido de tales efectos

⁴⁶⁴ Para un mayor desarrollo de ambos aspectos, véanse *infra* los apartados 6.1 *La vinculación de los obligados tributarios en relación con el contenido de las actuaciones de información y asistencia* y 7.1 *La exoneración de responsabilidad por infracción tributaria derivada de los deberes de información y asistencia tributarios* de la siguiente parte.

⁴⁶⁵ Algunos autores han criticado dicha irrecurribilidad señalando que supone un sacrificio del interés de los obligados tributarios, ya que deben soportar el riesgo de aplicar un criterio que les puede resultar desfavorable a la espera de que, con posterioridad, obtengan una resolución judicial que lo cambie. (Entre otros, véase BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 206). Asimismo, algunas sentencias han concebido dichas contestaciones como auténticos actos administrativos (como la STS de 1 de julio de 2000), desvirtuando así el argumento que justifica dicha imposibilidad al concebirlas como actos de mera información.

⁴⁶⁶ Por ello, aunque se pronuncie a favor del recurso directo de las contestaciones, BARQUERO concluye que razones de economía procesal y procedimental motivan la decisión fijada en la LGT, la cual es compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva ya que nada impide que los criterios objeto de recurso se impugnen con posterioridad. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 206).

recurriendo a la manipulación o el suministro insuficiente de información⁴⁶⁷. De todos modos, no hay duda de que actualmente la contestación a las consultas tributarias escritas es la actuación más importante del deber de información y que, además de ser un instrumento de gran ayuda para los ciudadanos, contribuye, en buena parte, a la mejora del sistema en general⁴⁶⁸.

9.1.4. El suministro de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles

Después de las contestaciones a las consultas tributarias escritas, los siguientes mecanismos que el artículo 85.2.d) de la LGT prevé para dar cumplimiento a los deberes de información y asistencia son las actuaciones previas de valoración, las cuales, como se desprende de su desarrollo, se componen del suministro de información antecedente a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y de la celebración de acuerdos previos de valoración. Así, siguiendo el orden de enumeración previsto, la siguiente actuación expresamente prevista que debe analizarse es la posibilidad de conocer el valor de bienes inmuebles antes de adquirirlos o transmitirlos.

Además de la LGT, el RD 1065/2007 reafirma la consideración de dicha actuación como parte del deber de información al contener su regulación dentro de la sección dedicada a la “información y la asistencia a los obligados tributarios”, donde el artículo 63 empieza señalando que “en los tributos que graven la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y cuya base imponible se determine por el valor real de dichos bienes, los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria información sobre el valor de los que estén situados en el territorio de su competencia”. Sin embargo, y aunque su inclusión resulte clara, algunos autores defienden la tesis contraria, entendiendo que su contenido no está dirigido a paliar la dificultad y complejidad que entraña la normativa tributaria y que, por tanto, no comparte el objeto y la finalidad del mencionado deber⁴⁶⁹.

No obstante, bien es cierto que el conocimiento de dichos valores está claramente dirigido a aumentar la seguridad jurídica y a permitir y facilitar una mejor toma de decisiones de los obligados tributarios, del mismo modo que, a fin de cuentas, su determinación no deja de conllevar la aplicación de la normativa tributaria y, por consiguiente, una manifestación de los criterios administrativos al respecto⁴⁷⁰. De igual

⁴⁶⁷ RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, cit., págs. 354 y 355.

⁴⁶⁸ Al respecto, ZORNOZA señala que la amplitud del objeto de las consultas, lejos de suponer un problema para su eficacia, supone una ventaja para la Administración, y es que puede tomar conciencia de los problemas surgidos por la aparición de nuevas formas de comportamiento de los agentes económicos y aprobar así las normas necesarias para su resolución. (ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Interpretación administrativa y consulta tributaria (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria)*, cit., pág. 476).

⁴⁶⁹ Entre otros, así lo entienden, DEL PASO BENGEOA, J. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: *Derechos y garantías del contribuyente. (Comentarios a la Ley1/1998)*, cit., pág. 86.

⁴⁷⁰ De hecho, algunos autores han llegado a calificar dicha actuación como una especie o modalidad de las consultas tributarias, si bien “en vez de versar sobre la clasificación o calificación tributarias, recae sobre la cuantificación de un elemento tributario (cual es la base imponible). Es decir, se trata de una consulta que versa sobre el valor de un elemento y no sobre su régimen jurídico”. (MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: *Valoración de bienes*, en “Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)”, Lex Nova, Madrid, 1998, pág. 354). En el mismo sentido, ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *Comentario a los artículos 18 a 25*, en “Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 2510.

modo, teniendo en cuenta que la base imponible de algunos tributos se determina por el valor comunicado, queda claro que forma parte de la información que los obligados tributarios requieren para el cumplimiento de sus deberes, y es que, tanto en el caso de que decidan adquirir o transmitir los bienes inmuebles objeto de la misma como en aquellos supuestos donde la soliciten con posterioridad, podrán utilizarla de forma directa y simplificar así su actuación⁴⁷¹. Además, no debe olvidarse que la fijación de esta valoración también contiene un cierto potencial reductor de la litigiosidad que se pueda derivar al respecto, ya que, considerando que la Administración dispone de medios más que adecuados para determinar dicho valor de forma fiel y correcta, evita posteriores procedimientos de comprobación y sus eventuales impugnaciones. Así pues, parece que no hay duda acerca de la procedencia de su inclusión como parte del deber de información.

Por lo que respecta a su regulación, debe señalarse, en primer lugar, que el artículo 34.1.n) de la LGT contempla su recepción como un auténtico derecho de los obligados tributarios, el cual se encuentra desarrollado en el artículo 90 de la misma. De este modo, se prevé que “cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión”. Con el fin de aportar un mayor detalle, el artículo 69 del RD 1065/29007 delimita aún más su objeto fijándolo en relación con “los tributos que graven la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y cuya base imponible se determine por el valor real de dichos bienes”, por lo que queda limitado a los bienes inmuebles que se encuentren en el territorio de una Administración competente para gestionar los tributos que graven su adquisición o transmisión y cuya base imponible se determine por el valor de los mismos.

Así pues, quedan fuera de su ámbito los bienes muebles y aquellos inmuebles que vayan a ser objeto de otra operación que no sea una adquisición o transmisión⁴⁷², así como aquellos que se encuentren fuera del territorio de la Administración competente para gestionar los tributos que gravan tales trámites⁴⁷³ y los que, a pesar de que su adquisición o transmisión tenga trascendencia en algunos tributos, su valor no constituya la base imponible.

⁴⁷¹ Sin ir más lejos, así se desprende de la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, donde consta que el contribuyente tiene derecho a obtener una valoración directa de los bienes con carácter previo a su adquisición o transmisión y no una simple orientación.

⁴⁷² Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, como destaca GARCÍA, “el concepto de “transmisión o adquisición” a estos efectos debe interpretarse de forma flexible, incluyendo en él al menos la constitución o transmisión de aquellos derechos reales de goce y disfrute, como el usufructo o el derecho de uso y habitación, cuyo valor se fija por las leyes tributarias en un determinado porcentaje del valor de la plena propiedad”, y es que “la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute no constituye otra cosa que la enajenación de una parte de las facultades inherentes al pleno dominio”. (GARCÍA BERRO, F.: *Análisis jurídico de la obligación administrativa de informar sobre el valor de los inmuebles*, RTT, nº 81, 2008, pág. 60).

⁴⁷³ Al respecto, RUÍZ pone de manifiesto la problemática que ha llevado a tal decisión citando como ejemplo “el supuesto en el cual del caudal relicto del causante residente en una comunidad autónoma forma parte de un bien inmueble situado en otra comunidad”, ya que cualquier solución que se adoptara resultaría insatisfactoria. En este sentido, si la información la suministrara la Administración competente para gestionar el tributo, debería cargar con todas las dificultades de valorar un bien inmueble situado fuera de su territorio, y si lo valorara la comunidad donde está situado el inmueble, resultaría que la comunidad competente se vería vinculada por una valoración efectuada por otra Administración. (RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, cit., pág. 359).

Esta última consideración ha sido criticada en gran medida por buena parte de la doctrina, pues, a diferencia de lo que se desprendía del artículo 90 de la LGT, su desarrollo reglamentario ha dejado limitado el suministro de tal información al ámbito del ISD y el ITPAJD. Consecuentemente, ha dejado fuera de su ámbito material aquellos otros tributos también relacionados con la adquisición o transmisión de dichos bienes y en los que su cuantificación también depende de los valores aquí determinados (piénsese, por ejemplo, en las ganancias patrimoniales que grava el IRPF o el IS), lo cual, como señala GARCÍA, plantea serias dudas de legalidad. En este sentido, como destaca el mencionado autor, “donde el precepto legal no introduce limitaciones no debería imponerlas tampoco el reglamento, máxime cuanto ello ni siquiera parece venir exigido por razones de eficiencia. A fin de cuentas, la misma transmisión grabada por el ITPAJD o por el ISD puede dar lugar al devengo del IS o del IRPF. Tratándose de una misma transmisión, no está justificado que a efectos de un tributo exista la obligación de informar y en relación con el otro dicha obligación decaiga por obra y gracia de la norma reglamentaria. En cualquier caso, no parece de recibo que el reglamento imponga restricciones carentes de fundamento legal”⁴⁷⁴.

No obstante, a pesar de que se haya restringido en gran medida el objeto de dicha información, la normativa ha apostado por adoptar un concepto amplio a la hora de determinar los sujetos legitimados para solicitarla, y es que, como entiende MORENO, el concepto de “interesado” que utiliza parece abarcar “cualquier persona que de algún modo pueda verse afectada por el valor resultante” (incluyendo así tanto a los potenciales adquirentes como a los transmitentes)⁴⁷⁵.

De conformidad con el artículo 90.2, “esta información tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes”, ya que en ningún caso su emisión impedirá “la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario”. Así, la LGT se encarga de recalcar que tales actuaciones no implicarán en ningún caso el avance de las actuaciones administrativas de comprobación sino que tendrán carácter meramente informativo, por lo que no vincularán a los interesados ni podrán ser objeto de recurso. Sin embargo, debe destacarse la importancia del reconocimiento de los efectos vinculantes para la Administración, y es que es evidente que si los obligados tributarios no pudieran confiar en la información suministrada este mecanismo perdería toda su razón de ser.

De todos modos, téngase en cuenta que, a pesar de que la LGT señale que “la falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado” y que el artículo 63.6 del RD 1065/2007 haya fijado un plazo máximo de tres meses para su resolución, la ausencia de previsión de efectos o sanciones en caso de incumplimiento y la lentitud del único mecanismo reactivo a tal efecto (la reclamación por inactividad de la Administración) ponen, cuanto menos, en

⁴⁷⁴ GARCÍA BERRO, F.: *Anotaciones a propósito de la información administrativa vinculante sobre el valor de los inmuebles*, Temas Tributarios de Actualidad, nº 22-24, 2007, pág. 37.

⁴⁷⁵ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: *Valoración de bienes*, en “Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)”, Lex Nova, Madrid, 1998, pág. 354.

entredicho la eficacia de este instrumento y la naturaleza del derecho que prevé su utilización⁴⁷⁶.

En relación con el momento para su solicitud, parece que, en principio, debería ser con carácter previo a la adquisición o transmisión del bien inmueble en cuestión, lo cual deriva no sólo de la rúbrica de los artículos que la regulan, sino también del plazo de vigencia de sus efectos vinculantes. En este sentido, parece que esta obligación de seguimiento sólo se desplegará respecto de las adquisiciones o transmisiones que tengan lugar durante dichos tres meses, aunque todas estas consideraciones se desvirtúan con la previsión de que, en todo caso, las solicitudes deberán presentarse antes de la finalización del plazo para presentar la autoliquidación o declaración de los tributos correspondientes. Así, como pone de manifiesto RUIZ, es obvio que para que pueda tener lugar dicho plazo ya ha de haberse realizado el hecho imponible del impuesto, lo cual reduce considerablemente las ventajas de la información previa comunicada al interesado⁴⁷⁷.

Por su parte, los requisitos que deberá cumplir la solicitud se encuentran concretados en el resto de previsiones del artículo 69 del RD, el cual señala que deberán formularse por escrito e indicando los siguientes datos: el nombre y apellidos o razón social o denominación completa del solicitante, su número de identificación fiscal y, en su caso, del representante (supuesto en el que también deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación), la naturaleza del bien objeto de la solicitud, su ubicación y las características técnicas y físicas que puedan contribuir a su correcta valoración a efectos fiscales y el lugar, la fecha y la firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho. Asimismo, los solicitantes que lo deseen podrán incluir una estimación de la valoración del bien objeto de la solicitud y un domicilio específico a efectos de notificaciones, ya que, aparte de comunicarles la resolución, el órgano competente podrá requerirles la documentación que estime necesaria para la correcta valoración.

Sin embargo, es relevante destacar la omisión del RD a la hora de señalar la necesidad de adjuntar la referencia catastral del bien inmueble en cuestión y la documentación acreditativa de que la titularidad del bien corresponde al solicitante, o, en su caso, de una autorización del mismo, requisitos que calificaba de indispensables la ya

⁴⁷⁶ De igual modo, este plazo de tres meses para resolver también ha sido objeto de críticas e incluso un motivo para plantar la nulidad del artículo 63.6, y es que, como entendió la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona al presentar el Recurso nº 185/2007 contra el RD 1065/2007, conculca el principio de seguridad jurídica (dado que el plazo para presentar las declaraciones o autoliquidaciones relativas a los impuestos de los que gravan la adquisición o transmisión de bienes inmuebles es de 30 días). No obstante, como resolvió el TS en la sentencia de 4 de marzo de 2009, “el plazo no tiene que coincidir con el establecido para presentar la declaración o autoliquidación en las transmisiones *inter vivos*, que es de 30 días, ya que la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles es una opción que la Ley concede al contribuyente, y el mismo problema de inseguridad que la recurrente pretende evitar se produciría si la información se presenta en los últimos días del plazo establecido para autoliquidar”.

⁴⁷⁷ Asimismo, el autor denuncia la falta de previsiones a la hora de señalar la relación entre el procedimiento de emisión de la información y el procedimiento de aplicación de los tributos, ya que puede producirse una coexistencia temporal entre ambos. Concretamente, sería preciso determinar “en qué medida la presentación de una solicitud todavía no contestada afecta a los deberes del sujeto pasivo en el procedimiento de aplicación de los tributos, y de manera especial cuando este último debe comenzar con una autoliquidación”. (RUIZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, cit., págs. 359-361).

mencionada Instrucción 9/1998 del Director General de la AEAT. De igual modo, hubiera sido conveniente que tanto la LGT como el RD hubieran concretado el órgano competente para realizar las valoraciones, el cual, según la Instrucción señalada, era el Gabinete Técnico y de Valoraciones de las Delegaciones Especiales que correspondan por razón del territorio. La única mención e innovación que el RD ha recogido al respecto ha sido la posibilidad de que el “órgano competente” solicite los informes que estime pertinentes a otros centros directivos y organismos, ya que la Instrucción únicamente preveía que podrían “solicitar la colaboración de otros órganos de la misma Delegación o del Ministerio de Economía y Hacienda”.

Finalmente, debe destacarse que su presentación podrá realizarse personalmente o, si se dispone de un certificado de usuario, a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, si bien actualmente aún no se encuentra operativa tal posibilidad.

9.1.5. La elaboración de acuerdos previos de valoración

Como se señalaba, la segunda de las actuaciones de información que prevé el artículo 85.2 de la LGT es la elaboración de acuerdos previos de valoración, la cual se encuentra regulada exclusivamente por el artículo 91 de la misma ya que el RD 1065/2007 no le ha dedicado ninguna previsión⁴⁷⁸.

Así, siguiendo las líneas generales del artículo 9 de la LDGC, el artículo 91 de la LGT empieza apuntando que los obligados tributarios pueden solicitar a la Administración tributaria que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria, aunque, a diferencia de la LDGC, ha dejado de referirse a “los demás elementos del hecho imponible”⁴⁷⁹. Sin embargo, cierto es que dicha modificación no va más allá del carácter puramente semántico, ya que sólo se ha introducido para disipar

⁴⁷⁸ No obstante, debe destacarse que la inclusión de dichos instrumentos como parte del deber de información no es una cuestión pacífica por parte de la doctrina, y es que muchos autores entienden que, al tener por objeto la fijación de la base imponible de una declaración, “no tienen mucho que ver ni con la información ni con la asistencia al contribuyente” (FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., pág. 53). Así, como añade BARQUERO, “su función no consiste en comunicar información, sino en fijar de manera vinculante para ambas partes la valoración que corresponde a determinados bienes, adelantando de esta forma –en sentido propio– el momento de la gestión tributaria”. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 30). Sin embargo, como se verá, nada impide que el obligado tributario pueda actuar de forma distinta al contenido de un acuerdo, lo cual, junto a la imposibilidad de presentar recursos directo contra el mismo, lo configura como un acto de mera información.

⁴⁷⁹ En relación con tales previsiones, FERNÁNDEZ critica la indistinta inclusión de bienes, productos, rentas y gastos que hace la Ley, ya que existe una profunda diferencia entre la valoración fiscal de los primeros y la del resto de elementos señalados. Así, en el caso de los bienes se pretende “traducir en términos monetarios el valor de un objeto, mueble o inmueble, en cuanto este valor no existe como un dato insito al propio bien ni tiene una realidad objetiva indiscutible que se pueda averiguar”, mientras que en los demás supuestos “sí existe una realidad objetiva cifrada en dinero: los ingresos obtenidos, el volumen de operaciones, los costos y gastos..., todo ello en un importe determinado y objetivo”. Por ello, “puede haber problemas de imputación, de calificación, de periodificación, de devengo, etc., pero no puede haber una “valoración””. (FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., pág. 73).

las dudas que pudieran existir para extender la posibilidad de celebrar dichos acuerdos en algunos supuestos determinados⁴⁸⁰.

Sin embargo, como prosigue el artículo 91, dicha posibilidad únicamente procederá cuando las Leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean (lo cual únicamente tiene lugar en el ámbito del IRPF, el IRNR y el IS), de la misma forma que se remite a la normativa propia de cada tributo a la hora de determinar el plazo para su presentación y el procedimiento y el plazo para su adopción. Por ello, ya de entrada es posible observar la falta de eficacia directa que contiene dicha regulación.

Precisamente por este motivo se encuentra justificado que la previsión y el desarrollo del suministro de información sobre la valoración de bienes inmuebles con carácter previo a su adquisición o transmisión se haya realizado de forma independiente, y es que, en esencia, nada impediría que la fijación de su valor a efectos fiscales (en cuanto a elementos determinantes de la deuda tributaria) se realizara en el seno de la presente actuación. No obstante, cierto es que la valoración de tales bienes en los mencionados supuestos era una de las mayores fuentes de conflicto a las que se enfrentaba la Administración tributaria, por lo que era necesario que la aplicación de los instrumentos previstos al respecto no se encontrara diferida a la normativa de cada figura impositiva.

Así, como se señalaba, la posibilidad de celebrar tales acuerdos se encuentra actualmente prevista sólo en el ámbito de impuestos: el IRPF (y sólo en relación con las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del mismo -Disposición adicional segunda del Reglamento del Impuesto-), el IRNR (en relación con la valoración de los gastos de dirección y generales de administración de establecimientos permanentes- art. 3 del Reglamento del Impuesto-) y el IS (permitiendo la valoración de operaciones vinculadas, de operaciones entre personas y entidades vinculadas, de operaciones entre personas y entidades no vinculadas y de los gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o tecnológica –arts. 17 a 30 del Reglamento del Impuesto-). Por consiguiente, queda claro que hoy en día se permite únicamente la valoración de rentas, gastos y operaciones, ya sean constitutivos de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta.

Por su parte, a pasar de las remisiones ya comentadas, la LGT fija con carácter general que la presentación de la correspondiente solicitud deberá realizarse siempre por escrito, añadiendo que deberá acompañarse de una propuesta de valoración formulada por el propio obligado tributario. Asimismo, señala que el acuerdo de la Administración tributaria también se emitirá de la misma forma, indicando expresamente la valoración final, el supuesto de hecho al que se refiere, el impuesto al que se aplica y su carácter vinculante⁴⁸¹.

⁴⁸⁰ Entre otros, así lo entiende RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, cit., pág. 361.

⁴⁸¹ Al respecto, debe puntualizarse que, a pesar de que la LGT hable de “acuerdo”, la estimación o denegación de la propuesta de valoración presentada es un acto administrativo unilateral, motivo por el que la normativa propia de los tributos ha optado por referirse mayoritariamente al mismo como “resolución”. Así, y a diferencia del suministro de información sobre la valoración de bienes inmuebles con carácter previo a su adquisición o transmisión, la respuesta de la Administración tributaria únicamente podrá ser positiva o negativa, de modo que en ningún caso aportará una valoración diferente a la propuesta por el obligado tributario (ya fuera en primera instancia o tras su oportuna modificación).

Además, deja claro que la Administración podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario, si bien, como se desprende de la normativa propia de los impuestos señalados, únicamente podrá realizar las actuaciones que estime necesarias si tienen relación con la propuesta formulada⁴⁸². Así pues, como señala RUÍZ, no puede confundirse dicha actuación con la posterior actividad de comprobación e inspección que realizará la Inspección de Tributos, en la que “deberá comprobarse no sólo si los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos, sino también si la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada”⁴⁸³. Sin embargo, MORENO critica que dicha comprobación esté prevista como una facultad administrativa, ya que por, su trascendencia y (como se verá) por su carácter vinculante, debería ser una obligación⁴⁸⁴.

Otro de los aspectos que la LGT señala con carácter general es que la falta de contestación administrativa en el plazo señalado en cada caso (que, en relación con los impuestos señalados, es de 6 meses) implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario, lo cual ha sido una de las innovaciones más importantes que ha aportado la Ley. De este modo, ha conseguido un mayor nivel de garantía de los derechos de los obligados tributarios gracias al reconocimiento del silencio positivo, de la misma forma que ha estimulado la correcta actuación de la Administración logrando una mayor eficacia. En este sentido, en tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que hubieran fundamentado la valoración, la aceptación del acuerdo comporta que la Administración tributaria competente para su resolución deba aplicar los valores expresados en el mismo durante un plazo de tres años, a no ser, nuevamente, que la normativa propia de cada tributo establezca un plazo de vigencia menor.

No obstante, es evidente que la imprecisión de los supuestos exoneradores de dicha vinculación constituye una clara contrapartida al aseguramiento de la mayor eficacia señalada, y es que, teniendo en cuenta que será la propia Administración quien decida cuando la variación de las circunstancias descritas pueda catalogarse de “significativa”, existe el peligro de que actúe de forma interesada. Por su parte, tampoco queda muy claro si dicha vinculación también afecta a la actuación de obligados tributarios, y más considerando que el artículo 26.6 del Reglamento del IS prevé que la Administración podrá comprobar que “la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada”. Sin embargo, y aunque el artículo 91.6 de la LGT prohíba la interposición de recurso alguno contra los correspondientes acuerdos (lo que deriva básicamente de su carácter previo a la realización del hecho imponible), la posibilidad de que puedan presentarse contra el acto o actos administrativos que se dicten con posterioridad en aplicación de su contenido sólo encuentra su sentido si dicha vinculación no es operante, si bien, en cualquier caso, parece poco probable que, tras haber recibido la aceptación de una propuesta de valoración, los sujetos solicitantes decidan optar por una valoración diferente⁴⁸⁵.

⁴⁸² En este sentido, véase, entre otros, el artículo 25 del Reglamento del IS.

⁴⁸³ RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, cit., pág. 362.

⁴⁸⁴ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: *Valoración de bienes*, cit., pág. 349.

⁴⁸⁵ En cualquier caso, es importante puntualizar aquí la imposibilidad de recurrir directamente los acuerdos, pues, como acertadamente señala FERNÁNDEZ, “es forzoso admitir la posibilidad de impugnación, no contra la valoración o estimación objeto del acuerdo (...), pero sí contra este mismo, bien por concurrir alguna causa de nulidad plena (artículo 62 Ley 30/1992), bien por producirse alguna causa de anulabilidad (artículo 63 de dicha Ley). Como regla general, el contenido valorativo del acuerdo no se puede impugnar, pero sí que podría impugnarse el propio acuerdo por la concurrencia de vicios que

De todos modos, y aunque la opinión doctrinal mayoritaria se pronuncie a favor de la existencia de su vinculación⁴⁸⁶, no debe olvidarse que la celebración de dichos acuerdos es una manifestación del deber de información, cuya prestación va siempre dirigida a transmitir o explicar conocimientos a los obligados tributarios pero no a imponerles ningún deber. Asimismo, a no ser que se disponga lo contrario, el ordenamiento jurídico reconoce claramente el derecho de los obligados a aplicar una interpretación razonable de la norma y, por ende, a actuar de modo diverso a los criterios administrativos, por lo que, a pesar de que la finalidad de dicho mecanismo sea evitar la inseguridad jurídica que conllevan las normas tributarias y conseguir que la Administración y los obligados coincidan en una misma valoración, no deja de ser una posibilidad favorable a su servicio y no un impedimento de la posibilidad de elegir el modo de actuación más conveniente dentro de la legalidad⁴⁸⁷.

Así pues, parece claro que la vinculación de estos acuerdos únicamente afectará a la actividad administrativa y que sólo se podrán celebrar cuando la normativa propia de cada tributo así lo prevea, de la misma forma que será ésta la que concrete el plazo para su solicitud (aunque, en general, será antes de la realización del hecho imponible), la que determine el órgano competente para su resolución (que en la mayoría de supuestos es al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria), la que desarrolle el procedimiento a seguir y la que fije el plazo para su contestación con el de la correspondiente vigencia (si bien, como se ha visto, no podrá exceder de los tres años contados desde su notificación). Por ello, es evidente que la eficacia de dicho instrumento queda gravemente limitada, y es que, como señalan MATA y NEBOT, si el legislador pretendía aumentar la seguridad jurídica de los contribuyentes, con las constantes remisiones a otras normas (inexistentes en algunos casos), consigue precisamente lo contrario⁴⁸⁸.

9.1.6. La emisión de certificados tributarios

Finalmente, la última actuación expresamente señalada como parte del deber de información es la emisión de certificados tributarios, la cual, a pesar de no constar en los instrumentos previstos en el artículo 85 de la LGT, se encuentra contemplada y

lo invalidan (por ejemplo, incompetencia, falta de capacidad, o de poder, etcétera.)". (FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., pág. 73).

⁴⁸⁶ Al respecto, RAMALLO defiende su procedencia al señalar que tanto la tasación pericial contradictoria como los mencionados acuerdos "tienen por objeto la valoración cuantitativa de la base e implican vinculación para las dos partes" (RAMALLO MASSANET, J.: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 61), igual que se pronuncia FERNÁNDEZ al apuntar que "la Ley establece el carácter vinculante del acuerdo para ambas partes: (...) pues una vez formalizado el acuerdo no podrá interponer recurso alguno contra él" (FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., pág. 73). En la misma línea, y a pesar de no compartir el argumento de FERNÁNDEZ (ya que entiende que es precisamente la no vinculación del particular la que explicaría la posibilidad de impugnar las valoraciones), RUÍZ considera que "sólo en circunstancias especiales podrá entenderse que el sujeto pasivo no esté vinculado" (RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, cit., pág. 363).

⁴⁸⁷ Para un mayor desarrollo de la vinculación de los obligados tributarios en relación con el contenido de las actuaciones de los deberes de información y asistencia, véase *infra* el apartado 6.1 *La vinculación de los obligados tributarios en relación con el contenido de las actuaciones de información y asistencia* de la siguiente parte.

⁴⁸⁸ MATA RODRÍGUEZ, M. y NEBOT FUREST, V.: *Información y asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*, cit., pág. 17.

desarrollada en la subsección IV de la sección dedicada a la “Información y asistencia a los obligados tributarios” del RD 1065/2007 (artículos 70 a 76). No obstante, debe señalarse que, a pesar de su omisión en la LGT a la hora de desarrollar los deberes de información y asistencia, el artículo 99 le hace referencia al desarrollar la regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios, y es que, tras señalar que “la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos”, concreta que “los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas”. Así pues, la prestación de dicha actuación, además de estar normativamente prevista como parte del deber de información, se encuentra reconocida como un derecho de los obligados tributarios.

Por lo que respecta a su desarrollo, el artículo 70 del RD 1065/2007 señala que tales certificados consisten en un documento expedido por la Administración tributaria que acredita hechos relativos a la situación tributaria de un obligado tributario, por lo que, en esencia, actúan como medio de información sobre el estado actual de sus derechos y obligaciones⁴⁸⁹. Así, y aunque el artículo 71 también contemple la posibilidad de que su expedición se inicie a instancia de un órgano administrativo o de cualquier otra persona o entidad interesada que requiera el certificado de la Administración tributaria, queda claro que sólo formarán parte del deber cuando se dirijan a un obligado tributario, si bien, como se verá, ello no impide que su solicitud por parte de las diferentes Administraciones pueda constituir una auténtica actuación de asistencia⁴⁹⁰.

Su emisión podrá expedirse en papel o utilizando técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas, debiendo tener lugar en el plazo máximo de 20 días a contar desde su solicitud (salvo que en la normativa reguladora de cada certificado fije un período de tiempo diferente). Sin embargo, como puntualiza el artículo 73, su falta de expedición en plazo no determinará en ningún caso que se entiendan emitidos con carácter positivo, de la misma forma que debe puntualizarse que, de conformidad con el artículo 75, su envío tendrá únicamente carácter informativo y nunca podrá ser objeto de recurso. Asimismo, debe destacarse que su vigencia estará limitada, ya sea a cualquier variación de las circunstancias que acredita o al transcurso de 12 meses en el caso de que sean relativos a obligaciones periódicas o de 3 meses si se refieren a obligaciones no periódicas⁴⁹¹.

⁴⁸⁹ En este sentido, el apartado 2 del mismo artículo 70 concreta que, entre otras circunstancias, los certificados podrán acreditar “la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos o extremos concretos contenidos en ellas, la situación censal, el cumplimiento de obligaciones tributarias y la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes de pago que consten en las bases de datos de la Administración tributaria”; si bien, como establece el apartado 4 del mismo precepto, nunca podrán certificarse “datos referidos a obligaciones tributarias respecto de las cuales haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”.

⁴⁹⁰ Al respecto, véase *infra* el apartado 10.2.7 *La tramitación electrónica de datos entre la AEAT y las demás Administraciones Públicas con el fin de evitar la aportación de certificados tributarios* de la presente parte.

⁴⁹¹ Para ver un mayor desarrollo centrado especialmente en la emisión electrónica de tales certificados, véase *supra* el apartado 4.3.7 *La solicitud, emisión y comprobación electrónica de certificados tributarios* de la primera parte.

9.2. Actuaciones no contempladas por la normativa como parte del deber de información

Como ya se ha señalado, las actuaciones que la normativa enumera como parte de los deberes de información y asistencia se contemplan de forma abierta, pues, como se desprende del “entre otras” del propio artículo 85.2 de la LGT, queda claro que no se trata de una lista *numerus clausus*.

Así pues, y con base en el concepto, las características y los fundamentos señalados del deber de información, debe procederse a valorar aquellas otras actuaciones que, sin estar normativamente contempladas como parte del mismo, también pueden ser capaces de actuar como instrumento para su prestación, lo cual, como también se ha apuntado, configura uno de los principales objetivos del presente trabajo.

9.2.1. El suministro de información por parte de la Inspección de los Tributos al inicio de las actuaciones inspectoras

La primera actuación que puede catalogarse como parte del deber de información sin estar expresamente prevista como tal es la regulada en el artículo 147.2 de la LGT, la cual consiste en la obligación de la Inspección de Tributos de informar a los obligados tributarios, al inicio de los procedimientos de inspección, de la naturaleza y alcance de las diferentes actuaciones que se llevarán a cabo y de los derechos y obligaciones de su titularidad en el curso de las mismas. Así, como se desprende del tenor literal de la Ley, no hace falta insistir mucho para ver que parte del objeto de esta labor (en concreto, las obligaciones y los derechos tributarios) coincide plenamente con el del deber de información, así como el hecho de que su prestación va claramente dirigida a garantizar que los obligados tributarios tengan pleno conocimiento de los mismos y puedan proceder a su correcto cumplimiento y ejercicio.

No obstante, considerando precisamente sus finalidades, algunos autores entienden que se trata de una obligación completamente independiente, ya que su último fin no es el de paliar el excesivo coste fiscal que soportan los contribuyentes, sino el de dotar a los procedimientos inspectores de eficacia⁴⁹². Sin embargo, y a pesar de que la información sobre la naturaleza y alcance de las actuaciones inspectoras podría excluirse por tales motivos (igual que ocurre con las notificaciones), la difusión expresa de los derechos y obligaciones de los obligados tributarios en el seno de estos procedimientos es una garantía específica para asegurar su conocimiento (y más teniendo en cuenta que se trata de una actividad inquisitiva), así como para facilitar y promover la correcta actuación de éstos. Por ello, y aunque bien es cierto que dicha actuación, como se desprende del artículo 147.2 de la LGT, forma parte de un procedimiento y, como tal, es un requisito indiscutible para su eficacia, la justificación de su existencia parece coincidir (cuanto menos en parte) con los motivos del deber de información, y es que su materialización no consiste en una comunicación formal imprescindible desde el punto de vista material para el desarrollo de una actuación. Además, como se ha visto, nada impide que las labores derivadas del deber de información se presten en el decurso procedimental de una actividad tributaria, por lo que tampoco debería ser un impedimento que se integraran como parte del mismo con carácter preceptivo (y más teniendo en cuenta que, a fin de cuentas, forman parte de un deber).

⁴⁹² Entre otros, así lo entienden DEL PASO BENGOA J. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: *Derechos y garantías del contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998)*, cit., pág. 86.

Así pues, dicha actuación es una clara reiteración del deber de información general previsto en el artículo 85 de la LGT y del concreto deber de información en el ámbito de la inspección tributaria contenido en el artículo 141.f) de la misma, donde se establece como una función de los órganos de la Inspección de Tributos la de informar “a los obligados tributarios, con motivo de las actuaciones inspectoras, sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas”. Sin embargo, como pone de manifiesto CAYÓN, debe destacarse finalmente que, en la medida en la que su difusión forma parte del contenido esencial del acto administrativo de comunicación del inicio de tales actuaciones, su falta conllevará la privación total de efectos del procedimiento⁴⁹³, por lo que podrá requerirse la nulidad del acto que le ponga fin por haberse adoptado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (artículo 62 de la LRJPAC) o, cuanto menos, su anulabilidad por haber infringido el ordenamiento jurídico (artículo 63 LRJPAC)⁴⁹⁴.

9.2.2. Las campañas de publicidad

De conformidad con su artículo 62, el RD 1065/2007 establece los deberes de información y asistencia señalando que “la Administración tributaria promoverá y facilitará a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos”, por lo que, como se ha visto, incluye las actuaciones encaminadas a impulsar el correcto comportamiento de los ciudadanos dentro de su ámbito material. En este sentido, teniendo en cuenta que uno de los principales fundamentos que justifican ambos deberes es el buen funcionamiento del sistema, no es de extrañar que así sea, y es que, en definitiva, el fomento del cumplimiento de los deberes y del ejercicio de los derechos no deja de formar parte de las medidas dirigidas a los obligados tributarios para conseguir su adecuada y correcta actuación.

Por ello, el siguiente instrumento que puede incluirse como parte del deber de información son las campañas de publicidad dirigidas a potenciar la concienciación fiscal ciudadana, ya que, a pesar de que se excluyeran expresamente del deber de difundir los criterios administrativos de aplicación de la normativa, nada impide que formen parte del deber general. En este punto es importante resaltar que el objeto de los demás instrumentos mencionados como parte de dicha obligación específica de información (las guías explicativas, los manuales prácticos, los folletos y las cartas informativas) también puede abarcar otras informaciones tributarias más allá de los criterios interpretativos de la Administración (lo mismo que ocurre con las campañas de publicidad encaminadas a dar a conocer los servicios de información y asistencia disponibles), aunque justifica la mención expresa de las campañas publicitarias aquí estudiadas su diferente finalidad (puesto que no están destinadas a facilitar los conocimientos de los obligados tributarios sino a impulsar el cumplimiento de sus deberes tributarios).

Así pues, igual que pasa en las campañas destinadas a cumplir el mencionado deber particular de información, la Administración tributaria se sirve de todos los medios de comunicación para hacer llegar tales mensajes a la ciudadanía (prensa, radio y

⁴⁹³ CAYÓN GALIARDO, A.: *Comentarios al artículo 27*, en “Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 157.

⁴⁹⁴ Para un mayor desarrollo de tales cuestiones, véase *infra* el capítulo 8. *Los efectos de los deberes de información y asistencia en relación con su incumplimiento* de la tercera parte.

televisión), de modo que podrán ser de carácter escrito, oral o audiovisual. No obstante, lejos de informar sobre cuestiones puntuales relacionadas con algunos impuestos (como la apertura y finalización de plazos o novedades normativas), este tipo de campañas van dirigidas a resaltar la importancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea difundiendo la destinación y los resultados obtenidos con dinero recaudado por Hacienda o sensibilizando sobre el fraude fiscal.

9.2.3. Las actuaciones pedagógicas de la Administración

Con base en los mismos argumentos acabados de señalar, otra de las actuaciones que puede incluirse dentro del ámbito del deber de información es la actividad pedagógica de la Administración tributaria, la cual, como señala MARTÍNEZ, puede denominarse labor de “mejora de la cultura administrativa”. Como prosigue el mencionado autor, su finalidad consiste en difundir una serie de conocimientos que interesan en la vida práctica de la mayor parte de los ciudadanos y que no han sido transmitidos por los cauces de educación formal, del mismo modo que procura transmitir valores y actitudes favorables a la responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras⁴⁹⁵.

Así, los objetivos fundamentales de dicha actuación son la concienciación de la ciudadanía sobre la importancia de su colaboración con el fin de promoverla y la mejora de sus conocimientos sobre la misma y sobre la actividad administrativa, si bien, indirectamente, también persigue una mejora de la imagen de la Agencia y un aumento de la confianza en la misma. Por ello, igual que en el caso de las campañas de publicidad, existe un alto riesgo de que la Administración las convierta en actividad propagandística, lo que, además de desvirtuar su esencia, impediría su consideración como parte del deber de información.

Su prestación se lleva a cabo principalmente por medio de conferencias, comunicaciones y ponencias impartidas por profesionales de la Agencia, ya sea en la sede de jornadas, seminarios, congresos o coloquios o en meras charlas específicas convocadas expresamente. Así, en función de los temas que se aborden, sus destinatarios pueden ser tanto la generalidad de obligados tributarios como sectores determinados, pudiendo ser tanto convocadas de oficio como con previa solicitud de los interesados. De todos modos, y a pesar de que en algunos casos se elaboren publicaciones de su contenido, su materialización se lleva a cabo básicamente de forma oral.

No obstante, deben excluirse del ámbito del deber de información aquellas actuaciones dirigidas a sujetos que no son propiamente obligados tributarios, ya que esta labor pedagógica va encaminada a toda la sociedad. Así pues, no formarán parte del mismo las actividades destinadas a los niños e, indirectamente, a los profesores, como es el caso del Portal Virtual de Educación Tributaria o las charlas que pueda impartir la Agencia en centros de educación.

⁴⁹⁵ MARTÍNEZ BARGUEÑO, M.: *Teoría y práctica de la información administrativa al ciudadano*, cit., pág. 172.

9.2.4. El servicio de comunicación de las novedades publicadas en la sede electrónica de la Agencia Tributaria a través del correo electrónico

Poco hay que decir acerca de esta novedosa posibilidad que ofrece la Administración tributaria, la cual consiste simplemente en que los obligados tributarios que lo deseen puedan recibir periódicamente en su correo electrónico las innovaciones que se han introducido en el portal virtual de la Agencia. Para ello, deben estar en posesión de un certificado electrónico reconocido y admitido y darse de alta en la opción “suscripción a servicios de la AEAT” del apartado “otros trámites” de la sede electrónica, donde únicamente deberán rellenar el formulario online previsto y remitirlo electrónicamente a la Administración.

Así pues, se trata de una clara actuación periódica de información que ofrece la Agencia Tributaria y que ha sido posible gracias a las TIC, ya que sólo debe elaborar los contenidos correspondientes y enviarlos automáticamente en forma de spam. Por su parte, su vinculación con el deber de información es obvia, y es que, igual que ocurre con los trámites electrónicos, la mayor parte del contenido de la web versa sobre los derechos y obligaciones tributarias. Del mismo modo, es evidente que su principal finalidad es la de facilitar a los ciudadanos aquella información que les pueda resultar de interés con la mayor rapidez posible, consiguiendo así un conocimiento actualizado de los servicios, contenidos y posibilidades que se ofrecen en línea y de cómo se va asentando su constante evolución.

9.2.5. El simulador de cálculo de las próximas declaraciones del IRPF

A finales de cada año, la Agencia Tributaria confecciona un simulador que permite la realización de los cálculos de las próximas declaraciones de renta, el cual no tiene otra finalidad que la de ofrecer a los obligados tributarios la posibilidad de conocer las actuaciones que les resultan más adecuadas para minimizar el coste de las mismas. Por ello, ya sea en la sede electrónica de la AEAT o en las propias oficinas administrativas, su puesta a disposición tiene lugar al cierre de cada ejercicio, pues es el momento en el que se adoptan las decisiones fiscales y se realiza la planificación económica.

El contenido de esta aplicación se divide, a grandes rasgos, en tres partes diferenciadas (“datos personales y familiares completos”, “detalle de ingresos y gastos deducibles de todos los rendimientos susceptibles de declaración” y “aplicación de las deducciones a las que se tiene derecho”), las cuales se deben cumplimentar incorporando los correspondientes datos requeridos. Una vez introducidos, el programa muestra el resultado de la declaración precedente, informando, asimismo, de la cuota líquida y de la cuota diferencial. Además, ofrece la posibilidad de imprimir esta información junto con los cálculos que se han realizado, de la misma forma que permite modificar cualquiera de los datos incorporados y valorar la variación del resultado final.

Precisamente, es en relación con esta última posibilidad donde se encuentra la principal ventaja que proporciona dicha aplicación, pues la agilidad para cambiar los parámetros y los resultados que se obtienen es de suma utilidad. De esta forma, a modo de ejemplo, los obligados tributarios pueden conocer la reducción que comporta en el resultado final de sus declaraciones de renta una determinada aportación a un plan de pensiones, pudiendo comprobar también la variación que obtienen si realizan determinados ingresos en la cuanta de vivienda o, entre otros, si se afilian a un sindicato. Asimismo,

en relación con las actividades económicas, permite incluso obtener una aproximación a las correspondientes cifras de negocio, lo que permite realizar los ajustes fiscales en los ingresos y gastos del ejercicio que resulten más adecuados.

Así pues, y aunque dicho simulador podría parecer uno de los programas de ayuda pertenecientes al deber de asistencia (ya que, en realidad, confecciona una declaración), su puesta a disposición queda incluida dentro del deber de información, lo que se justifica fundamentalmente por su finalidad principal: el aumento de la seguridad jurídica en aras a permitir la elaboración de planificaciones fiscales adecuadas y fiables. Además, su utilización no facilita a los obligados tributarios el cumplimiento de una obligación presente, sino que simplemente les proporciona información en relación con la aplicación de la normativa que regula sus actuaciones fiscales y económicas para que puedan conocerla con claridad y proceder de la forma más conveniente. Por ello, a fin de cuentas, se trata de una actuación destinada a paliar el excesivo coste fiscal indirecto de la aplicación del ordenamiento jurídico a la hora de cumplir con las obligaciones tributarias.

9.2.6. El suministro de información por parte del Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria

El Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria es un servicio de información que da a conocer todas las posibilidades que ofrece la Agencia Tributaria a través de su sede electrónica, del mismo modo que resuelve todas las dudas o cuestiones técnicas o informáticas relacionadas con la misma, con los programas de ayuda o con los certificados de usuario. Así, a diferencia de los otros servicios telefónicos de información mencionados, nunca atenderá cuestiones de carácter jurídico, sino que remitirá todas las solicitudes de información sobre la normativa tributaria o sobre los criterios administrativos para su aplicación al Teléfono de Información Tributaria Básica 901 33 55 33. Sin embargo, teniendo en cuenta que la actuación electrónica de los obligados resulta crucial tanto para el cumplimiento de muchos de sus deberes como para el ejercicio de muchos derechos, es evidente que la actividad de este organismo está dirigida a facilitarles su comportamiento, por lo que queda claramente incluida como parte del deber de información.

El personal del Departamento de Informática de la Agencia Tributaria es el responsable de prestar dicho servicio de tres formas diferentes, pues opera a través del teléfono, mediante el envío de correos electrónicos o a través de las denominadas sesiones de colaboración web. En el primer caso, los obligados tributarios que lo deseen pueden comunicarse con el CATIT marcando el número de teléfono de coste compartido 901 200 347, siempre que llamen de 9:00 a 19:00 de lunes a viernes o hasta las 21:00 durante las campañas de renta. Fuera de este horario (e incluso durante el mismo), también pueden enviar sus consultas y problemas a través del correo electrónico con la debida cumplimentación del formulario estándar que aparece en la web del servicio, el cual, compatible con cualquier sistema operativo, será atendido en menos de 24 horas. Finalmente, pueden optar asimismo por utilizar la denominada colaboración web o servicio *Web Call*, si bien su disponibilidad se encuentra limitada al mismo horario del servicio telefónico⁴⁹⁶.

⁴⁹⁶ En relación con el desarrollo del funcionamiento de este servicio de colaboración web, véase *infra* el apartado 10.2.10 *La actuación asistencial del Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria* de la presente parte, pues, en esencia, constituye una prestación de asistencia.

No obstante, para completar estas observaciones, debe destacarse que, además de los servicios mencionados, la web del CATIT también contiene un apartado denominado “Soporte” donde ofrece información sobre los trámites electrónicos más habituales (especialmente sobre la utilización de los certificados de usuario y la presentación electrónica de declaraciones), del mismo modo que da respuesta a las preguntas planteadas con más frecuencia y ofrece un buscador de palabras clave para facilitar su consulta. Así, no sólo consigue que los obligados tributarios puedan tener acceso permanente a la principal información solicitada, sino que también disminuye el volumen de trabajo del personal de la Agencia, pues todos aquellos supuestos en los que los interesados consigan resolver sus cuestiones de forma autónoma evitarán posteriores demandas de información.

9.2.7. El suministro de información arancelaria vinculante

El siguiente supuesto que se puede justificar como parte del deber de información se encuentra en el ámbito aduanero, donde el artículo 20 del Reglamento (CE) nº 450/2008, del Parlamento europeo y del Consejo, de 23 de abril, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado) y los artículos 6 a 14 del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del mismo, contemplan el carácter vinculante de las decisiones informativas adoptadas por las autoridades aduaneras de los Estados miembros de la UE en dos supuestos específicos: en relación con la clasificación de mercancías en la nomenclatura específica que prevé el Código Aduanero Común de la Unión Europea (decisiones IAV) y, por lo que respecta a la materia de origen, en relación con el origen preferencial o no preferencial de mercancías específicas destinadas a la importación o a la exportación (decisiones IVO).

Como señala el artículo 6 del Reglamento (CE) nº 2454/93 (modificado por el Reglamento (CE) nº 2286/2003), esta información podrá solicitarse por cualquier persona interesada siempre que se refiera a una operación de importación o exportación realmente prevista, procediéndose a su requerimiento mediante el envío del formulario oficial preconfeccionado a tal efecto (disponible en cualquier oficina de aduanas) debidamente cumplimentado.

El contenido mínimo que deberán contener dichas solicitudes se establece, para cada tipo de información, en el apartado 3 del mismo precepto, si bien, en ambos casos, deberá constar el nombre, apellidos y dirección del titular o, de no coincidir, del solicitante; una descripción detallada de la mercancía; su clasificación en nomenclatura aduanera; su composición y, si ha sido necesario, los métodos de examen que se hayan utilizado para su determinación; la posibilidad de suministrar muestras, fotografías, planos, catálogos o cualquier otra documentación que pueda resultar relevante en forma de anexos (pudiéndose requerir su posterior devolución en el mismo impreso); la disponibilidad para presentar, a solicitud de las autoridades aduaneras, una traducción de la documentación adjuntada a una de las lenguas oficiales del Estado miembro de que se trate; la identificación de los elementos que se consideran confidenciales (tanto si conciernen al público como a las Administraciones); la indicación de si el solicitante ha solicitado o cree que se la ha facilitado en la Comunidad una IAV o IVO para una mercancía o una materia idéntica o similar, la conformidad sobre el registro de la información suministrada en un banco de datos de la Comisión y la aceptación sobre la

divulgación a través de Internet de los pormenores de la información arancelaria vinculante (en particular, cualquier fotografía, bosquejo, folleto, etc.) exceptuando la información que el propio solicitante califique de confidencial.

Dicha información puede presentarse ante las autoridades aduaneras del Estado miembro en el que vaya a utilizarse la información solicitada o del Estado miembro en el que está establecido el solicitante, si bien debe tenerse en cuenta que ambos tipos de informaciones sólo podrán referirse a un único tipo de mercancías y, en materia de origen, a unas únicas circunstancias de adquisición. Así pues, deberá rellenarse un formulario de solicitud independiente para cada clase de mercaderías que se quieran consultar.

Antes de proceder con la tramitación de las solicitudes, debe destacarse que, a pesar de que el artículo 30.11 del Reglamento (CE) nº 450/2008 señale que “las autoridades aduaneras no impondrán gravámenes por los controles aduaneros y demás actos de aplicación de la normativa aduanera efectuados durante el horario oficial de sus aduanas competentes”, añade que, “podrán imponer gravámenes o recuperar costes cuando se presten servicios especiales, en particular, los costes derivados (...) de los análisis e informes de expertos sobre las mercancías y de las tarifas postales que deban pagarse en caso de devolución de aquellas a un solicitante (particularmente en el marco de las decisiones contempladas en el artículo 20 o en el del suministro de información previsto en el artículo 8, apartado 1); del examen o muestreo de las mercancías para fines de verificación, o de la destrucción de éstas, en caso de que se produzcan gastos que no sean los de la utilización del personal de aduanas; y de las medidas de control excepcionales que sean necesarias debido a la naturaleza de las mercancías o a los riesgos potenciales existentes”. Por ello, y aunque el carácter gratuito de la información suministrada no quede desvirtuada, la normativa deja claro que será el solicitante el que deberá cargar con los gastos especiales de envío, análisis, tasación y devolución.

Si las autoridades aduaneras estiman que la solicitud presentada no contiene todos los elementos necesarios para que puedan pronunciarse con conocimiento de causa, invitarán al solicitante a que les facilite los elementos que faltan, haciendo constar el momento en el que los reciban como la fecha a partir de la cual se abren los plazos que tienen para resolver. En este sentido, el plazo máximo que el artículo 7 del Reglamento (CEE) nº 2454/1993 señala para suministrar la información en materia arancelaria es de tres meses a contar desde la recepción de la solicitud, mientras que en materia de origen el período máximo será de 150 días. No obstante, el propio artículo prevé que, en los supuestos de materia arancelaria, su incumplimiento no conllevará ninguna consecuencia, limitándose a establecer que las autoridades aduaneras deberán informar al solicitante del motivo del retraso y del plazo en el que estima poder notificar la solicitada información.

El envío de la información a los solicitantes deberá realizarse por escrito y de acuerdo con los formularios aprobados al respecto, en los que deberá indicarse expresamente un número de referencia, la autoridad aduanera expedidora, el nombre y dirección de su titular (ya que, teniendo en cuenta que no será transferible, será la única persona que la puede hacer valer), la descripción de la mercancía (incluyendo, si es el caso, su denominación comercial -marca y modelo-), cualquier otro signo externo o numeración que sea relevante para su fácil identificación en la aduana, la motivación de la información notificada, la fecha de emisión, su periodo de validez y, en caso de

disconformidad, la posibilidad de interponer un recurso de alzada ante el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo de un mes, aunque su interposición no desvirtuará el carácter informativo de dichas actuaciones.

Una vez suministrada la información, las autoridades aduaneras deberán transmitirla a la Comisión de la UE por vía telemática, la cual la registrará en una base de datos central. Asimismo, deberá enviarla por la misma vía a aquellos Estados miembros que la solicitaran, de la misma forma que podrá hacerla pública (omitiendo aquellos datos de carácter personal) a través de Internet. De igual modo, será la responsable de garantizar la aplicación uniforme de la normativa en materia de nomenclatura o en materia de origen, por lo que deberá resolver aquellas contradicciones informativas que se puedan plantear.

En cualquier caso, como señala el artículo 20.2 del Reglamento (CE) nº 450/2008, es importante puntualizar que los efectos vinculantes de la IAV o IVO afectarán únicamente a las autoridades aduaneras frente al titular de la solicitud en lo relativo a la clasificación arancelaria o a la determinación del origen de una mercancía, del mismo modo que sólo se desplegarán en relación con las mercancías que se utilicen para las formalidades aduaneras que se realicen con posterioridad a la fecha en la que se haya emitido la mencionada información. De todos modos, téngase en cuenta que dichos efectos no sólo se desplegarán respecto a las autoridades aduaneras del Estado miembro que haya facilitado la información, sino que también afectarán al resto de autoridades arancelarias de todos los Estados miembros. Sin embargo, para que así sea, el titular tendrá que demostrar que la mercancía declarada guarda plena coincidencia con la descrita en la IAV o en la IVO, del mismo modo que, en este último caso, también deberá probar que las circunstancias que determinan la adquisición del origen son iguales. Asimismo, como señala el mismo precepto, dichos efectos también afectarán a los solicitantes a partir de la fecha en la que reciban, o se considere que han recibido, la notificación de la decisión, aunque, en todo caso (tanto en relación con las autoridades aduaneras como con los titulares de las decisiones), la validez de dichos efectos será únicamente de tres años.

No obstante, como es lógico, el carácter vinculante de tales informaciones no impedirá que las IAV o IVO puedan ser objeto de anulación o revocación (pero no de modificación) si resulta procedente, circunstancias que se encuentran tasadas en los artículos 16.6, 18 y 19 del mismo Reglamento (CE) nº 450/2008. Así, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.6, dicha información se anulará o revocará, en cualquier momento, siempre que no se ajuste a la legislación aduanera⁴⁹⁷, del mismo

⁴⁹⁷ Al respecto, el antiguo Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre, por el que se estableció el Código Aduanero Comunitario, era mucho más concreto, pues su artículo 12.5 señalaba que las IAV dejarían de ser válidas cuando, a consecuencia de la adopción de un reglamento, no se ajustaran al derecho por él establecido, cuando resultaran incompatibles con la interpretación de una de las nomenclaturas previstas, cuando, en el ámbito comunitario, se modificaran las notas explicativas de la nomenclatura combinada o contradijeran una sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y cuando, en el ámbito internacional, se modificara un criterio de clasificación o una de las notas explicativas de la nomenclatura del sistema armonizado de designación y codificación de las mercancías adoptado por la Organización Mundial de Aduanas (la cual se creó en 1952 con el nombre de “Consejo de Cooperación Aduanera”). Por su parte, detallaba que las IVO perderían su validez cuando, a consecuencia de la adopción de un Reglamento o de la celebración de un acuerdo por parte de la Comunidad, no se ajustaran al derecho por éstos establecidos, así como cuando resultaran incompatibles con las notas explicativas y los criterios adoptados a efectos de interpretación de la normativa o con una sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en el ámbito comunitario) o con el

modo que, como consta en el artículo 18, se anulará si hubiera sido adoptada basándose en información incorrecta o incompleta. En este punto, y aunque el mencionado precepto supedita su procedencia a que el solicitante hubiera conocido tales circunstancias (o razonablemente hubiera tenido que saber) y a que la decisión hubiera sido diferente si se hubiera dispuesto de la información correcta y completa, el artículo 20.5 establece que la adopción de la anulación deberá estimarse en todo caso, haciéndose efectiva desde la misma fecha la en que hubiera comenzado a surtir efectos la decisión inicial.

Por su parte, el artículo 19 establece que las decisiones deberán revocarse cuando no se hubieran cumplido o dejaren de cumplirse una o varias de las condiciones establecidas para su adopción, aunque, en el supuesto de que se trate de una decisión favorable a varias personas, podrán revocarse únicamente sus efectos en relación con aquella o aquellas que las hubieran incumplido (a no ser, obviamente, que la legislación aduanera disponga lo contrario). De conformidad con el apartado 4 del mismo precepto, parece que la revocación también tendrá efectos desde el momento en el que se adoptó la decisión inicial, si bien se contempla que, en casos excepcionales en los que así lo requieran los intereses legítimos del destinatario de la decisión, las autoridades aduaneras podrán aplazar la fecha en la que deba comenzar a surtir efectos.

Por último, el artículo 20.8 del Reglamento (CE) nº 450/2008 establece que, sin perjuicio de lo dispuesto, las medidas destinadas a modificar elementos no esenciales del propio Reglamento podrán establecer las condiciones y el momento en que una decisión IAV o IVO perderá su validez, así como las condiciones y el plazo en que tales decisiones puedan seguir siendo utilizadas en contratos vinculantes basados en las mismas, siempre que se hubieran celebrados antes de la expiración de su validez.

Finalmente, téngase en cuenta que, como actuación de información que es, nunca será obligatoria la solicitud de tales informaciones para exportar o importar mercancías, sino que simplemente se trata de una opción al servicio de los obligados tributarios para aumentar su seguridad jurídica y hacer más fácil su actuación.

Asimismo, sin perjuicio de tales informaciones, debe destacarse que, de conformidad con el artículo 8 del Reglamento (CE) nº 450/2008, “cualquier persona interesada podrá solicitar a las autoridades aduaneras información relativa a la aplicación de la legislación aduanera”, si bien podrá rechazarse su suministro si no se relaciona con una actividad que se prevea realizar en el ámbito del comercio internacional de mercancías. De igual modo, señala que las autoridades aduaneras mantendrán un diálogo regular con los operadores económicos y con otras autoridades que intervengan en el comercio internacional de mercancías, promoviendo, además, la necesaria transparencia y divulgando a través de Internet, sin restricciones y sin gastos (siempre que sea factible) la legislación aduanera, las resoluciones administrativas generales y los formularios de solicitud. Así pues, aparte del suministro de IAV e IVO, dichas actuaciones también pueden entenderse incluidas dentro del deber de información.

acuerdo relativo a las normas de origen elaborado en el seno de la Organización Mundial del Comercio (OMC) o con las notas explicativas o criterios sobre el origen adoptadas a efectos de interpretación de dicho acuerdo (en el ámbito internacional).

9.2.8. La puesta a disposición de información a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria

Aparte de la información que ofrece la web de la Agencia Tributaria destinada a difundir los criterios administrativos para la aplicación de la normativa tributaria, se encuentran disponibles otros contenidos que también forman parte del ámbito material del deber de información. Así, más allá de la interpretación que de la normativa realiza la Administración y de la explicación de su aplicación, puede accederse al apartado “notas de prensa”, donde, aparte de noticias actuales relacionadas con la actividad administrativa, se informa de las principales novedades -tanto técnicas como jurídicas- que tienen lugar en el seno de la Administración. Asimismo, se informa de los servicios de información y asistencia disponibles para su máximo aprovechamiento, se dan explicaciones sobre la realización de determinados trámites y procedimientos, se contienen enlaces con diferentes organismos y Administraciones y pueden consultarse las Autoridades certificadoras admitidas para la expedición de certificados de usuario, del mismo modo que se informa de los establecimientos de la Unión Europea autorizados para la recepción de productos comprendidos en el ámbito objetivo de los IIEE tanto en régimen suspensivo como en otros regímenes fiscales de carácter especial.

De este modo, el portal virtual de la Agencia pretende dar cumplimiento a la conveniencia de crear una red integrada de atención al ciudadano basada en espacios comunes o ventanillas únicas para ofrecer toda la información necesaria y dar la posibilidad de realizar todos los trámites y procedimientos electrónicos de forma centralizada (artículo 44 de la Ley 11/2007), es decir, intenta justificar su configuración como sede electrónica que es.

9.2.9. Las actuaciones de información catastral

Desde el año 2003, la DGC viene colaborando con los servicios de información de la Agencia Tributaria durante las campañas de renta (de abril a junio), donde presta su apoyo atendiendo las cuestiones que formulan los ciudadanos en relación con los datos catastrales de sus inmuebles (pues su conocimiento es necesario para la elaboración de las declaraciones del IRPF). En este sentido, ofrece la posibilidad de consultarlos a través de diferentes vías, ya sea a través de sus oficinas de atención presencial, de los Puntos de Información Catastral (PIC), de la Línea Directa del Catastro (LDC) o de su portal virtual.

Estas actuaciones de información se regularon en la Resolución de 28 de abril de 2003, de la Dirección General del Catastro, por la que se aprobaron los programas y aplicaciones informáticas para la consulta de datos catastrales y la obtención de certificados catastrales telemáticos, ya que se desarrollaron los servicios de acceso libre a los datos catastrales no protegidos, los de consulta y solicitud de certificación electrónica de los datos catastrales por parte de sus titulares, los de consulta y solicitud de certificación electrónica dirigidos a las Administraciones e Instituciones públicas en el ámbito de sus competencias, los de certificación para Notarías y Registros de la Propiedad y los de comprobación de certificados y consulta de accesos. No obstante, dicha Resolución ha sido derogada recientemente por la Resolución de 24 de noviembre de 2008, de la Dirección General del Catastro, por la que se ha aprobado el régimen de funcionamiento de la Oficina Virtual del Catastro y de los Puntos de Información Catastral, la cual ha venido a establecer un nuevo marco normativo adaptado a la

experiencia adquirida y a la evolución que ha experimentado la tecnología y a introducir nuevas actuaciones de información⁴⁹⁸. Sin embargo, la más relevante a los efectos de este estudio es la posibilidad de consultar la referencia catastral de un inmueble, y es que se trata de un dato exigido en la cumplimentación de varias declaraciones tributarias.

En relación con dicha información, se puede solicitar, en primer lugar, en cualquiera de las Gerencias del Catastro o a través de los PIC de forma presencial (ya sea por parte de los titulares de los datos en cuestión o de sus representantes), si bien lo más aconsejable es que se utilicen las vías electrónicas dado que permiten el ahorro de desplazamientos y de tiempos de espera innecesarios. Sin embargo, cierto es que el principal objetivo de los PIC, creados por la Resolución de 29 de marzo de 2005 y gestionados por las Corporaciones Locales, las demás Administraciones públicas y los entes y organismos dependientes de ellas, es precisamente el de ofrecer a los ciudadanos que no tienen acceso a Internet la posibilidad de obtener más fácil y ágilmente la información de la que precisen y la de simplificar las gestiones relacionadas con el Catastro, aunque para la consulta de los datos catastrales no protegidos de la Base de Datos Nacional del Catastro el procedimiento será el mismo que en las Gerencias del Catastro. En este sentido, su acceso será completamente libre, de igual forma que la información solicitada será de suministro inmediato.

En relación con la LDC, cabe decir que es un servicio centralizado de atención telefónica operativo desde el año 1997 que tiene como principal finalidad la facilitación del acceso a la información catastral, acercando así el Catastro a los ciudadanos y evitando muchos desplazamientos innecesarios⁴⁹⁹. Asimismo, ofrece la posibilidad de concertar citas previas en las oficinas de las Gerencias o Subgerencias del Catastro para que, en aquellos casos más complejos, se pueda recibir la atención de personal técnico cualificado, lo cual permite mejorar, a su vez, la organización de los servicios de

⁴⁹⁸ En este sentido, ha incluido el servicio de consulta del estado de tramitación de procedimientos catastrales, el servicio de consulta de accesos (mediante el que se podrán conocer las consultas realizadas y de los certificados emitidos sobre los bienes inmuebles de los que se ostente la titularidad catastral), el servicio de solicitud de asignación de referencia catastral provisional (a través del que los notarios, conforme a lo dispuesto en el artículo 18 del Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, podrán obtener la referencia catastral que deba corresponder a aquellos inmuebles pendientes de su consolidación jurídica o material, en supuestos como el de obra nueva en construcción o de división en propiedad horizontal en idénticas circunstancias, así como para segregaciones y divisiones de locales, siempre que no afecte a terceros) y el servicio de consulta de las fechas de las alteraciones catastrales (mediante el cual se podrán consultar, respecto de los datos de titularidad y valor catastral de cada inmueble, la fecha en la que se produjo la alteración inmobiliaria –es decir, el día del hecho, acto o negocio que dio origen a la inscripción de tales datos-, la fecha de adopción del acuerdo administrativo en virtud del cual se produjeron las correspondientes inscripciones y la fecha de sus efectos catastrales).

⁴⁹⁹ En concreto, la LDC ofrece información general sobre la estructura orgánica y funcional de la Dirección General del Catastro (como el contenido de su web, de los programas de ayuda que se ofrecen o de las utilidades de la Oficina Virtual), sobre los trámites y documentos necesarios para cualquier actuación relacionada con el Catastro, sobre los documentos notificados por el Catastro (resoluciones, requerimientos, etc.) y sobre el estado de tramitación de los expedientes, del mismo modo que suministra información específica sobre los procedimientos de valoración colectiva y presta asistencia en la cumplimentación de declaraciones catastrales, facilitándose información sobre los documentos a aportar en cada uno de los distintos modelos de declaración. Asimismo, se encarga de enmendar los errores producidos en materia de titularidad y certificados, así como de tramitar las quejas presentadas por cualquier incumplimiento de la Carta de Servicios. Finalmente, para aquellas cuestiones que revisten de una especial complejidad, también se compromete a contactar con el ciudadano interesado en el plazo de 24 horas, de la misma forma que ofrece la posibilidad de plantear cuestiones durante las 24 horas del día mediante un contestador automático de voz.

información. Todos estos servicios, cuyo horario de atención es de lunes a viernes de 9 a 19 horas, se encuentran disponibles en el número de teléfono 902 37 36 35.

Por último, la consulta de las referencias catastrales para poder cumplimentar las declaraciones tributarias puede realizarse a través de la Oficina Virtual del Catastro sin necesidad de certificado de usuario, accediendo simplemente el apartado "acceso libre" y seleccionando la opción "acceso a datos catastrales no protegidos". Una vez aquí, deben cumplimentarse las casillas del apartado "localización" donde se muestran todos los datos requeridos, si bien se dispone de varias opciones desplegadas para facilitar su introducción y evitar, al mismo tiempo, el riesgo de error. Además de su consulta, la información que se obtenga también podrá imprimirse, aunque no tendrá ningún tipo de valor de certificación y se omitirán todos los datos protegidos.

De acuerdo con las Resoluciones mencionadas, debe destacarse que esta ventanilla telemática de la DGC también podrá ser utilizada con los mismos fines por parte de las Administraciones públicas, la Administración de Justicia, las demás Instituciones colaboradoras y los notarios y registradores de la propiedad⁵⁰⁰, de la misma forma que, como es lógico, los titulares que dispongan de un certificado de usuario podrán consultar, asimismo, sus datos catastrales de carácter protegido.

Además, debe destacarse que, de acuerdo con el segundo punto del segundo apartado de la Resolución de 24 de noviembre de 2008, los titulares catastrales de los datos protegidos según el artículo 51 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, podrán obtener certificados telemáticos con su nombre, apellidos, razón social, código de identificación y domicilio que conste en el Catastro Inmobiliario, el valor catastral del suelo y, en su caso, de la construcción de los que sean titulares y de los bienes inmuebles individualizados que figuren en la Base de Datos Nacional del Catastro. Sin embargo, será necesario que dispongan de un certificado de usuario admitido por la DGC, mediante el cual también podrán obtener copias y realizar comprobaciones de los mismos a través de la Oficina Virtual⁵⁰¹. Dichos certificados, que también se pueden solicitar en los PIC, producirán idénticos efectos que los expedidos por los órganos de la Dirección General del Catastro con firma manuscrita, lo mismo que ocurre con los certificados electrónicos que también pueden requerir los interesados que dispongan de un certificado de usuario para acreditar que no figuran como titulares catastrales de bienes inmuebles en la Base de Datos Nacional del Catastro.

Para acabar, debe apuntarse que la posibilidad de acceder a la información catastral protegida y de obtener los correspondientes certificados también está reconocida a los órganos judiciales (en particular, los Juzgados y Tribunales) y al Ministerio Fiscal, siempre que sea en el ejercicio de las funciones que tienen atribuidas en virtud del apartado c) del artículo 53.2 del texto refundido de la LCI y sin que sea necesario el

⁵⁰⁰ Asimismo, dichos sujetos también podrán realizar otras consultas, obtener certificados y realizar algunas de las gestiones que venían realizando en las Gerencias del Catastro.

⁵⁰¹ Además de la posibilidad de solicitar y obtener certificados catastrales telemáticos y de introducir nuevas actuaciones de información, la Resolución de 24 de noviembre de 2008 también ha reconocido el servicio de registro y tramitación electrónica de procedimientos catastrales (incluida su notificación) y el servicio de registro electrónico de usuarios, el cual consiste en la solicitud y, en su caso, inscripción o baja, de las personas designadas por cada Administración, entidad, corporación pública, notaría o registro de la propiedad para acceder a los datos catastrales protegidos correspondientes a su ámbito competencial o para la tramitación de procedimientos telemáticos.

consentimiento del afectado. De igual modo, podrán consultarla los órganos de las Administraciones, entidades y corporaciones públicas a que se refiere el artículo 53.2 del texto refundido de la LCI en el ejercicio de sus funciones y competencias, así como obtener certificados electrónicos de los datos relativos a los bienes inmuebles obrantes en la Base de Datos Nacional del Catastro (aunque deberán obtener la previa autorización de la DGT y tendrán que respetar las limitaciones que recoge el artículo 50.3 del texto refundido de la LCI). Por último, también podrán acceder a dichos datos protegidos los notarios y registradores de la propiedad, tanto para la identificación de inmuebles como para dar cumplimiento a la obligación de hacer constar la referencia catastral en los documentos por ellos autorizados o inscritos en los términos que establece el Título V del citado texto refundido de la LCI.

Finalmente, debe resaltarse la creación de oficinas mixtas que ha acordado la DGC y la Federación Española de Municipios y Provincias para suministrar información integral sobre gestión catastral y gestión tributaria del IBI, las cuales están dotadas por funcionarios del Catastro y de las Entidades locales y funcionan únicamente durante el período voluntario y ejecutivo del IBI. Para mejorar su gestión, cuentan con el apoyo de la LDC que concierta las citas previas para acudir a las mismas, si bien actualmente sólo se encuentran en funcionamiento las derivadas del acuerdo con el Ayuntamiento de Madrid en el año 2000. De todos modos, la actuación de dichas oficinas es otra clara manifestación del deber de información.

9.2.10. Los informes vinculantes del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio sobre el cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos

La última actuación que puede formar parte del deber de información (aunque viene prestada por un órgano completamente ajeno a la Administración tributaria) es la realización de informes vinculantes sobre el cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos que elabora el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, la cual fue introducida por la Ley 7/2003, de 1 de abril, de la Sociedad Limitada Nueva Empresa y desarrollada por el RD 1432/2003 (modificado por el Real Decreto 2/2007) y por el artículo 35 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004.

La finalidad principal de tales informes es la de permitir que las empresas puedan solicitar al mencionado Ministerio de Industria, Turismo y Comercio que acredite de forma vinculante para el Ministerio de Economía y Hacienda que disponen de los requisitos científicos y técnicos necesarios para disfrutar de los incentivos fiscales previstos en relación con las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) en el IS. Evidentemente, su obtención no es necesaria para tener derecho a tales deducciones (las cuales, por su parte, podrán alcanzar hasta el 45% de la cuota íntegra del impuesto), sino que su emisión y su carácter vinculante se introdujeron como una simple medida para aumentar la seguridad jurídica de los obligados tributarios. Así, se ofrece a los agentes económicos la posibilidad de conocer de antemano si las actividades que planean llevar a cabo en el marco de un proyecto individualizado merecerán o no la calificación requerida para ser calificadas de I+D+i por parte de la Administración tributaria, si bien, el poder disponer de una información lo más objetiva posible acerca de la naturaleza y los contenidos de la I+D+i y de los gastos asociados a este tipo de actividades empresariales (lo cuales serán los que se

podrán deducir), también conlleva una mayor certidumbre para el resto de agentes económicos y, sobre todo, para la propia Administración tributaria.

Dicha posibilidad fue introducida en nuestro ordenamiento por la Ley 7/2003 al permitir que los sujetos pasivos pudieran aportar a la Administración tributaria tales informes (elaborados entonces por el Ministerio de Ciencia y Tecnología) con tres fines diferentes: para acreditar la aplicación de la deducción por actividades de I+D+i, para justificar tales actividades en la presentación de consultas tributarias vinculantes sobre la interpretación y aplicación de esta deducción y para servir de prueba de las mismas en las solicitudes de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a los proyectos de I+D+i. No obstante, su procedimiento de aprobación, su contenido y la determinación y alcance de sus efectos jurídicos fueron desarrollados por el RD 1432/2003, el cual, como se ha señalado, ha sido parcialmente modificado por el RD 2/2007.

Así, de conformidad con el artículo 3 del citado RD, pueden solicitar estos informes los sujetos pasivos o sus representantes que quieran disfrutar de los efectos vinculantes que desprenden en las actuaciones tributarias antes mencionadas, es decir, en la aplicación de la deducción fiscal por actividades de I+D+i prevista en el artículo 35 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, en el planteamiento de consultas vinculantes o en la solicitud de acuerdos previos de valoración. Asimismo, podrán requerir su emisión y gozar de los mismos efectos aquellos sujetos que quieran obtener las bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social respecto del personal investigador, si bien, en tales supuestos, su elaboración queda fuera del objeto del deber de información.

Por su parte, el órgano competente para su emisión es el Director General de Desarrollo Industrial del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio⁵⁰², aunque, cuando se trate de proyectos que previamente hayan sido financiados como consecuencia de su presentación a cualquiera de las líneas de apoyo financiero a proyectos empresariales que gestiona el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial, el organismo responsable será el Director General de éste. De igual modo, cuando se trate de proyectos sobre eficiencia energética y el uso racional de la energía, así como de apoyo a la diversificación de las fuentes de abastecimiento y el impulso de la utilización de las energías renovables, su elaboración irá a cargo del Director General del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE).

Las solicitudes deben presentarse mediante un escrito firmado dirigido al órgano competente de acuerdo con el formulario normalizado a tal efecto, el cual deberá acompañarse de dos ejemplares del proyecto individualizado objeto del informe y de un informe técnico de calificación de las actividades y de identificación de los gastos e inversiones asociadas a I+D+i emitido por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC). De conformidad con lo dispuesto en la normativa vigente, el órgano competente para su elaboración podrá requerir al interesado la documentación o informes que estime necesarios para la formación del criterio aplicable al caso

⁵⁰² El Director General de Desarrollo Industrial del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio ha venido a sustituir la Dirección General de Política Tecnológica del extinto Ministerio de Ciencia y Tecnología, por lo que ha asumido todas sus funciones. Así, la habilitación a la Dirección General de Política Tecnológica para la elaboración de tales informes que hacía el texto original del RD 1432/2003 ha sido remitida al Director General de Desarrollo Industrial por parte del RD 2/2007.

planteado, así como solicitar los informes de otros órganos directivos y organismos públicos o privados que estime pertinentes por razón de la materia. Asimismo, si se da el caso, emplazará a los solicitantes para que, en el plazo de 10 días hábiles a contar desde el siguiente al de la recepción de la correspondiente notificación, aporten la documentación necesaria para que sea completa o para que subsanen los errores detectados, procediendo a tener por desestimada su solicitud si hacen caso omiso a tales requerimientos.

Una vez instruido el procedimiento y antes de la redacción de la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto su contenido a los solicitantes y se abrirá un nuevo plazo de 15 días hábiles para que puedan alegar y presentar los documentos y justificaciones que consideren necesarios, después del cual empezará un plazo máximo de tres meses para que el órgano competente emita y motive los informes que estime pertinentes. No obstante, la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación ni la desestimación de los criterios expresados por el consultante en el escrito de petición, del mismo modo que, aparte de la teórica responsabilidad del funcionario pertinente, no comportará ningún efecto para el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio. Finalmente, debe añadirse que, de conformidad con el artículo 8.4 del RD, no se emitirá el correspondiente informe “respecto de aquellas actividades o proyectos sobre los que se haya resuelto por la Administración tributaria consulta vinculante o acuerdo previo de valoración, ni sobre las actividades o proyectos ya iniciados y que afecten a periodos impositivos cuyo plazo voluntario de declaración haya finalizado con anterioridad a la fecha de la solicitud”.

Por último, téngase en cuenta que, a pesar de que los informes debidamente emitidos tengan efectos vinculantes para la Administración tributaria, el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de I+D+i que pudieran constituir la base de la deducción deberá estar debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente (lo cual podrá ser oportunamente inspeccionado y controlado), del mismo modo que, en el caso de las consultas y los acuerdos previos de valoración, el importe de los gastos que pudieran constituir la base de la deducción pertinente estará condicionado a su realización y la necesaria identidad entre las cuantías presupuestadas consideradas en el informe como asociadas a las actividades de I+D+i y las cuantías efectivamente cargadas o facturadas al proyecto (si bien, en su caso, se podrán practicar los ajustes correspondientes en la base de deducción). También en dichos supuestos la Administración tributaria podrá recabar al sujeto pasivo la justificación de la realidad de los gastos en cualquier momento, así como su directa afectación al proyecto en ulteriores procedimientos de comprobación tributaria.

Así pues, queda claro que dichos informes tendrán carácter vinculante tanto a la hora de clasificar una actividad de I+D+i para la aplicación de las oportunas deducciones como a la hora de justificarla en el seno de una consulta tributaria o en la celebración de un acuerdo previo de valoración, por lo que, teniendo en cuenta la seguridad jurídica que ofrecen a los obligados tributarios y la facilitación a la hora de ejercer las actuaciones mencionadas, no hay duda de que forman parte del deber de información e incluso, en cuanto facilitan la realización de determinadas actuaciones, del de asistencia. No obstante, su principal finalidad es el impulso y el fomento de las actividades de I+D+i ofreciendo un marco de certidumbre en relación con los beneficios fiscales que de las mismas pueden derivar, de modo que su carácter vinculante y la correspondiente simplificación de la actuación de los obligados tributarios que conlleva no es más que

un requisito indispensable para la plena eficacia y operatividad de su contenido, es decir, del suministro de información.

10. Actuaciones que conforman el deber de asistencia

Igual que ocurre en relación con el deber de información, las actuaciones que conforman el deber de asistencia de la Administración tributaria tampoco se encuentran completamente concretadas por la normativa, aunque, sin carácter exhaustivo, algunas de ellas sí que se han previsto expresamente como tales. Por ello, también es posible encontrar otras actuaciones susceptibles de ser incluidas en el contenido del deber de asistencia, aunque, igual que en el caso anterior, se empezará su análisis por las actividades que se encuentran específicamente señaladas.

10.1. Actuaciones expresamente previstas por la normativa como parte del deber de asistencia

Tal y como se ha observado, la enumeración que ha hecho la normativa de las actuaciones de asistencia ha sido mucho menos completa que la de las actuaciones de información, y es que, en realidad, no ha sido hasta la aparición del RD 1065/2007 que se han concretado los primeros instrumentos específicos como tales. Así, después de que la LGT estableciera que la Administración tributaria debe prestar “asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias” (artículo 85.2.e)), el RD 1065/2007 ha dedicado la subsección V de la sección I del Capítulo II de su Título III a las “actuaciones de asistencia tributaria”, donde el artículo 77.1 ha detallado inéditamente que, “entre otras actuaciones, la asistencia tributaria podrá consistir en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como en la confección de un borrador de declaración”. Asimismo, el artículo 78.1 ha añadido que “la Administración tributaria podrá facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos”, de la misma forma que podrá elaborar “otros programas de ayuda (...) para facilitarles el cumplimiento de las obligaciones fiscales”.

Sin embargo, antes de entrar en su análisis, debe puntualizarse que el artículo 84.3 del mismo RD también incorpora indirectamente las actuaciones automatizadas relativas a la identificación telemática ante las entidades colaboradoras en la recaudación, a la participación en procedimientos de enajenación forzosa y a la puesta a disposición de registros electrónicos de apoderamiento o representación como parte del deber, aunque lo que convierte a tales labores en instrumentos de asistencia es la posibilidad de que los obligados tributarios se beneficien de las ventajas implícitas en la utilización de la vía electrónica. Por ello, estos supuestos serán tratados de forma conjunta al hablar de la posibilidad de emplear las TIC como una forma de prestación del deber en sí misma, si bien, con base a sus beneficios adicionales, se dedicará un apartado especial a la creación de los registros electrónicos de apoderamiento o representación. De todos modos, para una mayor coherencia, en lugar de analizarla junto con los instrumentos del deber expresamente previstos por la normativa, su análisis será abordado después de tratar los trámites y procedimientos electrónicos de forma conjunta.

10.1.1. La elaboración de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos por parte de la Administración tributaria

La primera actuación que el artículo 77.1 del RD 1065/2007 califica como parte del deber de asistencia es la confección de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos, la cual, como establece el segundo apartado, “consistirá en la transcripción de los datos aportados por el solicitante y en la realización de los cálculos correspondientes”. Sin lugar a dudas, ésta es la actuación más relevante de todas las que ofrece la Administración para dar cumplimiento al mencionado deber, y es que, como ya se ha puesto de manifiesto, la mayor parte de los excesivos costes fiscales indirectos con los que cargan los obligados tributarios derivan principalmente de la obligación de confeccionar declaraciones y las autoliquidaciones. No obstante, actualmente, dicha labor únicamente se presta en relación con las declaraciones del IRPF.

Partiendo de su definición, puede observarse ya de entrada que dicha actuación queda limitada a la información aportada por los obligados tributarios y no a la que obra en poder de la Administración tributaria, lo cual, aunque podría parecer irrelevante, conlleva importantes consecuencias en los supuestos donde se realice de forma incorrecta. Así, al no quedar constancia de los datos y documentos aportados por el obligado tributario, éste no podrá probar que el error o descuido que pudiera tener lugar es debido a la actividad administrativa, por lo que difícilmente procederá la correspondiente exoneración de responsabilidad por infracción tributaria prevista en el artículo 179.2 de la LGT⁵⁰³.

Lo mismo ocurrirá en los casos donde la incorrecta prestación de dicha actuación produzca daños o perjuicios imputables a la actividad administrativa que los obligados tributarios que no tengan el deber de soportar, ya que, a pesar de que en ningún caso su contenido vinculará a la Administración (artículo 77.4 del RD), podría derivarse la correspondiente responsabilidad patrimonial administrativa para su indemnización⁵⁰⁴. En este sentido, y aunque, ultimado el modelo se entregue a los obligados tributarios para su firma, revisión y para la verificación de la correcta transcripción de los datos aportados (artículo 77.2), nada impide que la Administración deba responder por los daños que les pueda causar, y es que, a pesar de que los ciudadanos siempre sean los únicos y últimos responsables de la declaración presentada (ya que, de no ser así, se atribuirían efectos de verificación de datos o de comprobación limitada a dichas

⁵⁰³ Para un mayor desarrollo de este aspecto (ya que la discusión sobre si debería proceder o no la mencionada exención de responsabilidad es amplia), véase *infra* el apartado 7.1 *La exoneración de responsabilidad por infracción tributaria derivada de los deberes de información y asistencia tributarios* de la siguiente parte.

⁵⁰⁴ En relación con la falta de efectos administrativos vinculantes de dichas labores, algunos autores han puesto de manifiesto que la Administración debería aprovechar su prestación para realizar una comprobación abreviada de los datos aportados por los obligados tributarios respecto de los que obran en su poder, consiguiendo así una mayor eficacia y eficiencia de su actividad. RAMALLO incluso ha defendido que, en aquellos casos donde los obligados tributarios no hubieran aportado toda la documentación necesaria pero ésta se encontrara en poder de la Administración, no podría derivarse responsabilidad alguna, y es que, con base en los artículos 35.f) de la LRJPAC y 17 de la LDGC (actualmente el artículo 34.1.h) de la LGT), los ciudadanos tienen derecho a no aportar los documentos que ya obran en poder de la Administración. (RAMALLO MASSANET, J: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 44). Para un mayor desarrollo de este aspecto, véase *infra* el apartado 6.2 *La vinculación de la Administración tributaria en relación con el contenido de las actuaciones de información y asistencia* de la siguiente parte.

actuaciones)⁵⁰⁵, resulta necesario que, para la propia eficacia de estas prestaciones, los obligados tributarios deben poder confiar en su contenido (especialmente, por lo que respecta a las calificaciones de datos). No obstante, los problemas vendrán cuando dichos daños o perjuicios sean debidos a que la Administración no hubiera integrado en las declaraciones o autoliquidaciones toda la información facilitada por los obligados tributarios, y es que, una vez más, la aportación que hubieran realizado será prácticamente imposible de demostrar⁵⁰⁶.

En cualquier caso, y volviendo a la tramitación de estas actividades, su prestación tendrá lugar presencialmente en las dependencias de la AEAT tras la correspondiente obtención cita previa, la cual podrá solicitarse personalmente (en las propias oficinas administrativas), telefónicamente (mediante las unidades de reconocimiento de voz -901 12 12 24- o a través de una línea telefónica expresamente dedicada a tal efecto -901 22 33 44-) o mediante Internet (ya sea con o sin certificado de usuario). En cualquiera de estas posibilidades, únicamente será necesario aportar el DNI o NIE del solicitante (junto con el del cónyuge en caso de ser conjunta), aunque debe destacarse que, si no se asiste a la cita previamente concertada y no se anula previamente (lo que se podrá realizar por las mismas vías señaladas), no se podrá volver a solicitar.

Para la elaboración de la correspondiente declaración del IRPF, los interesados deberán aportar a la Agencia el borrador de declaración o los datos fiscales (si dispusiera de ellos), la documentación necesaria para efectuar los cálculos correspondientes (especialmente los datos referidos a los rendimientos y ganancias obtenidos durante el ejercicio y los documentos justificativos de deducciones), el número de cuenta corriente del Banco o Caja de Ahorros donde desee recibir el pago en caso de que el resultado sea a devolver o cargarlo si es a ingresar y se opta por su domiciliación y las referencias catastrales de los bienes inmuebles de su propiedad o de aquellos donde se viva en alquiler u otras circunstancias, así como el DNI o NIE propio original y la copia del de los descendientes que configuren su unidad familiar (a partir de 14 años) y la de sus ascendientes con derecho a deducción (los cuales deberán firmar la declaración o autoliquidación resultante o emitir una autorización firmada en caso de no comparecer). Para su confección, la AEAT se servirá de los programas de ayuda creados al respecto (en este caso el PADRE) y, tras la oportuna corroboración por parte de los obligados tributarios, se permitirá su presentación en el mismo momento (siempre que, obviamente, el resultado sea negativo, a devolver o a ingresar si se domicilia el pago).

Finalmente, debe resaltarse que, si bien la solicitud de cita previa forma parte del servicio de confección de declaraciones por parte de la Administración, también sería defendible su configuración como una actuación de asistencia específica, y es que, además de una mejor prestación del servicio, facilita la actuación de los ciudadanos al ahorrarles tiempos de espera innecesarios⁵⁰⁷.

⁵⁰⁵ Sin ir más lejos, así lo entiende expresamente la STS de 4 de marzo de 2009.

⁵⁰⁶ Para un mayor desarrollo, véase *infra* el apartado 7.2 *La responsabilidad patrimonial de la Administración en relación con los deberes de información y asistencia* de la siguiente parte.

⁵⁰⁷ En el mismo sentido se pronuncia CABALLO, quien entiende que la posibilidad de pedir cita previa “permite atender al ciudadano en el momento previsto y en tiempos significativos de espera, con lo que esto supone de mejor imagen y calidad del servicio que se presta al ciudadano. Posibilita programar adecuadamente los medios materiales y personales necesarios, al conocerse previamente el número de personas que van a ser atendidas en cada punto de atención. Y suaviza la ‘presión psicológica’ que sobre los funcionarios tiene la aglomeración de público, mejorando las condiciones de trabajo de los mismos”. (CABALLO MINGO, G.: *La información y la asistencia tributaria*, cit., pág. 57).

10.1.2. La confección de un borrador de declaración

La segunda de las actuaciones previstas como parte del deber de asistencia por el artículo 77.1 del RD 1065/2007 es la confección de borradores de declaración, la cual, como señala el apartado 3, consistirá en la incorporación de los datos necesarios para la declaración que obran en poder de la Administración tributaria “con el importe y la calificación suministrada por el propio obligado o por un tercero que deba suministrar información con trascendencia tributaria”. Así, el Real Decreto es claro a la hora de recalcar que la Administración nunca será responsable del contenido de dichos borradores, y es que, como concluye el apartado 4 del mismo artículo, “los datos, importes o calificaciones contenidos (...) no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad”.

No obstante, como también prevé el apartado 3, será la normativa de cada tributo la que fije los casos y los términos en los que los obligados puedan solicitar el borrador de sus declaraciones, lo que ha impedido en gran medida la generalización de dicha posibilidad. En este sentido, la única regulación que la ha previsto y desarrollado ha sido, nuevamente, la del IRPF, aunque, teniendo en cuenta que es el mayor ingreso tributario del Estado y que es el tributo que afecta a más obligados tributarios (la mayoría de los cuales, además, tiene escasos o nulos conocimientos sobre la materia), no es de extrañar que se haya empezado por éste. De todos modos, esto no impide que, considerando sus buenos resultados y los crecientes niveles de tecnificación de la Administración, deba procurarse extender su reconocimiento al resto de declaraciones tributarias o, como mínimo, a más.

En el caso del IRPF, su instauración llegó con el artículo cuadragésimo segundo de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, si bien su regulación actual se encuentra en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero; y en la Orden EHA/396/2009, de 13 de febrero.

Así, la Ley 35/2006 dedica a la figura del borrador su artículo 98, donde reconoce que los contribuyentes podrán solicitar su obtención a la Administración tributaria, a efectos meramente informativos, siempre y cuando que obtengan rentas procedentes exclusivamente de rendimientos del trabajo, rendimientos del capital mobiliario (sujetos a retención o ingreso a cuenta o los derivados de letras del Tesoro), de rentas inmobiliarias (siempre que procedan, como máximo, de dos inmuebles), de ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta o de subvenciones para la adquisición de vivienda habitual. En tales supuestos, la Administración tributaria realizará una cuantificación provisional de la declaración de cada solicitante en virtud de los datos que posee, limitándose a poner su disposición los datos que puedan facilitarle la confección de su declaración cuando carezca de la información necesaria.

De igual modo, el mismo artículo habilita al Ministerio de Economía y Hacienda para que determine el lugar, la forma, el plazo y el procedimiento para su solicitud, remisión, confirmación y para el ingreso del importe que en su caso resulte procedente, ya que, cuando los contribuyentes consideren que el borrador recibido refleja su situación

tributaria, la suscripción o confirmación del mismo tendrá idénticos efectos que la presentación de la correspondiente declaración (artículo 98.4)⁵⁰⁸. Asimismo, es importante destacar que también insta al mencionado Ministerio para que fije los supuestos y condiciones en los que sea posible presentar la solicitud del borrador por medios telemáticos o telefónicos, así como el hecho de que la falta de recepción del mismo no exonerará, en ningún caso, del cumplimiento de la obligación de presentar la correspondiente declaración.

El desarrollo reglamentario de este precepto ha sido abordado en el artículo 64 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde, tras reproducir las principales previsiones de la Ley, se ha añadido que la Administración tributaria podrá requerir a los contribuyentes la presentación de la información y documentos que resulten necesarios para la elaboración del borrador. Además, se ha detallado que su rectificación podrá proceder cuando se considere que deben agregarse datos personales o económicos no incluidos o cuando se advierta que contiene datos erróneos o inexactos, del mismo modo que se ha habilitado nuevamente al Ministro de Economía y Hacienda para que determine el lugar, el plazo, la forma y el procedimiento tanto del mencionado requerimiento como de la modificación.

En cumplimiento de todas estas habilitaciones, se ha adoptado finalmente la Orden EHA/396/2009, la cual, además de aprobar el modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2008, de detallar su procedimiento de presentación y de modificar los anexos I y VI de la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, ha establecido los procedimientos para la solicitud, remisión, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del IRPF. Asimismo, ha determinado las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos o telefónicos, detallando también el lugar, la forma y el plazo de realización del correspondiente ingreso que, en su caso, resulte del mismo.

Sin entrar a reproducir las disposiciones que regulan cada procedimiento, es relevante destacar el esfuerzo que se ha realizado para potenciar al máximo la utilización de este servicio, ya que, con el fin de que los obligados tributarios puedan acceder a él de la forma que les resulte más cómoda y adecuada, se ofrecen varios canales. Sin ir más lejos, esta tendencia se observa en las diferentes vías a través de las que se puede solicitar el borrador, pues además de la forma presencial (en cualquier Delegación o Administración de la AEAT), se puede requerir telefónicamente (mediante llamada al Centro de Atención Telefónica o a las Unidades de Reconocimiento de Voz -Servicio Automático-) o telemáticamente a través del portal virtual de la AEAT (ya sea con o sin certificado electrónico). Además, también se ha previsto su remisión directa (es decir, sin previa solicitud) en dos supuestos concretos: cuando ya se hubiera solicitado en relación con la declaración del IRPF del ejercicio anterior o cuando, de haberlo recibido de oficio, se hubiera confirmado. No obstante, cierto es que, tanto si se solicita como si emite de oficio, su remisión se enviará siempre por correo ordinario, excepto en aquellos casos donde los obligados tributarios que lo hubieran solicitado se hubieran

⁵⁰⁸ No obstante, el segundo apartado no permite dicha posibilidad de suscribir o confirmar los borradores a los contribuyentes que hubieran obtenido rentas exentas con progresividad en virtud de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, así como los que compensen partidas negativas de ejercicios anteriores, los que pretendan regularizar situaciones tributarias procedentes de declaraciones anteriormente presentadas y los que tengan derecho a la deducción por doble imposición internacional y ejerciten tal derecho.

suscrito al servicio de alertas a móviles de la AEAT (donde la puesta a disposición se efectuará comunicándoles su emisión mediante mensajes SMS e indicándoles la referencia que les permita acceder al mismo por Internet).

Por su parte, lo mismo ocurre en relación con la modificación del borrador, pues, además de poder instarse por las mismas vías, la emisión del nuevo se realizará de idéntica forma⁵⁰⁹. De igual modo, también los canales previstos para su suscripción o confirmación en caso de conformidad son los mismos, aunque los diferentes medios variarán en función de si el resultado es a ingresar o a devolver.

En este sentido, cuando el resultado sea a ingresar y el contribuyente no opte por la domiciliación bancaria en entidad colaboradora como medio de pago, podrá suscribir o confirmar el borrador y realizar la correspondiente liquidación en las oficinas de las entidades de depósito colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Administración tributaria sitas en territorio español (Bancos, Cajas de Ahorro o Cooperativas de crédito), ya sea presencialmente, en sus cajeros automáticos, en sus sistemas de banca electrónica o telefónica, mediante cualquier otro sistema de banca no presencial que tengan establecido o, si se dispone de certificado de usuario, a través de la sede electrónica de la Agencia.

En cambio, cuando opte por la domiciliación del ingreso (tanto de su totalidad o del primer plazo en caso de fraccionamiento), los contribuyentes podrán suscribir o confirmar el borrador a través de la sede electrónica de la Agencia (ya sea con o sin certificado de usuario), mediante el Servicio de Renta Asistencia del CAT o llamando a las unidades de reconocimiento de voz; pudiendo también acudir a las oficinas de la AEAT o a las oficinas habilitadas al respecto por las Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales. No obstante, debe destacarse que en estos casos el plazo para su presentación y liquidación del IRPF finalizará una semana antes del previsto con carácter general, aunque el cargo en la cuenta corriente facilitada se efectuará el día que finalice este último.

Finalmente, cuando los borradores sean con resultado a devolver y se quiera requerir la devolución procedente, su confirmación o suscripción y la correspondiente presentación de la solicitud del cobro podrá efectuarse en cualquier oficina sita en territorio español de la entidad de depósito colaboradora en la que se desee recibir el importe de la devolución, así como en los cajeros automáticos de la misma, en sus sistemas de banca electrónica o telefónica, a través de cualquier otro sistema de banca no presencial que tengan establecido o mediante el envío de un mensaje SMS a la AEAT. Asimismo, igual que los borradores con resultado negativo o en los que se quiera renunciar a la devolución, también se podrán suscribir o confirmar llamando al Servicio de Renta Asistencia del CAT, a las unidades de reconocimiento de voz y a través de la sede electrónica de la Agencia (tanto si se dispone de un certificado de usuario como si no), de la misma forma que se podrán realizar en cualquier oficina de la AEAT o en las oficinas habilitadas al respecto por las Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales.

⁵⁰⁹ Sin embargo, de conformidad con el artículo 6.2 de la mencionada Orden EHA/2027/2007, la modificación de la asignación tributaria a la Iglesia Católica y/o la asignación de cantidades a fines sociales, así como los datos identificativos de la cuenta a la que deba realizarse la devolución o el cargo en caso de domiciliarse (Código de Cuenta Cliente – CCC), podrá realizarse de forma directa comunicándola simplemente en el momento de suscripción o confirmación.

Quizás por la sencillez de su tramitación o por la gran comodidad que aporta el hecho de que su suscripción o confirmación tenga los mismos efectos que la presentación de la declaración del IRPF, su instauración ha generado unos excelentes resultados (especialmente por lo que a la gestión del IRPF se refiere), y es que, además de aportar un mayor control y de constituir uno de los máximos exponentes de asistencia de la Administración tributaria (ya que la mayor y más compleja carga fiscal de los contribuyentes es, sin duda, la elaboración de las declaraciones), sus índices de utilización por parte de la ciudadanía aumentan año tras año⁵¹⁰.

Así, gracias a la facilidad y rapidez de comunicación y transmisión de las nuevas tecnologías y a las ventajas que permite la gestión y almacenamiento informático de la información, la Administración tributaria ha sido capaz de dar un paso más y remitir a la mayor parte de los obligados a declarar en el IRPF una propuesta de liquidación con la que, si están de acuerdo, únicamente tienen que confirmarla, por lo que, teniendo en cuenta su buen funcionamiento y sus notables ventajas, no es de extrañar que se vele para extender dicha figura a todos los obligados tributarios y en relación con todos los impuestos (o, como mínimo, a un número mayor).

10.1.3. La puesta a disposición de programas informáticos de ayuda

De conformidad con el artículo 78.1 del RD 1065/2007, “la Administración tributaria podrá facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos”, así como otros programas de ayuda “para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales”. En relación con los primeros, el propio artículo señala que, en el ámbito de las competencias del Estado, deberán ajustarse a lo previsto por el Ministro de Economía y Hacienda en la Orden por la que se apruebe el correspondiente modelo, aunque el segundo apartado aborda ambos tipos de programas permitiendo que se utilice la vía telemática para su puesta a disposición (complementándola, eso sí, con su ofrecimiento por otras vías para aquellos que no tuvieran acceso a los nuevos medios).

Así pues, el ofrecimiento de tales programas constituye otra de las actuaciones expresamente señaladas por la normativa como forma de materialización del deber de asistencia, la cual se aborda, una vez más, de forma potestativa y únicamente en relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias. Por ello, es evidente que la principal finalidad de estos programas es la de facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes y aportar una mayor seguridad, y es que pretenden paliar la diversidad y complejidad de la normativa tributaria señalando los criterios administrativos para su aplicación, permitiendo el uso correcto de los límites establecidos y reduciendo el riesgo de descuidos o errores aritméticos. De este modo, no sólo disminuyen en gran medida la elevada presión fiscal indirecta, sino que también posibilitan un mejor cumplimiento de las diferentes obligaciones y una mejor gestión administrativa.

⁵¹⁰ En este sentido, según los datos ofrecidos por la AEAT, el número de envíos anuales de borradores y datos fiscales pasó de 11.782.979 en el año 2005 a 19.256.662 en 2008, de la misma forma que el número de borradores del IRPF confirmados pasó de 2.873.462 en 2005 a 6.628.232 en 2008. (*Campaña de Renta IRPF 2008*, Agencia Tributaria, abril de 2009. Disponible en: <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2009/AEAT/29-04-09%20Presentaci%C3%B3n%20IRPF%202008.pdf>). (Fecha de consulta: 6 de junio de 2009).

En este sentido, al generar las correspondientes declaraciones en archivos PDF, son susceptibles de ser guardados en soportes magnéticos u ópticos, por lo que ofrecen una enorme agilización del tratamiento de los datos tanto al posibilitar su envío directamente por vía telemática como al permitir su lectura automatizada a la hora de vaciar los datos por parte de la Administración. De este modo, lo que antes se tenía que vaciar caso por caso e introducirse en los ficheros de la Administración, ahora se registra directamente, y es que, si bien es cierto que aún se emite alguna que otra declaración manual, son totalmente minoritarias. Por ello, como señala VÁZQUEZ, lo que antes tardaba meses en hacerse, se puede acabar hoy tardando pocos de días⁵¹¹.

Asimismo, no debe olvidarse que dichos programas también se utilizan por parte de la propia Agencia y las entidades colaboradoras al realizar la cumplimentación de algunas declaraciones de los obligados tributarios, de modo que, a pesar de constituir una actuación de asistencia independiente a su puesta a disposición, también se benefician indirectamente de las facilidades y ventajas que ofrecen.

Por último, debe señalarse que, igual que en las demás actuaciones asistenciales, los obligados tributarios podrán discrepar de los criterios contenidos en cualquier caso, del mismo modo que podrán exigir la oportuna responsabilidad patrimonial administrativa siempre que su utilización les haya causado daños o lesiones ilegítimas que no tuvieran el deber de soportar y los puedan demostrar⁵¹².

En relación con los diferentes programas para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos que se ofrecen, destaca, una vez más, el destinado a realizar la declaración del IRPF, y es que, además del pionero, el PADRE (Programa de Ayuda para la confección de la Declaración de la Renta) ha sido el más difundido y utilizado. Desde que entró en funcionamiento en el año 1986, su principal finalidad ha sido la de prestar ayuda anónima a los contribuyentes en la confección de sus declaraciones relativas al IRPF y, hasta hace poco, al IP, tanto por lo que respecta a su realización material (ya que, tras introducir los datos correspondientes, él realiza los cálculos oportunos) como a la hora de valorar la opción más favorable en aquellos supuestos donde se pueda declarar de forma conjunta o individual. Asimismo, permite la consulta de la normativa reguladora del impuesto y viene acompañado de los criterios administrativos para su aplicación, de la misma forma que adjunta instrucciones específicas para la cumplimentación de la declaración.

De igual modo, dicha aplicación incorpora los modelos y formularios que deben utilizarse y ofrece la posibilidad de solicitar o acceder a la información relativa a determinados conceptos que obra en poder de la Administración (concretamente, además de los datos personales, a los rendimientos de trabajo personal, de la actividad profesional, del capital mobiliario y a fondos de inversión mobiliaria), después de lo que permite su importación directa y automática a la declaración. Así, además de las facilidades ya señaladas, el PADRE también indica la calificación de determinados

⁵¹¹ VÁZQUEZ MAGÁN, J.: *Proyectos informáticos e informática corporativa de la AEAT*, cit., pág. 286.

⁵¹² Para un mayor desarrollo de estos dos últimos puntos, véanse *infra* los apartados 6.2 *La vinculación de la Administración tributaria en relación con el contenido de las actuaciones de información y asistencia* y 7.2 *La responsabilidad patrimonial de la Administración en relación con los deberes de información y asistencia* de la siguiente parte.

datos, es decir, la casilla del modelo de declaración en el que corresponde ubicar algunas informaciones.

En relación con su obtención, dicha aplicación se encuentra disponible en soporte CD ROM y en software de impresión para gestores y asesores en las propias oficinas de la Administración tributaria, así como en algunos equipos móviles desplazados expresamente a centros de interés e incluso en algunos estancos. De igual manera, se permite su descarga gratuita a través de Internet desde la sede electrónica de la Agencia, lo cual merece ser especialmente remarcado ya que, para la obtención del CD ROM, debe abonarse su coste (el cual, en la última campaña de renta (Renta 2008) era de 1,35 €). Además, sin entrar a discutir la posible discriminación que ello constituye para los usuarios no versados con las nuevas tecnologías y la posibilidad de imposición de tasas en relación con la prestación de los deberes de información y asistencia⁵¹³, también debe resaltarse la problemática que ha generado la incompatibilidad de su uso con los sistemas operativos de Linux, Mac y Windows Vista, aunque es cierto que la Administración ha procurado solventar tal cuestión a través de la creación del Portal de Programas de Ayuda en línea (donde, tras la conexión a un ordenador remoto de la Agencia Tributaria mediante Citrix, se pueden utilizar todos los programas de asistencia de forma online).

Como se desprende del nombre del mencionado portal, procede acabar dicho apartado señalando que, aparte del PADRE, la Agencia ofrece otros programas de ayuda, encontrándose aplicaciones para la realización de otras declaraciones y comunicaciones e incluso para realizar algunos trámites. Así, en relación con el IRPF, hay disponible un programa específico para el cálculo de retenciones, mientras que, respecto al IS y al IRNR, hay uno para la elaboración del modelo 201 y otro para el modelo 225. Lo mismo pasa en relación con los modelos 340, 390 y 392 del IVA y con los modelos 500, 503 y 511 de Aduanas e IE (donde también se permite la obtención del fichero “Edifact” para su presentación telemática o en soporte magnético), así como con los modelos 180, 182, 184 188, 190, 193,198, 296, 345, 340, 347 y 349 relativos a declaraciones informativas. Del igual modo, se encuentran programas para la cumplimentación de los modelos 310 y 131 (pertenecientes, respectivamente, al ámbito de los módulos del IVA y del IRPF) y programas con fuentes en COBOL para realizar la prevalidación de las declaraciones Informativas 038, 195, 215, 340, 349 y 996.

Asimismo, se ofrecen programas de ayuda para el suministro de información tributaria a las Administraciones Públicas, donde se encuentra el programa para facilitar la confección del listado del IAE, el que permite la creación y lectura de ficheros con el fin de facilitar la gestión recaudatoria en vía de apremio de la Administración Pública y organismos públicos y los programas para facilitar la cumplimentación de los modelos 995 y 994 relativos a la cesión de información urbanística para entidades locales.

Por último, también debe destacarse la puesta a disposición del programa de ayuda para el cálculo de los importes embargables de sueldos, salarios y pensiones por parte de la Agencia, el cual procede a su determinación tras la introducción del tipo de retribución, del importe de la diligencia, del importe líquido mensual y de la indicación de si existen pagas extra prorrateadas.

⁵¹³ Para ver un análisis detallado de tales cuestiones, véase *infra* el apartado 1.2 *Puntualización de algunas características de ambos deberes* de la siguiente parte.

Finalmente, procede destacar la creciente confianza de los ciudadanos en la utilización de tales programas y su idoneidad como mecanismos para facilitar las diferentes actuaciones tributarias, y es que, como demuestran los datos anuales de utilización del programa PADRE, ya en el año 2001 el 86,5% de las declaraciones del IRPF presentadas fueron realizadas con el mismo (ascendiendo al 98,47% en el año 2007)⁵¹⁴.

10.2. Actuaciones no contempladas por la normativa como parte del deber de asistencia

Igual que en el caso del deber de información, existen otras actuaciones realizadas por la Administración tributaria que, a pesar de no estar expresamente previstas por la normativa como parte del deber de asistencia, pueden incluirse dentro de su concepto, por lo que también deben ser consideradas a la hora de detallar los diferentes instrumentos para su prestación.

10.2.1. La facilitación de modelos y formularios

A pesar de que los programas de ayuda para la cumplimentación de declaraciones incorporen los modelos y formularios, su facilitación a los obligados tributarios (ya sean relativos a declaraciones o a otros trámites) constituye una actuación de asistencia independiente, y es que, como señala el artículo 88.5 del RD 1065/2007, “la Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios, cuando hayan sido previamente aprobados, los modelos normalizados de autoliquidación, declaración, comunicación de datos, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria (...) para facilitar a los obligados la aportación de los datos e informaciones requeridos o para simplificar la tramitación del correspondiente procedimiento”. Así pues, y aunque de forma indirecta, es la propia normativa la que atribuye a dicha actuación las mismas finalidades que otorga al deber de asistencia.

Con base en dichos fines, DÍAZ establece una serie de principios que deberá respetar su confección para conseguir su plena eficacia, señalando que deberán ser simples (tanto por lo que respecta a su comprensión como a su cumplimentación), adecuados a cada tipo de contribuyente, respetuosos en cuanto a su contenido y su posterior explotación, coordinados (en el sentido de que no se reitere la petición de la misma información en varios de ellos), coherentes y, puesto que también persiguen aumentar la seguridad jurídica, estables⁵¹⁵.

De conformidad con el mencionado artículo 88.5, la Administración deberá ofrecerlos preferentemente a través de medios telemáticos, si bien, para asegurar el acceso a todos los obligados, también deberá suministrarlos en las diferentes oficinas de la Agencia. Cumpliendo con tales previsiones, así lo ha llevado a cabo la Agencia, pues todos los modelos y formularios se pueden conseguir en cualquiera de sus oficinas o mediante la descarga de los que están disponibles en su sede electrónica en formato PDF. Además, si se desea, ha puesto en marcha la posibilidad de acompañar su obtención de la

⁵¹⁴ Así consta expresamente en las Memorias de la Agencia Tributaria de los años 2001 y 2007 (págs. 34 y 39, respectivamente), aunque el porcentaje del año 2007 incluye tanto las declaraciones del IRPF elaboradas por los obligados tributarios con los programas de ayuda como las declaraciones presentadas mediante la confirmación del borrador.

⁵¹⁵ DÍAZ YUBERO, F.: *La Agencia tributaria y su estrategia de cara al cumplimiento voluntario*, cit., pág. 259.

correspondiente normativa reguladora, así como de las pertinentes instrucciones para su correcta cumplimentación. Sin embargo, como consta expresamente en la sede electrónica, “la Agencia Tributaria no se hace responsable de su contenido” y “no tienen validez jurídica alguna”, por lo que queda claro que están destinados exclusiva y meramente “a su uso como instrumento documental” (aunque ello no impedirá la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria cuando los obligados hubieran confiado en los mismos ni la oportuna exigencia de responsabilidad por los daños y perjuicios que la actividad administrativa hubiera podido causar).

Finalmente, en relación con modelos y formularios electrónicos, cabe resaltar el destacado lugar que les ha dado la Agencia, situando su acceso en la propia página de inicio dentro del apartado especial “a un clic” y sin requerir ningún tipo de identificación. De igual modo, debe ponerse de manifiesto la gran cantidad de modelos y formularios que se encuentran disponibles, los cuales se agrupan en función de las siguientes categorías: declaraciones (con modelos relativos al IVA, al IS, al IRPF, al IRNR y a censos, certificados y otros -aunque hay un último apartado con el resto de declaraciones disponibles-), recaudación (donde se encuentran 10 formularios relativos a la suscripción de servicios de aviso, a solicitudes de aplazamientos, suspensiones, compensaciones y domiciliaciones de deudas y modelos de avales) y Formularios (apartado en el que se agrupan los diferentes modelos y formularios relativos a la representación, a trámites ante la Agencia Tributaria, al apoderamiento para trámites telemáticos, a la autorización de trámites para colaboradores sociales y a Aduanas e Impuestos Especiales).

10.2.2. La solicitud y obtención de etiquetas identificativas

La siguiente de las actuaciones no reconocidas por la normativa como parte del deber de asistencia pero que puede considerarse como tal es la posibilidad de obtener etiquetas fiscales identificativas, las cuales consisten en unos adhesivos expedidos por la AEAT que contienen y acreditan la identificación de los obligados tributarios (ya sean nacionales o extranjeros y personas físicas o jurídicas). Así, su adquisición y adhesión a los espacios específicamente reservados permite que los datos que contienen no se tengan que cumplimentar en los modelos oficiales, evitando, además, la obligación de adjuntar la fotocopia del correspondiente documento acreditativo del NIF, NIE o CIF⁵¹⁶.

No obstante, dicha posibilidad ha quedado actualmente reducida a la presentación de modelos cumplimentados de forma manual y a los que se generan por medios informáticos sin utilizar el módulo de impresión desarrollado por la AEAT (siempre y cuando, en ambos casos, se presenten en entidades colaboradoras, Bancos, Cajas de Ahorro o Cooperativas de crédito), y es que, si bien antes del año 2003 también se preveía su incorporación en los borradores que se quisieran confirmar y en las declaraciones confeccionadas mediante los mencionados módulos de impresión, la AEAT decidió eliminar tal posibilidad⁵¹⁷. En este sentido, la información reflejada en

⁵¹⁶ Sin embargo, en los casos de declaración conjunta, para que se pueda prescindir totalmente de indicar tales datos y de aportar los documentos mencionados, también deben incorporarse las etiquetas identificativas de los cónyuges.

⁵¹⁷ De todos modos, bien es cierto que, a pesar de que no se disponga de etiquetas identificativas, tampoco será necesario adjuntar ninguna acreditación en las declaraciones del IRPF presentadas de forma presencial siempre que tengan un resultado negativo o a devolver (con independencia de si se confeccionan manualmente en el impreso oficialmente aprobado o se generan por medios informáticos sin

las etiquetas suponía una reiteración de los datos identificativos preimpresos o incorporados en tales supuestos, pues éstos también provienen de la información que obra en poder de la Administración. Por consiguiente, la gran cantidad de declaraciones del IRPF generadas con el PADRE y el aumento de las confirmaciones de borradores comportaron que, por razones de eficacia, la Agencia decidiera poner fin a su envío masivo practicado hasta el momento⁵¹⁸, aunque, en compensación, amplió las vías para poder solicitar su obtención.

De este modo, hoy en día puede requerirse la expedición de las mencionadas etiquetas de forma presencial (en las propias dependencias de la AEAT), telefónica (mediante las unidades reconocimiento de voz) o a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria, facilitando únicamente el nombre y apellidos y los caracteres numéricos su NIF, NIE o CIF. Asimismo, debe destacarse que, a pesar de que la solicitud telemática pueda realizarse con o sin certificado de usuario, se ofrece una posibilidad adicional si se dispone de uno, y es que los interesados que hayan comunicado su requerimiento por esta vía pueden optar por su impresión inmediata a través de la web. No obstante, dicha impresión consistirá en un conjunto de códigos de barras sin que conste dato alguno, aunque su uso, evidentemente, será del todo válido. En los demás casos, las etiquetas solicitadas serán enviadas al domicilio de los interesados por correo ordinario, lo cual, como consta en los compromisos de calidad asumidos en la Carta de Servicios de la AEAT del año 2010, no debería tardar más de una semana⁵¹⁹.

Así pues, tanto por evitar rellenar los datos que constan en su contenido como por permitir la no aportación de las copias de los documentos que acreditan el NIF, NIE o CIF, resulta evidente que la principal finalidad de dichas etiquetas es la simplificación de la actuación de los obligados tributarios, por lo que su expedición se encuentra claramente vinculada con la esencia que configura el deber de asistencia. De todos modos, como ya se apuntaba, la creciente utilización de los programas de ayuda para la cumplimentación de modelos y formularios y el aumento de las confirmaciones de los borradores de declaraciones del IRPF han hecho que su emisión pasara a un segundo plano, quedando en estos casos sustituida por la correspondiente preimpresión o importación de los datos que obran en poder de la Administración⁵²⁰.

utilizar el módulo de impresión desarrollado por la AEAT), pues dichos declarantes deberán probar suficientemente su identidad en el momento de la presentación en las oficinas de la AEAT o en las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan suscrito un convenio de colaboración con la AEAT para la implantación de sistemas de ventanilla única.

⁵¹⁸ Esta remisión generalizada se realizaba de oficio a través de su adjunción en las cartas informativas enviadas por la AEAT, ya fuera en las emitidas a principios de año para todos los empresarios y profesionales (donde se facilitaba también el calendario del contribuyente) o en las enviadas antes de las campañas del IRPF y del IS a sus posibles declarantes (informando del inicio de las mismas y de las principales novedades normativas al respecto).

⁵¹⁹ *Carta de Servicios de la AEAT del año 2010*, pág. 11.

⁵²⁰ Sin ir más lejos, así lo demuestran los datos que constan en las respectivas Memorias de la Agencia Tributaria, y es que, si bien la del año 2003 refleja que el número de llamadas atendidas en el servicio de información automática para la solicitud de tales etiquetas ascendió a 344.274, en el año 2004 se situó en 143.561 y en el año 2007 en 82.600.

10.2.3. El envío de datos fiscales que obran en poder de la Administración tributaria

La siguiente de las actuaciones de asistencia no expresamente contemplada por la normativa como tal es la posibilidad de solicitar a la Administración tributaria el envío de la información personal de carácter fiscal de la que disponga, si bien se encuentra limitada al ámbito del IRPF. Concretamente, dicha información consiste en los datos identificativos generales (nombre, apellidos, NIF, domicilio fiscal, etc.) y en aquellos relativos a los ingresos, retenciones, gastos y deducciones de los que haya tenido conocimiento (ya sea por el contribuyente o, esencialmente, por terceros –retenedores, entidades, etc.-), aunque, teniendo en cuenta que a la Agencia sólo se le informa fundamentalmente de los rendimientos del trabajo personal, de la actividad profesional, del capital mobiliario, de los de fondos de inversión inmobiliaria, de los préstamos hipotecarios para la adquisición de vivienda habitual y de los donativos a determinadas entidades, es evidente que pueden existir otras rentas que no se le hayan comunicado. Así pues, resulta relevante destacar, ya de entrada, que dicha información no tiene por qué ser en ningún caso completa.

No obstante, a pesar de que, en esencia, dicha actuación se base en el suministro de una información, lo que la convierte en parte del deber de asistencia es que se facilita indicando la casilla del modelo de declaración del IRPF que en cada caso corresponde, si bien, por aplicación análoga del artículo 77.4 del RD 1065/2007, es lógico pensar que “los datos, importes o calificaciones contenidos (...) no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad”. Por ello, parece claro que el único fin de dicha posibilidad es ayudar y simplificar la confección de la declaración del IRPF, de modo que es el obligado tributario el único responsable de su correcta elaboración.

La obtención de esta información se puede solicitar en las oficinas de la Agencia Tributaria, mediante el sistema telefónico automatizado, a través del servicio de Renta Asistencia del CAT o mediante la sede electrónica de la AEAT, para lo cual simplemente deberá facilitarse el NIF o NIE del solicitante, la casilla 698 de la declaración de Renta del ejercicio anterior si se hubiera presentado y, en los supuestos de una unidad familiar compuesta por ambos cónyuges, el NIF del correspondiente cónyuge.

Una vez solicitada, se enviará por correo ordinario al domicilio fiscal del interesado en el plazo aproximado de un mes, aunque, siempre que se disponga de un certificado de usuario, también podrá accederse a la misma e incluso enviar las incorrecciones detectadas a través de Internet. Sin embargo, dada su limitación al ámbito del IRPF, es evidente que se trata de un servicio de carácter temporal, por lo que sólo estará disponible desde un mes antes (más o menos) del inicio de la campaña de Renta hasta que falten pocos días para su terminación.

Con base en los excelentes resultados de este servicio (tanto en relación con su idoneidad como mecanismo de ayuda como con su buena acogida por parte de los ciudadanos), debe destacarse, por último, que la Agencia Tributaria ha procurado potenciarlo al máximo, impulsando así el uso de los nuevos medios y ampliando la información que se facilita. De este modo, ha incluido recientemente el suministro de los datos relativos a arrendamientos de inmuebles sujetos a retención, a activos

financieros en general y a aportaciones a planes y fondos de pensiones, de la misma forma que ha añadido los relacionados con subvenciones agrícolas (salvo las exentas) y con rendimientos procedentes de operaciones de seguros.

Finalmente, debe señalarse que el procedimiento para solicitar los datos fiscales y el borrador de declaración del IRPF es el mismo, por lo que, en caso de que el interesado no reúna las características para poder solicitar el borrador, se le enviarán simplemente los datos de los que se disponga, y, si las cumple, se le adjuntará el mencionado borrador. De igual modo, cuando los obligados tributarios ya hubieran efectuado la correspondiente solicitud del borrador del IRPF en el ejercicio anterior, su envío se realizará de oficio, lo mismo que ocurrirá en el caso de que la Administración se lo hubiera remitido directamente y hubieran procedido a su confirmación⁵²¹.

10.2.4. La puesta a disposición de componentes específicos para la firma de facturas electrónicas y su verificación

Con el fin de facilitar a los contribuyentes el uso del sistema de facturación electrónica (cuyo empleo reduce ya de por sí los costes fiscales indirectos)⁵²², otra de las actuaciones que puede clasificarse como parte del deber de asistencia es el conjunto de componentes que la Agencia pone a disposición de los obligados para poder implementar los requisitos básicos que exige su uso, los cuales, se concretan principalmente en el deber de acreditar la autenticidad del origen de las facturas y la integridad de su contenido.

Dichos componentes, que se encuentran empaquetados en un archivo zip, pueden descargarse de forma directa desde el portal virtual de la AEAT, tras lo que pueden ser instalados en cualquier sistema operativo de Microsoft Windows, Linux o Unix y utilizarse tanto para la firma electrónica de facturas como para su verificación.

Por lo que respecta a la primera posibilidad, deberá introducirse al componente el fichero que contiene la factura en formato de texto o binario, lo que generará un nuevo fichero con el contenido íntegro de la misma en una codificación estándar BASE-64. Una vez obtenido, y con las correspondientes funcionalidades criptográficas, se firmará electrónicamente un resumen de éste en formato PKCS#7 y se creará así un tercer fichero, donde constará el nombre de la factura original, la factura en formato BASE-64 y el resumen firmado electrónicamente también en BASE-64. Este fichero será el que deberá enviarse al receptor de la factura, el cual, a partir del mismo y a través de la opción “verificación” de la propia aplicación, podrá obtener la factura original. No obstante, el envío de las facturas telemáticas entre emisor y receptor es ajeno a este sistema, así como su envío entre el obligado tributario y la Administración.

⁵²¹ Para un análisis más detallado de la figura del borrador de declaración, véase *supra* el apartado 10.1.2 *La confección de un borrador de declaración* de la presente parte.

⁵²² Sin ir más lejos, así lo pone de manifiesto el Preámbulo de la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, donde se señala que se autorizará “la destrucción de las ingentes cantidades de papel que constituyen los documentos originales, con los consiguientes ahorros en la gestión, manejo documental y de archivo, favoreciendo de esta manera la reducción de costes fiscales indirectos”.

En relación con este proceso de verificación, el obligado tributario deberá conectarse con servidor web de la AEAT y enviar el mencionado fichero de facturación telemática recibido al componente en cuestión, después de lo que obtendrá como respuesta la aceptación de la firma y la correspondiente factura original o, si es el caso, su rechazo.

Así pues, no hay duda de que este servicio está claramente encaminado a facilitar el cumplimiento de los deberes de los obligados tributarios, pues, además de garantizar y posibilitar la correcta emisión de las facturas electrónicas (elemento imprescindible para el asentamiento de la e-Administración e incluso obligatorio en algunos supuestos), fomenta implícitamente la utilización de la vía electrónica y todas las ventajas que se desprenden (y es que, como se verá en el apartado 10.2.13 de la presente parte, los trámites y procedimientos electrónicos también constituyen de por sí una actuación de asistencia).

10.2.5. La tramitación de quejas a través del Apartado de Correos de la Agencia Tributaria

Además de resolver dudas tributarias sobre el funcionamiento del sistema tributario, de recibir y responder cuestiones sobre la aplicación e interpretación de la normativa, de informar sobre el estado de tramitación de expedientes administrativos y de distribuir determinadas publicaciones de la Administración tributaria, el Apartado de Correos de la Agencia permite el planteamiento y la contestación de quejas interpuestas por los obligados tributarios que consideren que no han sido atendidos adecuadamente en las Delegaciones y Administraciones tributarias, así como la recepción y tramitación de sus sugerencias.

Por ello, además de las actuaciones de información que se prestan a través del mismo, también deben destacarse estas dos últimas actuaciones como parte del deber de asistencia, y es que su finalidad no es otra que la de facilitar y hacer más cómodo el ejercicio del derecho de los obligados tributarios reconocido en el artículo 34.1.p) de la LGT (el derecho a plantear quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria). Asimismo, teniendo en cuenta que el conocimiento del estado de tramitación de los procedimientos en los que los obligados sean parte también se reconoce como derecho (art. 34.1.e) de la LGT), podría entenderse que, además de constituir una actuación de información en toda regla, la posibilidad de requerir y obtener respuesta a través de dicha vía constituye una actuación de asistencia, y es que, igual que ocurre en el supuesto anterior, facilita el ejercicio de un derecho expresamente reconocido.

10.2.6. La no aportación de datos ya obrantes en poder de la Administración tributaria actuante

A pesar de no estar expresamente reconocida como instrumento para la materialización del deber de asistencia y de encontrarse contemplada dentro de la sección dedicada a las “especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria” (sección I del Capítulo II del Título III de la LGT), el artículo 99.1 reitera que “en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes”, donde el apartado 2 señala que los obligados tributarios podrán rehusar la presentación de los

documentos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. No obstante, y tras contemplar que tampoco deberán aportar aquellos documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria, establece “se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros previamente aportados”.

Así, la LGT ha incorporado el artículo 17 de la LDGC que precisamente se adoptó para reconocer el derecho contemplado en el artículo 35.f) de la LRJPAC en el ámbito tributario, si bien ha aprovechado dicha inclusión para introducir una modificación a consecuencia de varias críticas doctrinales a este último. En este sentido, el mencionado artículo 17 reconocía el derecho a rehusar la presentación de los documentos que no fueran exigidos por la normativa aplicable al procedimiento de gestión tributaria correspondiente y el derecho a no aportar los documentos ya presentados por ellos mismos y que se encontraran en poder de la Administración actuante, de modo que, a diferencia del artículo 35.f) de la LRJPAC, supeditaba su reconocimiento al procedimiento de gestión tributaria. Por ello, y con el fin de no mermar los derechos de los ciudadanos, la LGT introdujo el reconocimiento de su extensión a cualquier procedimiento de la Administración tributaria, tal y como se desprende de la rúbrica del Título en el que se incluye, de la sección en la que se regula y de la referencia a “la normativa tributaria” con carácter general.

Así pues, resulta evidente que, además de las razones de economía procesal, la principal finalidad de dichas previsiones es la de simplificar la actuación de los obligados tributarios y ahorrarles la innecesaria aportación de datos o documentos ya facilitados, si bien puede criticarse que, a diferencia del artículo 6.2.b) de la LAECSP, se restrinja su reconocimiento a la Administración tributaria actuante y no se haga extensivo a los datos y documentos obrantes en poder de cualquier Administración Pública (aunque, para su viabilidad, se limite a los aportados en formato electrónico⁵²³). Asimismo, se ha reprochado que, a diferencia del artículo 35.f) de la LRJPAC, la LGT restrinja su reconocimiento a los datos y documentos aportados por el propio obligado tributario, exigiendo, en consecuencia e ilógicamente, el suministro de los que ya hubieran sido aportados por un tercero.

No obstante, como se desprende de las últimas previsiones del citado artículo 99.2, cuando la Administración tributaria se encuentre ante tales situaciones podrá requerir a los obligados tributarios que simplemente ratifiquen los datos en cuestión, aunque, como señalan DE LA NUEZ y OGEA, ello se aparta una vez más de las previsiones del artículo 35.f) de la LRJPAC y de su normativa de desarrollo⁵²⁴.

⁵²³ Para un mayor detalle las previsiones de este artículo 6.2.g) de la LAECSP, véase *supra* el apartado 3.2.4.2 *El estatuto jurídico de los ciudadanos en sus relaciones electrónicas con la Administración* de la primera parte.

⁵²⁴ En este sentido, ambos autores ponen de manifiesto que, además de no contemplar dicha necesidad de ratificación, la normativa administrativa exige que, antes de que la Administración pueda practicar cualquier nuevo requerimiento a los administrados en relación con la información que ya posee, justifique en el expediente la imposibilidad material de obtener el documento, lo cual deberá operar tanto si se requiere realmente una nueva aportación del mencionado documento como si basta con la simple ratificación de los datos propios o de terceros contenidos en el mismo. (DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M.: *Derechos y garantías en los procedimientos tributarios*, en “El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 135 y 136).

En cualquier caso, no queda duda de que dicha actuación forma parte de las labores de asistencia de la Administración tributaria, y es que, además de simplificar y facilitar el cumplimiento de los deberes y el ejercicio de los derechos de los obligados tributarios, se encuentra claramente encaminada a la reducción de la carga fiscal indirecta de carácter formal.

10.2.7. La tramitación electrónica de datos entre la AEAT y las demás Administraciones Públicas con el fin de evitar la aportación de certificados tributarios

Tal y como ya se ha observado al hablar de los certificados tributarios electrónicos en el apartado 4.3.7 de la primera parte del presente trabajo, el artículo 71.3 del Real Decreto 1065/2007 prevé que, cuando sea necesaria la obtención de un certificado tributario de la AEAT para la tramitación de un procedimiento o actuación administrativa, “la Administración pública que lo requiera deberá solicitarlo directamente y hará constar la Ley que habilita a efectuar dicha solicitud o que cuenta con el previo consentimiento del obligado tributario”, de modo que “la Administración pública solicitante no podrá exigir la aportación del certificado al obligado tributario”. Asimismo, y con el fin de evitar la duplicidad de actuaciones, añade que la AEAT no podrá expedir el mencionado certificado a solicitud del obligado cuando tenga constancia de que éste ya ha sido remitido a la correspondiente Administración.

Al respecto, el apartado 1.b) del mismo artículo 71 reincide en señalar que, si bien los certificados electrónicos tributarios pueden expedirse a petición de un órgano administrativo o de cualquier otra persona o entidad interesada, su solicitud deberá estar expresamente prevista en una ley o tendrán que contar con el previo consentimiento del obligado tributario, añadiendo que en tales casos, si el solicitante es un órgano administrativo del ámbito de competencias del Estado, su emisión se realizará a través de medios telemáticos. De esta forma, el artículo 73.2 del RD otorga carácter preceptivo a las previsiones del artículo 95.2 de la LGT⁵²⁵, aunque, realmente, en lugar de la expedición del certificado, se procederá a la transmisión de datos requeridos. Así se desprende literalmente de las últimas consideraciones del artículo 73.2, donde, después de permitir que dichas actuaciones se realicen de forma automatizada (siempre que se respeten las previsiones los artículos 82 a 86 del mismo RD), concluye que las correspondientes “transmisiones de datos sustituirán a los certificados tributarios”.

Sin embargo, además de indicar la Ley que habilita tales solicitudes o la obtención del consentimiento de los obligados tributarios, el artículo 58.2 del RD exige que las Administraciones públicas solicitantes también señalen los datos requeridos, sus titulares y la finalidad por la que se demandan, del mismo modo que las obliga a dejar constancia de la petición y recepción de los datos solicitados en el correspondiente expediente (lo que no tiene otra finalidad que la de permitir que los órganos de fiscalización y control puedan verificar el origen y la autenticidad de los mismos).

⁵²⁵ Recuérdese que dicho artículo 95.2 establece que “en los casos de cesión previstos en el apartado anterior, la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos. Cuando las Administraciones públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información”.

Por su parte, y con base en los grandes beneficios que comporta dicha medida (tanto a efectos de agilizar los procedimientos como de disminuir la carga formal de los ciudadanos), las Comunidades Autónomas se han ido sumando a su utilización y cada vez son más las solicitudes de información que envían al respecto, de la misma forma que se va incrementando el número de Entidades Locales adheridas a alguno de los Convenios de Colaboración entre la Agencia Tributaria y la Federación Española de Municipios y provincias que les permiten tal posibilidad⁵²⁶.

Así pues, este deber a cargo de la AEAT consiste en una prestación completamente encaminada a facilitar la actuación de los obligados tributarios, ya sea minorándoles las cargas formales en sus relaciones con las Administraciones tributarias autonómicas y locales o ahorrándoles la necesidad de realizar cualquier trámite cuando necesiten ejercer su derecho a la obtención de certificados tributarios a consecuencia de ser requeridos por otra Administración.

Finalmente, procede añadir que, a pesar de que esta actuación pueda concebirse como una manifestación concreta del derecho de los ciudadanos a no aportar los datos y documentos electrónicos que obran en poder de las Administraciones (artículo 6.2.b) de la LAECSP), en el ámbito tributario este derecho se limita a los datos y documentos que se encuentran en poder de la Administración actuante (artículo 99.2 de la LGT), por lo que procede concebir y tratar a ambas actuaciones como dos prestaciones de asistencia independientes aunque con la misma esencia y finalidad.

10.2.8. La actuación del Centro de Atención Telefónica y el servicio de atención telefónica de Renta Asistencia

Las siguientes actuaciones de asistencia que deben ponerse de manifiesto son las que presta la plataforma telefónica de la Agencia, donde se encuentran las labores del CAT, las de las unidades de reconocimiento de voz, las del Teléfono de Cita Previa, y las del Centro de Atención de Informática Tributaria (por lo que sólo quedan excluidas las del Teléfono de Información Tributaria Básica).

Empezando por el primero de los organismos enumerados, el Centro de Atención Telefónica (número 901 200 345) ofrece la posibilidad de realizar algunos trámites tributarios para facilitar la actuación de los obligados, de modo que, aparte de las actuaciones de información ya observadas, también realiza prestaciones de asistencia. Así, permite la presentación de la solicitud de pago anticipado de la deducción para madres trabajadoras, la del pago de 2500 € por nacimiento u adopción y la de la comunicación del cambio de domicilio fiscal (excepto en los casos donde se tengan que presentar los modelos 036 y 037), de la misma forma que, a través del número 901 200 350, ofrece la posibilidad de que los sujetos interesados en adquirir explotaciones o actividades económicas soliciten una certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de éstas. Su obtención permitirá que los

⁵²⁶ A modo de ejemplo, como consta en la página 62 de las Memorias de la Agencia Tributaria del año 2005, la AEAT contestó 6.079.967 solicitudes provenientes tanto de Comunidades Autónomas como de Entidades locales, evitando así 6.079.967 actuaciones de los obligados tributarios con las correlativas solicitudes de información y asistencia que se hubieran podido generar (piénsese, por ejemplo, en los casos donde se hubieran podido plantear dudas al Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria en relación con su requerimiento y emisión electrónicas o en las solicitudes de información relativas a su tramitación en general).

solicitantes puedan limitar su eventual responsabilidad siempre que hubieran contado con el previo consentimiento del titular de la explotación o actividad económica, aunque debe destacarse que dicha actuación sólo estará disponible cuando la notificación de una providencia de apremio se haya acompañado de una carta informativa sobre la misma.

De igual modo, durante las campañas de renta, se integra en el mismo un servicio de atención telefónica especial denominado Renta Asistencia, cuya función es la de dar cobertura al aumento de demandas de atención que se experimenta en dicho período en relación con la solicitud, modificación y confirmación del borrador de declaración, el requerimiento del envío de los datos fiscales que obran en poder de la Administración y la comunicación de los cambios en el domicilio fiscal.

Para la realización de cualquiera de estos trámites, los obligados tributarios únicamente deben comunicar los caracteres numéricos de su NIF y su primer apellido, aunque, en las actuaciones relacionadas con el IRPF, también deben facilitar el número de la casilla que se determine de la declaración de renta del ejercicio anterior o, si se quiere confirmar o suscribir el borrador, el número de referencia del mismo y el número del justificante del documento de ingreso o devolución. En relación con tales datos, la AEAT deberá adoptar las medidas de control precisas que permitan garantizar la identidad de la persona o personas solicitantes, así como, en su caso, la conservación de los datos comunicados.

Así pues, este servicio *ad hoc* es la contrapartida al servicio de atención telefónica de Renta Información, por lo que, igual que éste, sólo se encuentra disponible de forma temporal. Su horario también es de lunes a viernes de 9 a 21 horas y su acceso debe realizarse a través del mismo número de teléfono del CAT.

Por último, no puede cerrarse este apartado sin antes destacar la reciente creación de una nueva prestación realizada por el CAT, la cual consiste en comunicar a los correspondientes obligados tributarios los eventuales errores detectados en sus declaraciones del IRPF por parte de la Agencia. No obstante, dadas sus características, dicha labor será tratada como una actuación de asistencia independiente en el apartado 10.2.10 de la presente parte, pues, a diferencia de los supuestos aquí señalados, lo que la hace susceptible de ser incluida en el concepto del mencionado deber no es el hecho de que aporte una mayor comodidad a la hora de realizar determinados trámites.

10.2.9. Los servicios de las unidades de reconocimiento de voz

Los siguientes servicios de asistencia de la plataforma telefónica de la Agencia que deben ponerse de manifiesto son los que prestan las unidades de reconocimiento de voz, las cuales, además de las actuaciones de información ya señaladas, ofrecen la posibilidad de solicitar el envío de etiquetas identificativas y de los datos fiscales. Del mismo modo, durante las campañas de renta, posibilitan la obtención de cita previa para la confirmación del borrador o para la confección de la declaración del IRPF, así como el requerimiento del certificado de Renta y la solicitud y confirmación del borrador de declaración del IRPF (siempre que en este último caso, además de los datos requeridos en los otros trámites (NIF y apellidos del solicitante, el número de referencia del borrador o el número de la casilla que se determine de la declaración de la renta del ejercicio anterior), se informe del número justificante del documento de ingreso o devolución). Igual que ocurre en el CAT, la AEAT deberá adoptar las medidas de

control precisas que permitan garantizar la identidad de la persona o personas solicitantes, así como, en su caso, la conservación de los datos comunicados.

Como ya se ha visto al hablar de las actuaciones de información de estas unidades, sus servicios funcionan de forma automatizada, por lo que se encuentran operativos 24 horas diarias y todos los días del año. Finalmente, cabe recordar que su número de teléfono es el 901 12 12 24 y que en todo caso se ofrece una atención multilingüe en castellano, catalán, gallego y valenciano⁵²⁷.

10.2.10. La actuación asistencial del Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria

El Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria es otro de los organismos de la Administración tributaria que presta tanto servicios de información como de asistencia, cuya principal finalidad es la de dar respuesta a las consultas relacionadas con los programas de ayuda facilitados y con la sede electrónica de la AEAT. Asimismo, pretende informar de todos los servicios y posibilidades que se ofrecen electrónicamente, ya sea a través del teléfono, del correo electrónico o de la denominada colaboración web⁵²⁸. No obstante, a pesar de que se dedique principalmente al suministro de información, debe destacarse que, mediante esta última forma de atención, también presta actuaciones de asistencia, y es que a través de este servicio de colaboración (también llamado *Web Call*) permite la coactuación simultánea del personal administrativo y los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones. De esta manera, los asiste tanto resolviendo dudas o dificultades de carácter técnico como indicándoles los diferentes pasos a seguir.

Estas concretas actuaciones pueden operar de dos formas diferenciadas, ya sea a través de un chat de texto (en el que el intercambio de información online se realiza a través del teclado de los ordenadores) o mediante un chat de voz (donde la información se transmite por medio de los micrófonos, los altavoces y las tarjetas de sonido). De todos modos, tras la oportuna autorización, el personal del Departamento de Informática de la Agencia Tributaria podrá visualizar todas las aplicaciones, carpetas y archivos que tengan abiertos los usuarios en ambos casos, pudiendo incluso llegar a compartir su gestión. Asimismo, los agentes podrán atender a los interesados de forma aislada ayudándoles a navegar por el portal de la AEAT, tanto enseñándoles las diferentes opciones que tienen disponibles como asistiéndoles en las que pueden resultarles de interés. Esta posibilidad, conocida como “asistencia remota por agente”, se realiza mediante una aplicación cliente que deberá ser aceptada de forma expresa y que funciona a través del puesto 443, aunque ha sido ampliamente criticada porque sólo es compatible con los sistemas operativos de Windows (lo que ha sido adoptado como un ejemplo más a favor del uso del *software* libre).

El acceso a ambas posibilidades puede realizarse tanto a través del portal de la AEAT (mediante el apartado “Contacte con nosotros” y de la opción “Consultar a un agente

⁵²⁷ Para un mayor desarrollo de las características de dicho servicio, véase *supra* el apartado 9.1.2.5.4 *El suministro de información telefónica por parte de las unidades de reconocimiento de voz* de la presente parte.

⁵²⁸ Para un mayor desarrollo de las características de dicho servicio, véase *supra* el apartado 9.2.6 *El suministro de información del Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria* de la presente parte.

(sólo cuestiones informáticas)”) como tecleando directamente la dirección <http://www.agenciatributaria.es/aeat/aeat.jsp?pg=webcall>, después de lo que simplemente deberá seleccionarse la tecla F12 o la imagen del logotipo del servicio⁵²⁹.

10.2.11. El teléfono de cita previa

Finalmente, el último de los servicios telefónicos que debe destacarse es el denominado Teléfono de Cita Previa (901 22 33 44), el cual también es un número de coste compartido con cobertura en todo el territorio nacional. Su única finalidad es la de permitir la solicitud y obtención telefónica de cita previa para la confección de la declaración del IRPF por parte de la Agencia, por lo que sólo se encuentra operativo durante las campañas de renta con el mismo horario de atención que el resto de servicios *ad hoc* (de lunes a viernes de 9 a 21 horas).

Su creación vino impulsada para poder dar cobertura a la gran cantidad de solicitudes telefónicas de cita previa que experimentaban las unidades de reconocimiento de voz, y es que, a pesar de que se procede a contratar personal externo para poder atender a todas las demandas relacionadas con el IRPF, ha sido necesaria la generación de servicios específicos (como también es el caso del servicio de Renta Asistencia o del de renta Información).

10.2.12. La comunicación telefónica de los eventuales errores en las declaraciones del IRPF

La siguiente de las actuaciones prestadas por la Agencia que puede incluirse como parte del deber de asistencia es la comunicación informal de los eventuales errores en las declaraciones del IRPF presentadas que detecta, la cual puede realizarse por teléfono (a través de un sistema de marcación automática del CAT) o mediante Internet. Así, la Administración pretende informar a presentadores de las mencionadas declaraciones (ya sean los propios obligados tributarios, sus representantes o colaboradores sociales) de las “pequeñas discrepancias” observadas, lo que no tiene otra finalidad que la de permitir que los contribuyentes que estén de acuerdo puedan rectificar las omisiones o errores señalados de forma inmediata. De este modo, no sólo se evita la necesidad de elaborar las correspondientes liquidaciones provisionales, sino también la existencia de declaraciones paralelas y la práctica de los oportunos requerimientos.

Así, se reducen de forma evidente las cargas administrativas (ya que se libera a la Administración de la confección de declaraciones alternativas conforme a su criterio) y se agilizan en gran medida los procedimientos (pues se ahorra en tiempos y costes), de la misma forma que se ofrece a los obligados tributarios la posibilidad de actuar correctamente y de disminuir los posibles recargos que pudieran proceder.

Dicha medida ya empezó a llevarse a cabo en el año 2000 pero limitada a casos muy concretos, de modo que no ha sido hasta el 17 de abril de 2009 que, tras los buenos resultados obtenidos, el Consejo de Ministros la ha extendido con carácter general. Su

⁵²⁹ Sin embargo, debe destacarse que, junto al logotipo del servicio, aparece un icono con las palabras “Web Call con ticket”, el cual es el que permitirá realmente iniciar la denominada colaboración web. No obstante, únicamente se podrá pulsar cuando los obligados tributarios hayan contactado previamente con un agente, y es que será necesaria la introducción de un código específicamente facilitado con el fin de poder organizar mejor la prestación de este servicio.

aprobación se ha contemplado en el tercer Acuerdo de cumplimiento del Plan de Acción para la Reducción de Cargas Administrativas⁵³⁰, el cual, junto a las otras 78 iniciativas que adopta, ha fijado en 81 las medidas aprobadas al respecto⁵³¹.

Finalmente, debe puntualizarse que esta nueva actuación no implicará en ningún momento la merma de garantías de los obligados tributarios, pues, si no están conformes con las informaciones comunicadas por la Agencia, se instruirá el oportuno expediente y se iniciará el correspondiente procedimiento de verificación de datos para la práctica de la eventual liquidación provisional.

Así pues, y aunque en esencia se trate de una actuación de información, resulta claro que está destinada a facilitar el cumplimiento correcto de los deberes de los obligados tributarios, por lo que, teniendo también en cuenta que deriva de un comportamiento previo de revisión de una declaración presentada, parece que no hay duda que forma parte de las actuaciones de asistencia.

10.2.13. Los trámites tributarios electrónicos

Otra de las actuaciones que ha realizado la Administración tributaria y que puede incluirse dentro del concepto del deber de asistencia es la puesta a disposición de las aplicaciones y mecanismos necesarios para que se puedan realizar trámites y procedimientos electrónicos en relación con el cumplimiento de obligaciones o el ejercicio de derechos tributarios, y es que el uso de esta nueva vía no sólo ofrece una mayor comodidad y celeridad a los obligados tributarios (ya que pueden realizar las mencionadas actividades desde cualquier lugar, sin limitaciones de días festivos o horarios y sin esperas ni desplazamientos), sino que también permite facilitarles y simplificarles su actuación⁵³².

En este sentido, las aplicaciones que ofrecen tal posibilidad guían paso a paso cada uno de los trámites a seguir, del mismo modo que en muchos casos ofrecen varios menús desplegados con las diferentes opciones o informaciones que pueden proceder.

⁵³⁰ Este Plan de Acción, aprobado por el Consejo de Ministros de 20 de junio de 2008, precisó las acciones y el calendario que debería desarrollar España para cumplir con los objetivos de la Estrategia renovada de Lisboa, fijando como fin prioritario la reducción del 30% de las cargas administrativas que soportan los trabajadores autónomos y las empresas antes del año 2012 (un 5% más que el objetivo fijado por la Unión Europea).

⁵³¹ Estas medidas, que afectan a un total de 10 Ministerios, contemplan mayoritariamente actuaciones centradas en reducir los plazos de tramitación de expedientes, en eximir el cumplimiento de un importante número de trámites, en simplificar los tipos y modelos de los documentos administrativos y en apostar por la tramitación electrónica cuando no sea posible la mera eliminación de los trámites. Asimismo, afectan a materias muy variadas, como demuestran las medidas adoptadas en este tercer Acuerdo (relativas, entre otras, al empleo público, la información catastral, el fomento de la I+D o la simplificación del acceso a las prestaciones de carácter laboral).

⁵³² Entre otros, en la misma línea se pronuncian DELGADO y OLIVER, quienes señalan que “uno de los principales hitos que marcan el proceso evolutivo hacia una Administración Tributaria asistencial viene constituido por la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática”. (DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 131). De igual modo, la propia Administración tributaria así lo ha puesto de manifiesto, y es que, como consta en la Exposición de Motivos de la Orden HAC/1181/2003, de 12 de mayo, “la Administración tributaria, desde hace ya algunos años, y con el objetivo último de facilitar a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, ha tratado de instrumentar los cauces precisos para que los contribuyentes puedan valerse en dicho cumplimiento de las herramientas informáticas más extendidas”.

Asimismo, la vía electrónica permite que, en algunos supuestos, se ofrezca la posibilidad de gozar de algunos servicios adicionales relacionados con el propio trámite, como ocurre, por ejemplo, en el caso de los pagos electrónicos de deudas tributarias (donde la Agencia, además de asistir a los contribuyentes identificándoles ante las entidades colaboradoras de recaudación, ofrece la posibilidad de consultar y verificar los pagos ya realizados y la de anular el NRC). De igual modo, durante la realización de determinados trámites, las propias aplicaciones realizan algunas validaciones para comprobar su corrección, lo cual, aparte de revertir en una mejor actuación ciudadana, permite la subsanación inmediata de los eventuales errores o incorrecciones que se puedan detectar.

En concreto, las posibilidades de actuación electrónica que formarían parte del deber de asistencia son las que ofrecen el registro electrónico de documentos y, en especial, la creación del registro electrónico de apoderamiento o representación, la posibilidad de recibir notificaciones electrónicas, la solicitud, obtención y comprobación electrónica de certificados tributarios, la presentación de declaraciones telemáticas, el pago electrónico de deudas tributarias, la solicitud electrónica de aplazamientos, fraccionamientos o compensaciones de deudas tributarias, la interposición electrónica de recursos, reclamaciones y otras solicitudes de carácter tributario (en concreto la devolución de ingresos indebidos, la rectificación de errores aritméticos, materiales o de hecho y la rectificación de autoliquidaciones), la participación electrónica en procedimientos de enajenación forzosa y la posibilidad de constitución y devolución por la misma vía de los depósitos necesarios para participar en este tipo de procedimientos⁵³³.

No obstante, debe puntualizarse que lo que realmente formará parte del deber de asistencia será la posibilidad de actuación electrónica en relación con la tramitación formal de dichas actuaciones, por lo que nada impide que las notificaciones tributarias por sí mismas o las solicitudes de aplazamientos, fraccionamientos o compensaciones de deudas tributarias queden excluidas, como se ha visto, tanto del ámbito del deber de asistencia como del de información⁵³⁴.

Finalmente, no puede cerrarse este apartado sin antes destacar el reciente servicio gratuito que ofrece la AEAT consistente en el envío de mensajes SMS o de correos electrónicos para suministrar a los interesados que así lo deseen información relativa al estado de tramitación de algunas actuaciones, para lo cual únicamente deben rellenar el formulario que la Agencia ofrece al respecto (ya sea en sus oficinas o a través de la sede electrónica) y presentarlo presencialmente en las Administraciones o Delegaciones de la AEAT con la correspondiente exhibición del DNI o del documento acreditativo de la representación si la solicitud no la presenta el interesado o se trata de entidades jurídicas⁵³⁵. Concretamente, este servicio de avisos informará de la concesión de un aplazamiento, fraccionamiento o de una compensación y de los próximos vencimientos de aplazamientos o fraccionamientos de deudas, del mismo modo que confirmará la recepción de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación

⁵³³ Puede verse un análisis detallado de cada una de estas aplicaciones en el apartado 4.3 *Las principales aplicaciones de las TIC en la Administración tributaria* de la primera parte.

⁵³⁴ Al respecto, véase *supra* el apartado 7 de la presente parte.

⁵³⁵ No obstante, también podrá realizarse la suscripción a este servicio a través de la presentación de la declaración del IRPF, y es que dispone de una casilla donde los obligados tributarios podrán indicar tal posibilidad e incluir su número de teléfono. Sin embargo, dicha suscripción permitirá únicamente el envío de mensajes SMS, del mismo modo que quedará limitada al aviso los servicios relacionados con la Renta (emisión del borrador e ingreso de las devoluciones pertinentes).

presentada por una llamada al Centro de Atención Telefónica. Asimismo, comunicará la emisión del borrador de la declaración del IRPF y el envío de los datos fiscales, informando también del pago de la devolución del IRPF y del primer pago de la deducción por maternidad. En la misma línea, el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales ofrece un servicio similar para informar del estado de un tránsito mediante mensajes SMS, para lo cual simplemente se deberá enviar un SMS al 5052 con la palabra MRN y el número de tránsito.

No obstante, téngase en cuenta que la información comunicada en cualquiera de estos supuestos no equivaldrá ni sustituirá en ningún caso a las correspondientes notificaciones formales que deban practicarse, de la misma forma que no está encaminada a paliar el excesivo coste fiscal que deriva de la normativa tributaria. Así, su suministro constituye simplemente otro de los servicios destinados a hacer más fácil y cómoda la actuación de los obligados tributarios, aportándoles una información extra de forma inmediata a través de medios de su uso habitual. Sin embargo, bien es cierto que los destinatarios de dicho servicio podrán ampliar la información recibida llamando al CAT (teléfono 901 200 350), para lo cual únicamente deberán identificarse con la clave personal que les haya enviado la AEAT a su domicilio fiscal en el plazo de 15 días tras su suscripción.

10.2.14. La creación del registro electrónico de apoderamientos, sucesiones y representaciones legales

Como se acaba de ver, la creación del registro electrónico de apoderamientos, sucesiones y representaciones legales puede entenderse como un instrumento para dar cumplimiento al deber de asistencia en cuanto la utilización de las TIC que permite facilita, de por sí, la actuación de los obligados tributarios, si bien se encuentra justificado su trato específico dado que su inclusión también viene motivada por otras ventajas que ofrece respecto a la actuación de los representantes a través de los medios tradicionales y fomenta así el uso de la vía electrónica.

En este sentido, el artículo 46.2 de la LGT establece que “para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente”. A estos efectos, como añade, “serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos”, aunque, según el apartado 3, en los actos de mero trámite la representación se presumirá concedida.

Con el fin de facilitar el cumplimiento electrónico de tales previsiones e impulsar la actuación ante la Administración Pública en representación de terceros a través de los nuevos medios, la Resolución de 16 de febrero de 2004 creó el registro electrónico de apoderamientos, el cual consistía en una aplicación informática donde se podían inscribir los poderes otorgados por los obligados tributarios (ya fueran personas físicas o jurídicas) a terceros para la realización electrónica de determinados trámites y actuaciones en materia tributaria tras la acreditación de la correspondiente

representación ante la Administración (ya fuera por comparecencia -personándose el poderdante en las Delegaciones y Administraciones de la AEAT para rellenar y firmar el correspondiente formulario-, en documento público o privado con firma legitimada notarialmente -siempre que el documento se ajustara al formulario empleado por la AEAT- o a través de Internet -tras el envío electrónico del formulario correspondiente disponible en el portal virtual de la AEAT firmado electrónicamente-).

Esta Resolución fue derogada posteriormente por la Resolución de 18 de enero de 2005, la cual, además de aportar una serie de modificaciones de mejora, creó un nuevo registro para la inscripción de las sucesiones y las representaciones legales de incapacitados. En estos casos, se pretendía dar fe de los sucesores de las personas físicas fallecidas o de las personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica extinguidas, así como de los representantes legales de aquellas personas carentes de capacidad de obrar conforme a derecho, con lo que se pretendía permitirles y facilitarles la realización de determinados trámites y actuaciones que, de acuerdo con su normativa, se debieran realizar forzosamente por Internet.

Por su parte, amplió el ámbito del registro de apoderamientos y aumentó los instrumentos que la Agencia ofrecía a los obligados tributarios para acreditar su representación por parte de terceros en las actuaciones electrónicas, por lo que, igual que la Resolución de 16 de febrero de 2004, apostó por un sistema de apoderamiento especial. En este sentido, además de aprobar un nuevo fichero informático con la inclusión de los nuevos formularios para el otorgamiento y revocación de los poderes de representación (donde también se aumentó y detalló la información sobre la documentación que se debería aportar), estableció que el registro de apoderamientos debería contener los concretos trámites electrónicos por los que el poderdante apoderaba a su representante, de modo que la extensión de su poder a los nuevos trámites y actuaciones que la Agencia iba permitiendo realizar a través de Internet implicaba el otorgamiento de nuevos apoderamientos. Por ello, se fue intensificando la necesidad de crear un sistema de apoderamiento general cuyo otorgamiento tuviera validez ante todos los trámites y actuaciones telemáticas, el cual se instauró finalmente por parte de la Resolución de 20 de junio de 2007.

De acuerdo con sus previsiones, dicho apoderamiento general es susceptible de acreditar la representación en todos aquellos trámites que, de conformidad con la normativa vigente, exijan su prueba mediante cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna o mediante la comparecencia ante el órgano administrativo competente, aunque, para que pueda desplegar efectos respecto de la totalidad de los trámites y actuaciones habilitados o que se habiliten para ser realizados por Internet, se debe hacer en el documento donde se emita que la representación se extiende expresamente a los trámites y actuaciones relacionados en el artículo 46.2 de la LGT, a la consulta de datos personales y a la recepción de notificaciones⁵³⁶.

Sin embargo, para el otorgamiento del poder para la recepción telemática de comunicaciones y notificaciones también será necesario que el poderdante preste su consentimiento para la utilización de medios electrónicos en la práctica de

⁵³⁶ Tal y como consta en su Exposición de Motivos, esta necesidad de aceptación especial encuentra su justificación en la especial relevancia de las mencionadas actuaciones que se desprende claramente de la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo, por lo que nada impide que se pueda ampliar dicha exigencia a nuevos trámites y supuestos si así se considera preciso.

notificaciones por parte de la Agencia y que el apoderado lo acepte expresamente, lo que podrá acreditarse específicamente de idéntica forma que el apoderamiento otorgado (ya sea por comparecencia, mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente o a través de Internet)⁵³⁷.

No obstante, bien es cierto que la extensión expresa del apoderamiento a los supuestos mencionados para que pueda ser general también se podrá limitar a uno o a algunos de ellos, y es que la posibilidad de apoderar a un tercero para la realización específica de determinados trámites y actuaciones (es decir, la posibilidad de optar por el sistema de apoderamiento especial) sigue estando intacta. Asimismo, y como es lógico, se podrá revocar o modificar en cualquier momento el otorgamiento de cualquier apoderamiento realizado.

Finalmente, es relevante destacar que el apartado quinto de la Resolución de 18 de enero de 2005 fija el contenido mínimo que deberá aparecer en el registro de cada uno de los apoderamientos, señalando que deberá constar el nombre y apellidos, denominación o razón social y NIF del poderdante, el nombre y apellidos, denominación o razón social y NIF del apoderado, los trámites y actuaciones objeto de apoderamiento, el período de vigencia del poder, la fecha de otorgamiento y el número de referencia del alta y fecha de alta en el Registro. Asimismo, la nueva redacción del apartado sexto establece que en la dirección electrónica www.agenciatributaria.es se mantendrá una relación pública de los trámites y actuaciones que pueden ser objeto de apoderamiento, figurando en cada caso su descripción, un código identificativo y la indicación de si se halla comprendido en el apoderamiento global o de si precisa de algún apoderamiento expreso. A estos efectos, el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria también deberá señalar si los nuevos trámites que se habilitan para ser realizados por Internet precisan de dicha aceptación concreta, lo que deberán indicar al informar de las Resoluciones que reconocen tal posibilidad.

Por último, debe resaltarse que, de acuerdo con el artículo 84.3 del RD 1065/2007, la puesta a disposición de dichos registros de apoderamiento y representación podrá hacerse de forma automatizada, lo que se clasifica por el propio precepto como una actuación de asistencia a los obligados tributarios⁵³⁸. De igual modo, el segundo apartado de la Resolución de 18 de enero de 2005 prevé el empleo de este tipo de actuaciones para la incorporación automática de los nuevos apoderamientos, modificaciones o revocaciones comunicadas por Internet mediante el empleo del correspondiente certificado electrónico, para lo que requiere en diferentes disposiciones el consentimiento expreso de los representados para el tratamiento automatizado de sus datos de acuerdo con la legislación de datos de carácter personal.

⁵³⁷ En estos casos, como señala la nueva redacción del apartado tercero de la Orden de 18 de enero de 2005, será lógicamente necesario que los apoderados dispongan de un certificado de usuario reconocido por la Agencia, del mismo modo que señala que, aunque las posteriores notificaciones podrán realizarse en soporte papel, se utilizará preferentemente la vía telemática.

⁵³⁸ En este sentido, recuérdese que el mencionado precepto 84.3 del RD 1065/2007 establece concretamente que “para el desarrollo de las actividades de asistencia a los obligados tributarios, la Administración tributaria podrá establecer servicios automatizados, tales como 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”.

Así pues, las facilidades que aporta el registro de apoderamientos tanto para el cumplimiento de obligaciones como para el ejercicio de derechos son claras, pues ahorra muchos trámites y simplifica la acreditación de las representaciones. Además, con el fin de hacer lo más fáciles posible las actuaciones relacionadas con el mismo, debe destacarse que la propia aplicación informática donde se encuentra ofrece la posibilidad de obtener ayuda específica sobre su realización y la de consultar la normativa aplicable, así como la de obtener los diferentes modelos de apoderamiento para los diferentes trámites telemáticos.

10.2.15. Actuaciones e iniciativas para fomentar la inclusión digital

El siguiente grupo de actuaciones no contempladas de forma expresa por la normativa como parte del deber de asistencia lo conforman aquellas iniciativas y servicios que la Administración tributaria ha puesto en marcha para poner fin a la denominada brecha digital, y es que, aparte de constituir un presupuesto ineludible para el asentamiento definitivo de la e-Administración, persiguen la generalización de la utilización de la vía electrónica para maximizar las ventajas que ofrece en relación con el cumplimiento de deberes y el ejercicio de derechos tributarios. Así, su principal finalidad es la de potenciar y facilitar la actuación electrónica de los ciudadanos para simplificar y hacer más cómodas sus labores tributarias, de modo que, a pesar de que también velen para que el uso de las TIC no produzca ningún tipo de discriminación, estas medidas quedan abarcadas por el concepto del deber de asistencia.

10.2.15.1. Medidas para fomentar el acceso a los nuevos medios: los Puntos de Acceso Público a Internet, la búsqueda de una Administración multicanal y la incorporación del software libre

Dentro de las medidas encaminadas a fomentar la inclusión digital, las primeras actuaciones que deben destacarse son las destinadas a facilitar el acceso de los ciudadanos a los nuevos medios, y que es, evidentemente, la lucha hacia la plena inclusión digital debe empezar por su potenciación y generalización. Entre ellas, la primera iniciativa que resalta y que va asentándose es la creación de los denominados “Puntos de Acceso Público a Internet”, a través de los que la Administración facilita los medios necesarios para que los obligados tributarios puedan acceder a los servicios y trámites electrónicos de carácter tributario mediante banda ancha y de forma gratuita. No obstante, es importante destacar que, a pesar de que la utilización de tales medios debe realizarse en las propias dependencias administrativas, los Puntos de Acceso Público a Internet no sólo permiten el acceso a la sede electrónica de la AEAT o a otros portales tributarios, sino también ofrecen la posibilidad de conectar con cualquier otra web que se desee siempre que sea de curso legal (pues, obviamente, existen filtros de seguridad).

Su creación formaba parte del conjunto de medidas del *Plan de Choque para el Impulso de la Administración electrónica en España* elaborado por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio y el Ministerio de Administraciones Públicas el 8 de mayo de 2003, si bien, a pesar de que éste obligaba a la instauración de, al menos, un PAPI en cada oficina de registro de la AGE, se empezó por su implementación en las oficinas de la AEAT (ya que son las que reciben un mayor volumen de visitas diarias). Así, la Agencia creó el primero el 11 de noviembre del año 2003, el cual entró en funcionamiento en las oficinas de Logroño.

La siguiente iniciativa que queda enmarcada dentro de dichas medidas es la tendencia que está siguiendo la Administración tributaria a la hora de velar por la instauración de un acceso electrónico multicanal, y es que, consciente de los múltiples dispositivos telemáticos que permiten el acceso a los servicios electrónicos (ordenadores, terminales de telefonía móvil, la televisión digital terrestre...) y de que no todos los ciudadanos están igualmente versados con los mismos, está tratando de crear una multiplataforma para que puedan elegir la alternativa que les sea más fácil, cómoda y adecuada⁵³⁹.

Por su parte, como ya se ha visto, el impulso que se está dando a la incorporación y distribución administrativa del denominado *software* libre constituye otra de las medidas destinadas a fomentar el acceso a las TIC, ya que, además de las otras múltiples ventajas que ofrece su utilización, permite liberar a los ciudadanos de abonar las elevadas licencias del *software* de propiedad y ofrece un mayor desarrollo en las diferentes aplicaciones para su perfeccionamiento y simplificación⁵⁴⁰.

10.2.15.2. La apertura de la expedición de los certificados de usuario y el posterior reconocimiento e impulso del DNI electrónico

El segundo grupo de iniciativas de la Administración tributaria que debe destacarse es el destinado a potenciar la obtención de certificados de usuario admitidos por la Agencia, donde destaca, en primer lugar, la apertura de su expedición atribuida inicialmente a la Real Casa de la Moneda Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. La introducción de la libre competencia en este ámbito, exigida por la Directiva 1999/93/CE, de 13 de diciembre, y, tras su trasposición, por el artículo 4 Real Decreto-Ley 14/1999, permitió aumentar su oferta y facilitar su obtención, pues, como se ha visto, son muchas las Autoridades Certificadoras que se han ido autorizando para su emisión. Asimismo, debe resaltarse la flexibilización de la normativa reguladora de estos servicios a consecuencia de la Ley 59/2003, y es que, además de suprimir y reducir algunas de las exigencias a las entidades certificadoras (como la eliminación del registro de prestadores de servicios de certificación en favor de la implantación de un mero servicio de difusión de información o la rebaja a 3.000.000 € de la cuantía mínima del seguro de responsabilidad civil), modificó el concepto de “certificación” para otorgarle un mayor grado de libertad. En este sentido, la LFE procuró favorecer la participación del sector privado y la autorregulación de la industria, de forma de que fuera ésta quien, de acuerdo con sus propias necesidades, diseñara y gestionara los sistemas voluntarios de acreditación destinados a mejorar los niveles técnicos y de calidad en la prestación de tales servicios⁵⁴¹.

Por consiguiente, la introducción de la libre competencia en este ámbito y la flexibilización de su regulación han permitido tanto un mayor acceso a los certificados de usuario como el impulso de su desarrollo tecnológico, logrando así un trabajo

⁵³⁹ Para un análisis de las diferentes vías y medios que utiliza y permite la Administración tributaria, véase *infra* el apartado 5 de la siguiente parte, donde queda perfectamente reflejada esta tendencia multicanal.

⁵⁴⁰ Para un mayor desarrollo sobre las ventajas del uso administrativo del *software* libre, sobre su regulación y sobre la actuación de la Administración al respecto, véase *supra* el apartado 4.2.1 *La obligación de disponer de los medios técnicos por parte de la Administración tributaria y la utilización del software libre* de la primera parte.

⁵⁴¹ Para un mayor desarrollo de ambas iniciativas y de la regulación actual de las Autoridades de Certificación, véase *supra* el apartado 4.1.5 *Las Autoridades de Certificación* de la primera parte.

continuo para lograr la máxima seguridad en las transacciones electrónicas y, por ende, la generalización de su utilización incluso fuera de la esfera de la Administración. No obstante, y a pesar de su gran relevancia, el impulso definitivo para la generalización de su uso se debe principalmente al reconocimiento del e-DNI.

En este sentido, como ha puesto de manifiesto CANO, a pesar de que los certificados de usuario no son difíciles de obtener, instalar y utilizar, su manejo puede resultar complicado para una persona profana, de modo que, al ver que la apertura de las Autoridades Certificadoras no resultaba suficiente, la Agencia se planteó cómo mejorar tal cuestión. Sin embargo, como añade, la solución ha venido dada por la aparición del nuevo DNI electrónico, y es que éste se caracteriza precisamente por contener una firma electrónica y un certificado electrónico de identificación⁵⁴². No obstante, y aunque la competencia para su gestión esté atribuida en exclusiva al Ministerio del Interior, procede incluir su reconocimiento dentro de las actuaciones del deber de asistencia de la Administración tributaria, pues ésta también ha tomado parte en su aparición y sigue velando para su impulso y generalización⁵⁴³.

10.2.15.3. La simplificación de la vía electrónica

Otra de las iniciativas que la Agencia ha realizado de forma continuada para aumentar y simplificar la participación electrónica de los obligados tributarios (y, en consecuencia, para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones o el ejercicio de sus derechos) ha sido la flexibilización de su regulación, donde, además de los cambios que son consecuencia de la propia evolución de la Administración electrónica, destacan principalmente las novedades relativas a la presentación de declaraciones telemáticas adoptadas por la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre⁵⁴⁴.

Entre ellas, y en primer lugar, resalta la eliminación de determinadas restricciones que impedían la posibilidad de realizar tales presentaciones, ya que el artículo 2 amplió el plazo de presentación de declaraciones a través del teleproceso y mediante Internet. En este sentido, aumentó el plazo de uno a cuatro años a contar desde el inicio de su correspondiente plazo de presentación, de la misma forma que permitió la presentación telemática de las declaraciones acompañadas de algún tipo de documentación adicional. Así, eliminó una importante limitación que hasta entonces existía, permitiendo la presentación electrónica de la documentación adicional mencionada en el registro telemático general de la AEAT.

Otra de las modificaciones importantes que incorporó fue la ampliación del plazo para presentar telemáticamente las autoliquidaciones, y es que, tras recordar la simultaneidad que debe existir entre el ingreso y la presentación de la correspondiente declaración, el artículo 3 permitió que, si existen dificultades técnicas, se pueda realizar la transmisión telemática de cualquier declaración hasta el segundo día hábil siguiente al del ingreso.

⁵⁴² CANO GARCÍA, J.: *Aspectos generales de la Administración electrónica tributaria estatal*, cit., pág. 251.

⁵⁴³ Para ver un análisis completo del DNI electrónico, véase *supra* el apartado 4.1.8 *El DNI electrónico* de la primera parte.

⁵⁴⁴ Como ejemplo de las innovaciones derivadas de la propia evolución de la e-Administración, destaca especialmente el reconocimiento de la interoperabilidad de los registros electrónicos reconocida por el artículo 24 de la Ley 11/2007, la cual ha permitido acabar con la especialidad señalada en el artículo 16 del Real Decreto 772/1999 (introducido por el Real Decreto 203/2003) y facilitar enormemente su utilización.

Debido al riesgo de mal funcionamiento inherente en los medios electrónicos, dicha previsión fue una de las más relevantes y, sobre todo, de las más necesarias, por lo que no es de extrañar que se haya hecho extensiva a la mayor parte de declaraciones a través de su respectiva regulación. No obstante, estos reconocimientos han vuelto a ampliar el plazo aquí previsto, ya que, con el fin de paliar aún más el riesgo señalado, han optado por permitir las correspondientes presentaciones hasta los tres días naturales posteriores al de la finalización del plazo previsto⁵⁴⁵.

Por último, debe apuntarse que, con el fin de agilizar y facilitar el pago de las declaraciones presentadas por Internet y fomentar el uso de dicha vía, el artículo 1 de la mencionada Orden también extendió la posibilidad de optar por la domiciliación bancaria para el pago de 17 modelos de declaraciones (110, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 130, 202, 213, 214, 215, 216, 300, 311, 370 y 371), si bien excluyó aquellos casos donde los obligados tributarios debieran presentar declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones con periodicidad mensual por el IVA, por retenciones a cuenta del IRPF, por el IS o por el IRNR al haber superado su volumen de operaciones la cantidad 6.010.121,04 euros durante el año natural anterior (importe calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido). En estos casos, previó que las deudas tributarias deberían cargarse en la cuenta señalada el último día del plazo de ingreso con independencia de la fecha de presentación de la declaración, aunque los pagos se entenderían realizados en la fecha de cargo en cuenta de las domiciliaciones y estarían probados por el justificante del ingreso que a tal efecto expidiera la entidad de crédito donde se encuentren domiciliados.

10.2.15.4. La permisión de la actuación electrónica de terceros representantes y, especialmente, de la colaboración social

La siguiente actuación administrativa encaminada a fomentar el uso de las TIC en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias que debe destacarse es la permisión de la actuación electrónica de los terceros representantes y de la colaboración social, cuyo reconocimiento ha sido clave en aquellos casos donde se ha querido imponer el empleo de Internet a la totalidad de obligados tributarios como medida definitiva para su familiarización. En este sentido, y a pesar de que el uso de la vía telemática se encuentre reconocido como voluntario con carácter general, la normativa prevé que se pueda exigir en determinados supuestos siempre que no se produzca ningún tipo de discriminación⁵⁴⁶, lo que, si bien no comportó ningún problema en el caso de las grandes empresas y, posteriormente, en relación con el resto de profesionales y personas jurídicas, resultó mucho más complejo en el caso de las personas físicas debido a los lamentables efectos de la brecha digital.

⁵⁴⁵ Así ocurre, entre otros, en los modelos 156, 182, 184, 189, 190, 191, 291, 296, 299, 308, 309, 341, 370, 371, 392, 430 o 480. A modo de ejemplo, pueden verse los artículos 10.3 y 12.1 de la Orden EHA/3020/2007, de 11 de octubre, en relación con la presentación telemática del modelo 190, donde se señalan tales previsiones tanto para la tramitación por teleproceso como en los casos donde se utilice Internet.

⁵⁴⁶ En relación con la voluntariedad del uso de las TIC y la prohibición de discriminación alguna véanse, respectivamente, el artículo 96.2 de la LGT o los artículos 6, 27.1 o 27.2 de la Ley 11/2007 y el artículo 6 de la Resolución de 3 de junio de 2005, el artículo 2.1 del RD 263/1996 o el artículo 4.1.b) de la Ley 11/2007. Asimismo, para un mayor desarrollo, véase *supra* el apartado 4.2.4 *La imposición de la vía electrónica a los ciudadanos en sus relaciones con la Administración tributaria* de la primera parte.

Así, era evidente que la extensión de la imposición de la vía electrónica a todos los obligados tributarios debía venir acompañada de las medidas necesarias para asegurar que nadie se vería impedido de cumplir sus obligaciones o de ejercer sus derechos, lo que no se consiguió garantizar de forma suficiente hasta la Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio. Como se ha visto, dicha Orden estableció el primer y único supuesto donde se ha exigido la presentación telemática de una declaración que afecta tanto a personas jurídicas como físicas, la cual ha sido la declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte relativas a operaciones sujetas y no exentas pertenecientes al modelo 576. No obstante, su reconocimiento se acompañó de la obligación de permitir e impulsar su presentación por parte de la colaboración social o de terceros representantes, encontrando así, en ambas figuras, el equilibrio necesario para hacer viable la imposición de las TIC.

Por ello, queda claro que la permisión de la actuación electrónica de los representantes y de la colaboración social ha fomentado el empleo de la vía electrónica y ha hecho posible que llegara a su máximo nivel de implantación, de la misma forma que ha permitido que los obligados tributarios se puedan beneficiar de las ventajas de los nuevos medios aún sin estar suficientemente versados con su utilización⁵⁴⁷. Consecuentemente, parece que su reconocimiento también puede incluirse dentro del concepto del deber de asistencia, si bien debe tenerse en cuenta que lo que se defiende como parte del mismo es precisamente dicha permisión y no la actuación de la representación o de la colaboración social en sí⁵⁴⁸.

Realizadas dichas puntualizaciones, procede entrar a analizar la actuación electrónica de ambas figuras, si bien la de la representación ya se ha observado, en gran medida, al tratar los registros electrónicos de apoderamiento⁵⁴⁹. Así, como se ha visto, se permite el otorgamiento de poderes para la realización por Internet de los trámites expresamente habilitados, los cuales se podrán otorgar a una o varias personas (tanto físicas como jurídicas) excepto en el caso de los apoderamientos para la recepción telemática de comunicaciones y notificaciones (que sólo se podrán otorgar a una persona –ya sea física o jurídica-). En relación con los concretos trámites electrónicos que se encuentran habilitados, los representantes podrán realizar las actuaciones contempladas en el artículo 45.2 de la LGT, consultar datos personales de sus representados, recibir sus notificaciones, presentar determinadas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos e informaciones requeridas, solicitar y obtener certificados tributarios y emitir órdenes de pago mediante cargo en cuenta⁵⁵⁰.

⁵⁴⁷ Un ejemplo de dichas ventajas se encuentra, entre otros, en el caso de los certificados tributarios electrónicos, donde, a pesar de que el artículo 73.1 del RD 1065/2007 establece un plazo de 20 días para la emisión de los certificados tributarios en general (salvo que su normativa reguladora contemple un plazo distinto y sin perjuicio de que la falta de expedición en plazo pueda entenderse como su emisión con carácter positivo), los que son solicitados y emitidos a través de Internet suelen estar disponibles en el plazo máximo de cinco días.

⁵⁴⁸ Al respecto, véase *supra* el apartado 7. *Distinción de figuras afines* de la presente parte, donde se justifica precisamente la exclusión de la colaboración social como parte de los deberes de información y asistencia.

⁵⁴⁹ En relación con tales registros, véase *supra* el apartado 10.2.14 *La creación del registro electrónico de apoderamientos, sucesiones y representaciones legales* de la presente parte.

⁵⁵⁰ Puede verse una relación completa de los trámites concretos que actualmente se encuentran habilitados en la dirección electrónica del portal virtual de la AEAT: <https://www3.aeat.es/L/inwincv/es.aeat.dit.adu.itti.apoder.ApoderayudaW>. (Fecha de consulta: 28 de enero de 2010). Asimismo, para un mayor desarrollo, véase CALVO VÉRGUEZ, J.: *Principales trámites y actuaciones*

Por lo que respecta al análisis de la actuación electrónica de la colaboración social, debe empezarse por recordar, a grandes rasgos, el concepto de dicha figura, la cual consiste en la cooperación entre los órganos de la Hacienda Pública y determinadas entidades públicas o privadas a los efectos de facilitar la gestión tributaria en la aplicación de los tributos. Su principal regulación se encuentra en el artículo 92 de la LGT, el cual, aparte de remitir la regulación de los términos y condiciones en los que se deberá desarrollar a un posterior desarrollo reglamentario, establece que podrá instrumentarse “a través de acuerdos de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales”, mediante los cuales dichos sujetos quedarán autorizados para vincularse con los contribuyentes a través de la expedición de un poder de representación.

Por su parte, el apartado 3 señala algunos de los aspectos en los que podrá basarse su actuación, concretando que podrá llevar a cabo: a) la realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal y de los precios medios en el mercado, b) campañas de información y difusión, c) simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y d) asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación. Asimismo, con la previa autorización de los obligados tributarios, se habilita para realizar: e) presentaciones y remisiones a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, f) subsanaciones de defectos, g) informaciones del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos y h) solicitudes y obtenciones de certificados tributarios.

Así pues, parece que la actuación de la colaboración social se puede concretar en dos grandes grupos: uno encaminado a la información y asistencia a los ciudadanos para facilitarles el cumplimiento correcto y voluntario de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos tributarios y el otro dirigido a confeccionar informes o estudios sobre la elaboración y aplicación de la normativa. Por ello, tal y como apuntaba GARCÍA en relación con la LGT de 1963, su participación se hace extensiva no sólo a la fase de aplicación del derecho, sino también a la de su elaboración⁵⁵¹.

En relación con la utilización de las TIC, el último de los apartados del artículo 92 añade que “la Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos”, ampliando así a cualquier supuesto la posibilidad de utilizar la vía telemática. Al respecto, del artículo 96.1.f) de la LGT de 1963 (introducido por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) fue el precepto responsable de abrir su empleo en tales casos, aunque lo restringió a la presentación de declaraciones, comunicaciones y

susceptibles de apoderamiento realizados a través de Internet, en “La Administración electrónica tributaria”, RCT, nº 75, 2009, pág. 119.

⁵⁵¹ GARCÍA LUIS, T.: *El procedimiento de gestión de los tributos*, en “La reforma de la Ley General Tributaria”, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 436.

otros documentos tributarios⁵⁵². Sin embargo, de acuerdo con el primer apartado de la Disposición final segunda de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cierto es que se limitó a dar reconocimiento legal a una posibilidad que ya estaba contemplada, pues así constaba expresamente en los Reglamentos propios de algunos impuestos⁵⁵³.

Sin ir más lejos, así ocurría en el artículo 64 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero; en el apartado 8 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; en el artículo 55 bis del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril o en el apartado 5 del artículo 6 del Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre; y es que, al señalar la forma en que la AEAT podría hacer efectiva la colaboración social en la presentación y gestión de declaraciones y comunicaciones relativas a cada impuesto, habilitaban al Ministro de Hacienda para que, mediante Orden, estableciera los supuestos y condiciones en que las entidades que hubieran suscrito los acuerdos pertinentes para prestar colaboración social pudieran presentar por medios telemáticos declaraciones, declaraciones-liquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria.

En cumplimiento de tales habilitaciones, el Ministro de Hacienda empezó a dictar Órdenes donde reguló y amplió la colaboración social en la presentación telemática de determinadas declaraciones en relación con impuestos concretos, entre las que destaca, principalmente, la Orden de 13 de abril de 1999. En ella se establecieron las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones del IRPF, contemplando, por primera vez, la posibilidad de que se realizara por parte de la colaboración social o de terceras personas a través de la representación (artículo 7 y Disposición adicional primera). Dichas previsiones fueron remitidas por la Orden de 13 de abril de 1999, la de 30 de septiembre de 1999 y la de 18 de noviembre de 1999, las cuales, respectivamente, abrieron la presentación telemática por parte de la colaboración social de las declaraciones correspondientes a los modelos 100 y 101, 110 y 130 y 190.

Asimismo, la Orden de 21 de diciembre de 2000 previó la posibilidad de que se presentaran telemáticamente los modelos 117, 123, 124, 126, 128, 216, 131, 310, 311,

⁵⁵² No obstante, a pesar de la relevancia de estas previsiones, debe destacarse que la regulación del artículo 96 de la LGT de 1963 era completamente distinta a la de la LGT actual, pues, como señalaba su Exposición de Motivos, el fundamento ideológico de esta figura se encontraba en la necesidad de superar “el planteamiento liberal de la gestión tributaria como un proceso en el que se enfrentan y contraponen el contribuyente individualizado y la Administración” para convertirlo en “un procedimiento de colaboración hacia un fin común”. Así, se pretendía utilizar su reconocimiento para hacer figurar al contribuyente como un miembro de una profesión, por lo que se articulaba a través de la participación en la organización sindical, colegios profesionales u otros grupos oficialmente constituidos y se instrumentalizaba como un medio para hacer efectiva la estimación objetiva de bases y cuotas. Dichas consideraciones se mantuvieron vigentes hasta el año 1995, momento en el que la modificación de la LGT por parte de la Ley 25/1995, de 20 de julio, estableció una regulación similar a la actual.

⁵⁵³ Recuérdese en este punto que el primer apartado de la mencionada Disposición final segunda de la Ley 50/1998 autorizó al Gobierno para regular, mediante Real Decreto, los supuestos, condiciones y procedimientos de colaboración social en la gestión tributaria, del mismo modo que su apartado 2 habilitó al Ministro de Economía y Hacienda para que, mediante Orden, autorizara los supuestos y condiciones en los que los contribuyentes y las entidades incluidas en la colaboración pudieran presentar por medios telemáticos declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquier otro documento exigido por la normativa tributaria.

193, 198, 296, 300, 330 y 345, igual que hizo la Orden de 27 de diciembre de 2000 en relación con los modelos 390 y 392 y la Orden de 15 de marzo de 2001 respecto a los modelos 201, 202 y 222. Por su parte, el apartado octavo de la Resolución de 9 de enero de 2001, de la Presidencia de la AEAT, previó que los colaboradores sociales pudieran realizar la presentación de los modelos 104 y 105, mientras que la Orden HAC/360/2002, de 19 de febrero, la reconoció en relación con la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347 del IVA). De la misma forma, la Orden HAC/401/2002, de 26 de febrero, (remitiéndose a la Orden de 21 de diciembre de 2000) contempló la posibilidad de que la colaboración social presentara telemáticamente las declaraciones-liquidaciones del IRPF y del IS (no del IRNR) correspondientes a los modelos 115, 117, 123, 124, 126 y 128, así como de las declaraciones correspondientes a los resúmenes anuales de retenciones (modelos 180 y 193).

Sin embargo, la conveniencia de extender a otras figuras tributarias la colaboración externa en el desarrollo de las relaciones telemáticas, así como la ampliación de las posibilidades de actuación por vía electrónica en representación de terceras personas, hizo conveniente que se regulara la participación electrónica de la colaboración social de un modo unitario y amplio, por lo que, partiendo también de la habilitación del primer apartado de la Disposición final segunda de la Ley 50/1998, se aprobó el RD 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrolló la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios.

Concretamente, su articulado previó que la utilización de los nuevos medios por parte de la colaboración social podría abarcar la presentación de declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones y de cualquier otro documento exigido por la normativa tributaria, así como la interposición de recursos, la solicitud de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias o de compensaciones a instancia de parte. Asimismo, autorizó su empleo para la solicitud y obtención de certificaciones tributarias, de la misma forma que lo hizo en relación con la consulta del estado de tramitación de los procedimientos tributarios y con la presentación de cualquier otra documentación de carácter tributario. Sin embargo, de conformidad con su Disposición adicional primera (donde reprodujo la habilitación contenida en el segundo apartado de la Disposición final segunda de la Ley 50/1998), debía ser el Ministro de Hacienda el que, mediante Orden, autorizara los supuestos y condiciones en los que los contribuyentes y entidades incluidas en la colaboración social pudieran realizar por medios telemáticos las actuaciones señaladas, aunque inéditamente también habilitó al Director General de la AEAT para que estableciera, mediante Resolución, los supuestos y condiciones en los que las personas y entidades incluidas en el ámbito de la colaboración social pudieran presentar por medios telemáticos cualquier otra documentación de carácter tributario distinta de las acabadas de nombrar⁵⁵⁴.

Con posterioridad a la aprobación del RD 1377/2002, las Órdenes de 10 de abril de 2003 y de 24 de marzo de 2003 abrieron, respectivamente, la presentación telemática del modelo 200 y de la autoliquidación de la tasa por el ejercicio de la potestad

⁵⁵⁴ Sin embargo, obsérvese que el RD no hizo referencia al Ministro de Economía y Hacienda, sino que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 del Real Decreto 557/2000, de 27 de abril, de reestructuración de los Departamentos ministeriales, entendió que la habilitación conferida al mencionado Ministro debía entenderse otorgada al Ministro de Hacienda.

jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo, mientras que la Disposición adicional novena de la Ley 7/2003, de 1 de abril, autorizó la actuación de la colaboración social en relación con la presentación de declaraciones, comunicaciones u otros documentos tributarios relacionados con la constitución e inicio de actividades de la sociedad Nueva Empresa.

No obstante, con el fin de desarrollar la colaboración social conjuntamente en virtud de la Disposición final segunda de la Ley 50/1998, la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, estableció los supuestos y condiciones en los que podría hacerse efectiva su colaboración en la gestión de los tributos, fijando al respecto una habilitación general pero programática para la consulta telemática del estado de tramitación de los procedimientos tributarios y para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios. Asimismo, amplió las personas y entidades que podrían participar en la misma⁵⁵⁵ y extendió específicamente su actuación electrónica a la presentación de las declaraciones correspondientes a obligaciones censales, a declaraciones resumen o informativas anuales y a las pertenecientes al ámbito específico de los Impuestos Especiales⁵⁵⁶.

⁵⁵⁵ Al respecto, los apartados 2 y 3 de su artículo segundo reconocieron que también podrían acceder a la presentación por medios telemáticos en nombre de terceros personas o entidades que cumplieran las condiciones que se establecen en la Orden con carácter general, las que representaran o defendieran intereses colectivos o justificaran la concurrencia de alguna circunstancia por la cual pudieran ser incluidas en la colaboración social y las que aportaran la documentación que la AEAT estimara exigible a efectos de la pertinente comprobación. Asimismo, admitió las personas o entidades que estuvieran colegiadas, asociadas o miembros de instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, incluidas las organizaciones corporativas de las profesiones oficiales colegiadas que estuvieran sujetos de la colaboración social, siempre que aceptaran en su integridad el convenio que hubieran firmado las instituciones u organismos a los que pertenecieran.

⁵⁵⁶ Concretamente, de acuerdo con el primer apartado de su Disposición adicional única, la extendió a los modelos 036 (declaración censal de comienzo, modificación o cese de actividad), 037 (declaración censal simplificada de comienzo, modificación o cese de actividad), 198 (declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios), 216 (declaración de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente - documento de ingreso de retenciones e ingresos cuenta por dichas rentas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), 296 (declaración resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta por rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) y 345 (declaración anual de planes, fondos de pensiones, sistemas alternativos y mutualidades de previsión social). Asimismo, según la introducción del segundo apartado de la misma Disposición adicional por parte de la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, también se reconoció en relación con los documentos de acompañamiento, administrativos y comerciales, los documentos simplificados de acompañamiento, administrativos y comerciales, las notas de entrega emitidas dentro del procedimiento de ventas en ruta, los recibos y comprobantes de entrega utilizados en avituallamiento de aeronaves y embarcaciones, los modelos DDC, 512, 545, 546, 547, 564, 570 y 572 del Impuesto sobre Hidrocarburos, el modelo DCC de los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas, Labores del Tabaco y Electricidad, los modelos DDE y 569 del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, los modelos RBRC, 518, 519, 520, 554, 556, 557, 559 y 563 del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, los modelos 506, 507, 508, 509, 510, 511, 517, 551, 552 y 590 de los Impuestos Especiales de Fabricación, el modelo 553 del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el modelo 524 de los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas, los modelos 555 y 562 del Impuesto sobre Productos Intermedios, los modelos 558 y 561 del Impuesto sobre la Cerveza, el modelo 560 del Impuesto sobre la Electricidad, los modelos 566 y 580 del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, el modelo 380 del Impuesto sobre el Valor Añadido y el modelo 544 de relación de pagos efectuados mediante cheques-gasóleo bonificado y tarjetas gasóleo-bonificado. Posteriormente, otras Ordenes han hecho referencia a la habilitación general para la actuación de la colaboración social en la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o de cualquier otro documento exigido por la normativa tributaria de esta Orden HAC/1398/2003, extendido su reconocimiento a otros supuestos concretos, entre los que se encuentra ya la práctica totalidad de declaraciones tributarias. A modo de ejemplo, la Orden EHA/276/2007, de 12 de

Seguidamente, las Resoluciones de 19 de octubre de 2005 y de 29 mayo 2006 de la Dirección General de la AEAT habilitaron, respectivamente, la presentación telemática del recurso de reposición contra los actos dictados por la AEAT susceptibles de reclamación económico-administrativa y la solicitud y obtención telemática de certificados tributarios por parte de la colaboración social y de la representación en nombre de terceros⁵⁵⁷, del mismo modo que, finalmente, la Resolución de 17 de julio de 2007 de la Dirección General de la AEAT lo ha hecho en relación con la presentación electrónica de las solicitudes de compensación, fraccionamiento o aplazamiento de la deuda tributaria correspondiente a declaraciones cuya presentación electrónica sea obligatoria y a la posibilidad de dar traslado de la orden de domiciliación previamente comunicada al colaborador social por los terceros a los que representa a efectos del pago de la misma. Asimismo, ha permitido la presentación de los documentos que, de acuerdo con la normativa vigente, deban acompañar a tales solicitudes y ha aprobado el documento normalizado para acreditar la representación en la presentación de todos estos documentos por vía electrónica en nombre de terceros.

Por último, debe destacarse que el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, ha derogado el Real Decreto 1377/2002 y ha dedicado la sección II del Capítulo II de su Título III a “la colaboración social en la aplicación de los tributos”. En ella, ha vuelto a habilitar al Ministro de Economía y Hacienda para que amplíe los aspectos recogidos en el artículo 92.3 de la LGT en relación con las actividades que podrá llevar a cabo la colaboración social (artículo 80) y lo ha autorizado para que fije, mediante orden, los requisitos y condiciones de los supuestos en los que pueda presentar y remitir telemáticamente declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria (artículo 81)⁵⁵⁸, del mismo modo que ha ampliado nuevamente los sujetos que podrán hacerla efectiva (artículo 79).

En este sentido, ha contemplado que podrán formar parte de la colaboración social otras Administraciones públicas, entidades que tengan la condición de colaboradoras en la gestión recaudatoria, instituciones y organizaciones representativas de sectores o

febrero, se remite a la misma y admite la actuación de la colaboración social en la presentación de las solicitudes para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo.

⁵⁵⁷ En este sentido, los certificados tributarios en los que la mencionada Resolución ha permitido su solicitud y obtención electrónica por parte de la colaboración social son el certificado de contratistas y subcontratistas, el certificado de la residencia fiscal y el de estar al corriente de las obligaciones tributarias, si bien la reciente Resolución de 18 de setiembre de 2009, del Director General de la Agencia Tributaria, ha limitado la posibilidad de obtenerlos a que los correspondientes colaboradores se encuentren inscritos en el registro de apoderamientos de la AEAT. Asimismo, ha aprobado un nuevo modelo de documento normalizado para la acreditación de la representación para la solicitud de certificados.

⁵⁵⁸ Aunque a través de dichas previsiones el legislador demuestre su voluntad para ampliar y fomentar la colaboración social y, especialmente, su actuación electrónica, se trata nuevamente de disposiciones programáticas, por lo que carecen de todo mandato concreto y directo hasta que no se dicte una orden de desarrollo específica para la presentación de un determinado modelo de declaración, autoliquidación o comunicación. Entre otros, así lo destacan PÉREZ y AGUALLO, quienes señalan que en la mayoría de los casos se trata “de previsiones sin un valor normativo inmediato, que se limitan a señalar los ámbitos posibles de colaboración entre la Administración Tributaria y entidades de la sociedad civil o agentes sociales”. (PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÈS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, cit., pág. 356).

intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales (dentro de las que se entienden incluidas las organizaciones corporativas de las profesiones oficiales colegiadas) y personas o entidades que realicen actividades económicas. Asimismo, en relación con la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones de datos y otros documentos tributarios correspondientes al IRPF de sus trabajadores y, en su caso, de la correspondiente unidad familiar a la que se refiere el artículo 82.1 de la Ley 35/2006, y respecto a la prestación de servicios y asistencia a dichos trabajadores, podrán ejercer la colaboración social las personas o entidades que realicen actividades económicas (siempre que su localización geográfica o red comercial pueda ayudar a la consecución de los fines de la Administración tributaria), así como las otras personas o entidades que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. De este modo, queda claro que tanto las personas físicas como las jurídicas podrán formar parte de la colaboración social, si bien los supuestos en los que el presentador telemático es una persona jurídica son más abundantes.

Por otra parte, en el mismo sentido que la Orden HAC/1398/2003, el RD 1065/2007 ha señalado que los acuerdos de colaboración social firmados con las instituciones y organizaciones previstas podrán extender sus efectos a las personas o entidades que sean colegiados, asociados o miembros de aquellas siempre que éstos suscriban un documento individualizado de adhesión al mismo aceptando expresamente su contenido íntegro, requisito que no será exigible en las organizaciones corporativas de notarios y registradores. En el caso de que haya un incumplimiento individual de alguna de las obligaciones asumidas en el acuerdo de colaboración, este documento servirá para que se pueda excluir a las correspondientes personas infractoras del mismo y para que, tras la instrucción del oportuno expediente con la debida audiencia de los interesados, se les exija la responsabilidad que proceda. Lo mismo ocurrirá si incumplen los deberes asumidos las propias entidades, instituciones y organizaciones, donde, además de la apertura del oportuno expediente, se procederá a la resolución del acuerdo firmado.

En cuanto al procedimiento de actuación telemática por parte de la colaboración social, debe destacarse que, a pesar de que el RD 1065/2007 establezca que será de aplicación lo previsto entre sus artículos 82 y 86, no señala ningún tipo de procedimiento concreto, sino que integra su actividad dentro del mismo procedimiento general señalado para los obligados tributarios. Así lo demuestran distintas Órdenes que autorizan la actuación electrónica de la colaboración social para la presentación de diferentes modelos de declaraciones, ya que muchas de ellas se remiten a los procedimientos establecidos por otras Órdenes para la presentación general de declaraciones telemáticas por parte de los obligados tributarios. Sin embargo, y aunque, en términos generales, sea el mismo procedimiento, debe destacarse una peculiaridad relevante, y es que, a diferencia de lo que ocurre en la presentación de autoliquidaciones conjuntas relativas al IRPF (donde debe figurar la firma digital de ambos contribuyentes), aquí sólo se utilizará la firma electrónica correspondiente al certificado de usuario del colaborador social.

De igual modo, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con el artículo 46.4 de la LGT, los colaboradores que presenten electrónicamente cualquier documento ante la Administración tributaria deberán actuar con la representación que sea necesaria en cada caso, cuya acreditación podrá ser requerida por la propia Administración en cualquier momento (pudiéndose efectuar por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o a través de los supuestos detallados en el artículo 111.2 del

Real Decreto 1065/2007)⁵⁵⁹. Asimismo, y sin esperar que la Administración lo exija, también se tendrá que acreditar la representación por los mismos medios en los supuestos donde se quieran interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, así como en los casos donde se quieran solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los Títulos III, IV y V de la LGT.

En cambio, en los actos de mero trámite la correspondiente representación se presumirá, mientras que en el resto de actuaciones se entenderá acreditada cuando se haya hecho figurar expresamente en la declaración, autoliquidación, comunicación de datos o solicitud que sea objeto del procedimiento o cuando resulte de los propios actos o de la conducta observada por el obligado tributario en relación con las actuaciones desarrolladas (artículo 111.4 del Real Decreto 1065/2007). Sin embargo, como apunta el artículo 46.7 de la LGT, la falta o insuficiencia del poder de representación no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre y cuando se acompañe del mismo o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días que concederá a tal efecto el órgano administrativo competente. De todos modos, incluso en los casos donde no se acredite la representación, se podrán tener por realizados aquellos actos que los obligados tributarios acaben ratificado como propios (artículo 112.1 del RD 1065/2007).

Siguiendo con las peculiaridades de tramitación del procedimiento electrónico, téngase en cuenta que será el colaborador social el responsable de imprimir y conservar la solicitud debidamente aceptada y validada por la Agencia, del mismo modo que también debería serlo en el caso de que se produjera cualquier incumplimiento relacionado con la presentación de la declaración (falta de ingreso, falta de presentación, presentación o ingreso fuera de plazo, etc.). El problema en este último supuesto es que la LGT, al regular las clases de obligados y responsables tributarios (artículos 35 a 43), no incluye a los colaboradores sociales, de la misma forma que, de acuerdo con lo previsto en su artículo 17, a la Administración le resulta indiferente cualquier pacto o convenio que pueda existir entre las partes ya que “los elementos de la obligación tributaria no pueden ser alterados por actos o convenios de los particulares” (por lo que “no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”). Además, al enumerar los sujetos infractores (artículo 181), la LGT contempla únicamente a los representantes legales, aunque bien es cierto que se trata de una lista abierta y que podría extenderse la responsabilidad a los representantes voluntarios por aplicación del principio de personalidad de la pena⁵⁶⁰.

⁵⁵⁹ En este sentido, el artículo 111.2 del Real Decreto 1065/2007 detalla que, entre otros, se entenderá otorgada la representación cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público, cuando conste en documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente, cuando se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente (lo que se documentará en diligencia), cuando conste en el documento normalizado de representación aprobado por la Administración tributaria que se hubiera puesto a disposición, en su caso, de quien debiera otorgar la representación (casos donde el representante responderá con su firma de la autenticidad de la de su representado) y cuando la representación conste en un documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que se establezcan por la Administración tributaria.

⁵⁶⁰ En este sentido, LEJEUNE señala que “el representante, ya sea legal o voluntario, viene personalmente obligado al cumplimiento preciso y oportuno de las mismas, debiendo ser en consecuencia personalmente

A pesar de las múltiples y divergentes especulaciones doctrinales al respecto, el pronunciamiento administrativo sobre dicha cuestión se fijó claramente en la respuesta a la consulta vinculante V0044/2005 de la DGT, de 18 de enero, en cuyas conclusiones finales se estableció que “en el supuesto de que los datos incluidos en las declaraciones presentadas por el consultante fuesen incorrectos, o en caso de falta de presentación en plazo de las mismas, el responsable ante la Administración tributaria sería el obligado tributario; sin perjuicio de que el presentador de las mismas pudiera ser igualmente responsable en el caso de incurrir en alguno de los supuestos de responsabilidad recogidos en los artículos 42 y 43 de la Ley 58/2003”. Así pues, a no ser que el colaborador social se encuentre excepcionalmente en alguno de los supuestos que lo conviertan en responsable solidario o subsidiario, la única persona obligada a responder ante la Administración será el obligado tributario, si bien, a pesar de que en este ámbito tampoco se prevea ninguna acción de reembolso, nada impedirá que éste pueda ejercer las acciones jurídico-privadas necesarias para exigir civilmente al colaborador social el resarcimiento de los perjuicios causados (ya sean sanciones, intereses de demora o recargos por ingresos extemporáneos). Asimismo, procederán los efectos del incumplimiento de su convenio o acuerdo firmado en los términos explicados anteriormente, por lo que, tras la instrucción del oportuno expediente con la debida audiencia de los interesados, se exigirá la responsabilidad que proceda al colaborador responsable y se le excluirá del oportuno convenio o acuerdo de colaboración.

Finalmente, debe destacarse que, gracias a las múltiples actuaciones electrónicas que se permiten realizar a la colaboración social y a los terceros representantes, ha aumentado notablemente el número de trámites realizados por esta nueva vía, lo que, además de incrementar las ventajas inherentes en el uso de las TIC, ha supuesto un gran impulso para ampliar la confianza ciudadana en los nuevos medios. De igual modo, ha supuesto una excelente medida para incorporar las nuevas tecnologías en el desarrollo de la actividad administrativa, de la misma forma que ha permitido facilitar y favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias haciendo viable la exigencia a todos los obligados (aunque en un solo supuesto) del uso de Internet.

Sin embargo, y a pesar de que el desarrollo normativo al respecto sea notable, aún quedan algunos puntos pendientes por abordar, donde sería más que deseable que se aprobara una habilitación general para la presentación telemática de cualquier declaración y que se extendiera a cualquier supuesto la posibilidad de solicitar electrónicamente la compensación, aplazamiento o fraccionamiento de cualquier tipo de deuda tributaria (habilitaciones generales que también serían deseables en el caso de la representación). Así, se acabaría con la limitación de que cada caso deba estar expresamente previsto en las correspondientes Órdenes de desarrollo de cada modelo de declaración, autoliquidación o comunicación y que sólo sea posible la solicitud de las compensaciones, aplazamientos o fraccionamientos de las deudas derivadas de declaraciones electrónicas preceptivas, lo que no deja de ser un freno para la definitiva generalización de su actuación.

responsable de las sanciones fiscales que la Ley establezca para los casos en que dichos deberes sean incumplidos o cumplidos defectuosamente”. (LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto: *Introducción al estudio de la representación en el Derecho Tributario*, RDFHP, nº 115, 1975, pág. 163).

10.2.15.5. Los Puntos de Atención Ciudadana

Cerrando con esta labor las medidas adoptadas por la Agencia Tributaria para fomentar la inclusión digital y las actuaciones prestadas directamente por la misma que pueden incluirse en el deber de asistencia, procede destacar la creación de los Puntos de Atención Personalizada o Puntos de Atención al Ciudadano, mediante los cuales se ofrece a los obligados tributarios la posibilidad de comunicar los datos necesarios al personal de las oficinas de la AEAT para que, mediante previa cita, realice la presentación de los modelos que tengan prevista la vía electrónica como único canal de presentación. No obstante, es importante señalar que sólo pueden acceder a dicha iniciativa los obligados tributarios personas físicas, por lo que queda claro que se trata de una nueva figura encaminada a evitar cualquier tipo de discriminación derivada de la imposición de las TIC⁵⁶¹.

Así, su creación emana claramente de las previsiones del artículo 22 de la Ley 11/2007, el cual apunta que, en aquellos supuestos donde se requiera la identificación o autenticación del ciudadano mediante alguno de los sistemas de firma electrónica admitidos para la realización de cualquier trámite u operación electrónica y el sujeto en cuestión no disponga de los mismos, su identificación o autenticación “podrá ser válidamente realizada por funcionarios públicos mediante el uso del sistema de firma electrónica del que estén dotados”.

Consecuentemente, esta nueva figura se encuentra actualmente limitada a la presentación del modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, aunque el artículo 3 de su Orden de creación (la Orden EHA/3851/2007, de 26 de diciembre) restringe aún más su uso prohibiéndolo a los obligados tributarios que, a pesar de ser personas físicas, no sean titulares del medio de transporte respecto del cual se devenga el Impuesto y a los que estén incluidos en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. Además, supedita el acceso de los obligados autorizados a que hayan realizado previamente el pago del resultado de la autoliquidación que se presenta, por lo que tendrán que estar en posesión del correspondiente NRC de ingreso asignado por la entidad colaboradora.

De todos modos, es evidente que la prestación de dicho servicio implica que la Agencia realice parte de la labor de los obligados tributarios en el cumplimiento de sus deberes simplificando así su actuación (en concreto, presenta sus declaraciones electrónicas preceptivas), por lo que no cabe duda de que se trata de un instrumento plenamente circunscrito en el ámbito del deber de asistencia.

10.2.16. La actuación del Consejo para la Defensa del Contribuyente

Finalmente, igual que ocurre en el deber de información, el último tipo de actuaciones enmarcadas por el concepto del deber de asistencia son realizadas por un órgano externo (aunque colaborador) a la Agencia Tributaria, y es que, a pesar de no formar parte de la misma, también tienen como principal finalidad la facilitación del ejercicio de los

⁵⁶¹ De hecho, así consta expresamente en la Exposición de Motivos de su Orden de creación (Orden EHA/3851/2007, de 26 de diciembre), donde se señala que “habida cuenta de la obligación de presentar por medios telemáticos el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se considera oportuno establecer un canal alternativo consistente en puntos de atención personalizada”.

derechos de los obligados tributarios. Concretamente, dichas actuaciones son las labores del Consejo para la Defensa del Contribuyente, el cual recibe y tramita las quejas y sugerencias presentadas por los obligados tributarios.

Dicho organismo, integrado en la Secretaría de Estado de Hacienda, tiene como principal finalidad la garantía de la efectividad de los derechos de los obligados tributarios y la tramitación de las quejas recibidas por la aplicación que realizan los órganos del Estado del sistema tributario, así como la elaboración de las propuestas y sugerencias oportunas para mejorar los procesos que sustentan la prestación de servicios de la Administración tributaria.

Como señala la Exposición de Motivos del Real Decreto que lo creó (RD 2458/1996, de 2 de diciembre, -derogado recientemente por el RD 1676/2009, de 13 de noviembre-), su aparición vino impulsada por la necesidad de adecuar las previsiones del Capítulo III del RD 208/1996 (relativo a la presentación de quejas, sugerencias y reclamaciones planteadas por los ciudadanos ante la Administración) a las especiales características del sistema tributario, y es que en este ámbito “requieren un tratamiento específico”. Sin embargo, ello no desvirtúa “el espíritu y la filosofía del precitado Real Decreto” sino que “incluso profundiza en los mecanismos administrativos de defensa del contribuyente”, lo cual revierte “en beneficio tanto de su seguridad jurídica como de la necesaria agilidad en el tratamiento y resolución de las cuestiones que se planteen”. No obstante, este organismo sirve únicamente a la Administración tributaria estatal, por lo que debe remarcar que no tendrá competencia para recibir y ni para tramitar las quejas y sugerencias relativas a las Administraciones tributarias autonómicas y locales.

Así pues, el RD 2458/1996 creó el Consejo para la Defensa del Contribuyente dentro del ámbito del Ministerio de Economía y Hacienda, concibiéndolo “como garante de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones tributarias” y configurándolo “como un órgano colegiado, en el cual se pretende dar cabida a todos los sectores sociales relacionados con el ámbito tributario”. En este sentido, se ideó con el fin de garantizar un mayor acercamiento de la Administración a los ciudadanos, ya que, sin perjuicio de la necesaria integración en su seno de representantes de la Administración tributaria, se pretendió dar entrada a los sectores profesionales y sociales más representativos relacionados con ella aprovechando que, a consecuencia de su trato diario con la Administración, eran los que tenían mejor ocasión para detectar los defectos en su gestión (pudiendo contribuir así en la alerta de su existencia y proponiendo la mejor forma para su corrección)⁵⁶². De igual modo, se le encargó la canalización y la facilitación de la presentación de todas las quejas, reclamaciones o propuestas que plantearan los ciudadanos, así como el asesoramiento a la Secretaría de Estado de Hacienda de todas las cuestiones concernientes a la mejor protección y defensa de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria estatal.

⁵⁶² En este sentido, el artículo 4 del RD 2458/1996 señala que el Consejo estará compuesto por 16 vocales nombrados por el Ministro de Economía y Hacienda mediante Orden ministerial, de los cuales 8 serán representantes de los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y de la sociedad en general, 3 más serán representantes de los Departamentos y Servicios de la AEAT propuestos por el Secretario de Estado de Hacienda y el resto serán el Director del Servicio de Auditoría Interna de la AEAT, un representante de la Dirección General de Tributos, uno de la Dirección General del Catastro, uno de la Dirección General de Financiación Territorial y otro de los Tribunales Económico-Administrativos. Dichos representantes también serán propuestos por el Secretario de Estado de Hacienda, aunque deberá comunicarlo previamente a los Directores de las diferentes Direcciones y al Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central.

No obstante, la catalogación de su actuación como parte del deber de asistencia (que también realizaba la propia Exposición de Motivos del RD) no se encuentra motivada por esta función de especial protección o garantía de los derechos de los ciudadanos, sino que se justifica por sus labores de simplificación, orientación y facilitación de la actuación de los obligados tributarios a la hora de ejercer su derecho a la presentación de quejas y sugerencias reconocido en el artículo 34.1.p) de la LGT. Así, resulta evidente que el Consejo para la Defensa del Contribuyente coadyuva a los ciudadanos en tales actuaciones, del mismo modo que, al velar por la efectividad de los derechos y efectuar las propuestas de mejora oportunas de forma directa a la Administración, les otorga indirectamente más fuerza que si se realizan ante la Agencia a título individual.

Para una mayor claridad de estas consideraciones, es preciso destacar las funciones que el artículo 3 del RD 1676/2009 ha asignado a este organismo como propias, estableciendo que, en concreto, deberá: a) atender las quejas a las que se hace referencia en el artículo 7 del propio RD; b) recabar y contrastar la información necesaria acerca de las quejas presentadas, al efecto de verificar y constatar su trascendencia, y realizar posteriormente, en su caso, las correspondientes propuestas para la adopción de las medidas que fueran pertinentes; c) remitir informe a los órganos de la Administración Tributaria afectados por la queja cuando, durante su tramitación, se hubiesen detectado actos susceptibles de revisión por alguno de los medios regulados por la LGT; d) recibir las sugerencias a las que se hace referencia en el artículo 7 de este Real Decreto, así como recabar y contrastar la información necesaria acerca de las mismas, al efecto de su estudio, tramitación y atención, en su caso; e) elaborar propuestas e informes por propia iniciativa, en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, a la que se refiere el artículo 34.2 de la LGT; f) elaborar una memoria anual en la que queden reflejadas las actuaciones llevadas a cabo a lo largo del ejercicio y se sugieran las medidas normativas o de otra naturaleza que se consideren convenientes a fin de evitar la reiteración fundada de quejas por parte de los contribuyentes; y g) asesorar al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos en la resolución de aquellas quejas y sugerencias en que aquel lo solicitase.

Antes de entrar en el análisis de su funcionamiento, debe destacarse que, cumpliendo con las previsiones del artículo 6 del mismo RD, la AEAT ha adscrito una Unidad Operativa de apoyo al Consejo encargada de realizar las funciones de comunicación entre los órganos y unidades de la Secretaría de Estado de Hacienda y los de la AEAT en la tramitación de los asuntos de la competencia del Consejo por orden del Presidente del mismo, así como de prestar soporte administrativo y técnico de dicha tramitación y de elaborar los informes y estudios, particulares o generales, y proyectos que también le encomiende el Presidente. A pesar de regirse por su propia normativa y de estar coordinada por el Director del Servicio de Auditoría Interna de la AEAT, la habilitación normativa para el desarrollo de su funcionamiento correspondía al mencionado RD de acuerdo con su Disposición final única, si bien, con el fin de fijar su marco general interno de actuación y de cursar determinadas instrucciones generales relativas a la puesta en funcionamiento del sistema, se aprobó la Instrucción de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda.

En cualquier caso, siguiendo con el funcionamiento de este órgano y entrando en el del Consejo en general, la mencionada Disposición final única también señala que, de conformidad con el artículo 22.2 de la Ley 30/1992, corresponde al Consejo la

aprobación de sus propias normas de funcionamiento, las cuales, junto a las de formulación, tramitación y contestación de quejas, reclamaciones y sugerencias, deben ser aprobadas mediante Resolución del Secretario de Estado de Hacienda a propuesta del Presidente del Consejo. En cumplimiento de tales previsiones (pero con base en las reconocidas el RD 2458/1996) se adoptó la Resolución de 14 de febrero de 1997 de la Secretaría de Estado de Hacienda, donde se estableció fundamentalmente el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias.

De acuerdo con la misma, las quejas y sugerencias que puede recibir pueden presentarse personalmente o mediante representación por todas las personas físicas y jurídicas (nacionales o extranjeras) con capacidad de obrar conforme a Derecho, siempre y cuando quede debidamente acreditada su identificación. De igual modo, y aunque es importante destacar que las sugerencias también podrán ser presentadas de forma anónima, su objeto se encuentra delimitado, ya que han de estar relacionadas con un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria de la competencia de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos o con alguna de las actuaciones de sus servicios dependientes que tenga algún tipo de relación (directa o indirecta) con estos procedimientos.

Por lo que respecta a su presentación, podrán interponerse ante cualquier servicio o autoridad de la Secretaría de Estado de Hacienda, ya sea personándose ante cualquier Unidad receptora (en los términos regulados actualmente en los artículos 14 y 15 del Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado) o mediante su envío por correo, fax u otro sistema de transmisión a las Unidades receptoras habilitadas para esta forma de recepción (sin que sea necesaria la obtención de un certificado de usuario)⁵⁶³. En este último supuesto, las quejas o sugerencias deberán estar escritas en los impresos o modelos establecidos al respecto, los cuales se encuentran disponibles en todas las unidades y en el portal virtual del propio Consejo y de los demás órganos que actúan como unidades receptoras (la Agencia Tributaria, las Gerencias Catastrales y el Tribunal Económico-Administrativo Central). Su formulación podrá realizarse en cualquiera de las lenguas oficiales de la autonomía en la que las presenten con independencia del medio elegido, del mismo modo que se podrá adjuntar en todo caso la documentación adicional que se considere oportuna para su correcta tramitación.

En este punto es importante destacar que, de conformidad con los artículos 1 a 4 de la mencionada Instrucción, las unidades receptoras deberán auxiliar a los interesados en la cumplimentación de la hoja de inscripción y realizar un sucinto examen de la documentación presentada para que, de observar alguna anomalía, puedan manifestarlo verbalmente y subsanarla en el mismo acto. No obstante, aunque deberán hacer constar sus manifestaciones en una nota adjunta, no podrán rechazar ninguna presentación (a no ser, obviamente, que existieran omisiones sustanciales), absteniéndose, además, de efectuar cualquier indicación o valoración que pudiera influir en la intención de los

⁵⁶³ No obstante, es relevante destacar aquí la incongruencia de estas previsiones en relación con las de los artículos 14 y 15.2 del Real Decreto 951/2005, según las cuales los usuarios podrán formular sus quejas o sugerencias a través de cualquier oficina de la Agencia Tributaria y de los restantes órganos de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos de forma presencial, por correo postal o por medios telemáticos en cualquier caso (incluyendo aquí también el fax), siempre que las que se presenten a través del correo electrónico o de Internet estén debidamente suscritas con la correspondiente firma electrónica.

interesados, así como de comprometer de algún modo el sentido de la resolución del asunto. Con independencia de la forma de presentación, todas las quejas y sugerencias presentadas serán inscritas en el Libro de Quejas y Sugerencias correspondiente a la Unidad receptora, la cual deberá otorgar una copia del asentamiento al interesado como documento justificativo de su interposición.

Una vez inscritas, y en relación con las quejas, las Unidades receptoras procederán a su remisión a la Unidad de tramitación competente en el plazo máximo de dos días, la cual la dirigirá nuevamente a los Servicios que hayan motivado su interposición. Dichos Servicios deberán dar respuesta directa y por escrito a los interesados en el plazo de 15 días a contar desde la primera comunicación de la unidad tramitadora, respecto a la que podrán presentar un escrito de disconformidad en los 15 días siguientes. De todos modos, téngase en cuenta que, igual que la propia interposición de quejas y sugerencias, su presentación no será equivalente en ningún caso a la presentación de un recurso administrativo, del mismo modo que no interrumpirá ningún plazo ni impedirá la presentación de los recursos pertinentes a los actos objetos del mismo. Dicho escrito será resuelto por uno de los vocales del Consejo, quien podrá elevar al Pleno las propuestas que considere convenientes.

Finalmente, debe añadirse que el interesado podrá desistir de su queja en cualquier momento dando lugar a la finalización inmediata del procedimiento en cuestión (aunque la unidad central podrá acordar la prosecución de la misma por entender la existencia de un interés general en las cuestiones planteadas), de la misma forma que el Consejo podrá abstenerse de su tramitación, comunicándolo debidamente al interesado, cuando tenga conocimiento de la tramitación simultánea de una queja y de un recurso o reclamación sobre la misma materia.

Por lo que respecta a la tramitación de las sugerencias, debe resaltarse únicamente que irá a cargo de la Unidad Central del Consejo que informará de las mismas y las remitirá a la Comisión Permanente del Consejo para su estudio y contestación, aunque, cuando así se decidiera, la propia Unidad central podrá cursar la oportuna contestación. Por último, debe señalarse que, igual que ocurre en relación con las quejas, las unidades de tramitación podrán acordar la acumulación de expedientes para su tramitación conjunta, ya sea cuando se trate de quejas presentadas por distintas personas que coincidan en lo sustancial de los hechos o problemas puestos de manifiesto, de sugerencias coincidentes en su contenido o, en ambos casos, cuando sean formuladas por una misma persona y referidas a cuestiones de similar naturaleza (siempre que no sean, obviamente, una mera reiteración).

Así pues, vista la principal regulación y el funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente, queda claro que, como señala CALVO, su existencia pretende “fortalecer la función de atención al ciudadano, articulando diversos medios de reacción contra los incumplimientos en que pueda incurrir el personal de la Administración Tributaria”⁵⁶⁴, aunque la presentación de las correspondientes reclamaciones, quejas o sugerencias no interrumpirá ningún plazo ni tendrá nunca carácter de recurso administrativo (artículo 7.3 del RD 1676/2009). Asimismo, de conformidad con el mismo artículo, tampoco se podrá interponer recurso alguno contra las contestaciones que realice el Consejo o la Secretaría de Estado de Hacienda, lo que comporta que, a

⁵⁶⁴ CALVO VÉRGUEZ, J.: *El contenido de las actuaciones de asistencia a los obligados tributarios: algunas consideraciones*, cit., pág. 89.

pesar de la idoneidad de la existencia de dicho órgano como mecanismo de agilización y dinamización de tales presentaciones, la eficacia de las quejas, reclamaciones y sugerencias que tramita carece de toda trascendencia real. Además, como apunta ÁLVAREZ, la adscripción y supeditación de dicha figura a la Secretaría de Estado de Hacienda (ya que es la misma quien tiene competencia para reelaborar sus normas de funcionamiento) desdibuja en gran medida su autonomía e independencia, por lo que “hubiera sido más conveniente integrarla en la institución del Defensor del Pueblo, creando una Dirección adjunta especializada en materia tributaria”. Así se conseguiría “un órgano independiente, que desarrollaría sus funciones sin depender orgánicamente de la Administración cuyo funcionamiento tiene que controlar”, del mismo modo que “podría dar acogida a las reclamaciones y quejas de los contribuyentes respecto de todas las Administraciones tributarias, incluidas Comunidades Autónomas y Haciendas Locales”⁵⁶⁵.

Cerrando con estas últimas consideraciones el análisis de las actuaciones que pueden formar parte tanto del deber de información como del de asistencia, procede iniciar ya el estudio jurídico completo de ambos deberes, así como la valoración del impacto que ha tenido en sus diferentes aspectos el empleo de las TIC.

⁵⁶⁵ ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Consejo para la Defensa del Contribuyente: determinación y funciones*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura, nº 18, 2000, pág. 118.

PARTE III: ANÁLISIS DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA: ESTUDIO JURÍDICO Y DEL IMPACTO DE LAS TIC

1. Objeto de los deberes de información y asistencia

Después de fijar y analizar las diferentes actuaciones que, a los efectos de este estudio, componen los deberes de información y asistencia, procede entrar a realizar su valoración jurídica completa, analizando, en primer lugar, la configuración de su objeto y la matización de aquellas características ya apuntadas que, llegados a este punto, requieren alguna puntualización.

1.1. Objeto sobre el que recaen las actuaciones de información y asistencia

Las previsiones normativas que establecen los deberes de información y asistencia con carácter general (artículos 85.1 de la LGT y 62 del RD 1065/2007) coinciden en señalar que su ámbito objetivo es el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, si bien, como también se ha apuntado, parece que deben excluirse las obligaciones materiales en cuanto al desembolso de dinero en sí (por lo que, si bien la puesta a disposición de las aplicaciones necesarias para poder realizar pagos electrónicos puede ser parte del deber de asistencia, la concesión de aplazamientos, fraccionamientos o compensaciones de deudas tributarias no debe quedar incluida). No obstante, la amplitud de los derechos y obligaciones fiscales es tal que la mayor parte de las actuaciones por las que se materializan ambos deberes versa sobre uno de sus aspectos específicos (aunque siempre bajo la misma finalidad de promover o hacer más fácil su cumplimiento o ejercicio), lo cual permite concretar un poco más dicho objeto y distinguirlo en relación con cada deber.

Por lo que respecta a las distintas actuaciones que conforman el deber de información, su objeto consiste en la transmisión de una serie de contenidos de muy diversa índole, los cuales pueden aglutinarse principalmente en cinco grandes grupos: la difusión de la normativa sobre los mencionados deberes y obligaciones, el suministro de los criterios administrativos para su aplicación, la remisión de datos relativos a la situación particular de los obligados tributarios (tanto de carácter general –como puede ser la referencia catastral de un inmueble– como propiamente tributario –como son los datos fiscales personales que obran en poder de la Administración–), la divulgación de aquellas informaciones destinadas a promover el cumplimiento de las obligaciones señaladas (ya sea concienciando de su relevancia o difundiendo los logros obtenidos en la lucha contra el fraude fiscal) y la transmisión de aquellos otros contenidos que, sin ser normativos, interpretativos o personales, también consiguen facilitar la actuación de los obligados tributarios en el cumplimiento de sus deberes o en el ejercicio de sus obligaciones⁵⁶⁶.

⁵⁶⁶ En relación con el objeto del deber de información, VELASCO señala que pueden distinguirse dos grandes tipos de informaciones: una de carácter neutral (destinada simplemente a la difusión de datos o valoraciones y que tiene en la transmisión de conocimiento su único fin) y la finalista (aquella dirigida a incidir en el comportamiento de los receptores), si bien, como objeta BARQUERO, toda la información suministrada en estos casos persigue el cumplimiento voluntario y correcto de los obligados tributarios. (VELASCO CABALLERO, F.: *La información administrativa al público*, Montecorvo, Madrid, 1998, pág. 34 y BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 59).

Como se ha podido observar, en este último grupo se podría incluir el aviso del inicio de los plazos para cumplir con algunos deberes, la resolución de cuestiones puramente técnicas relacionadas con la actuación electrónica de los obligados tributarios, el aviso de las novedades introducidas en la web de la AEAT relacionadas directamente con el ejercicio de derechos o el cumplimiento de obligaciones fiscales y la información sobre los propios servicios de información o asistencia disponibles, así como la enumeración de las Autoridades Certificadoras reconocidas por cada Administración tributaria y la indicación de los establecimientos de la Unión Europea autorizados para la recepción de productos comprendidos en el ámbito objetivo de los Impuestos Especiales tanto en régimen suspensivo como en otros regímenes fiscales de carácter especial.

Así pues, parece que el objeto del deber de información lo componen todos aquellos conocimientos necesarios para que los obligados tributarios puedan llevar a cabo dos grandes fines: tanto el ejercicio de sus derechos y, especialmente, el cumplimiento de sus obligaciones fiscales como la planificación adecuada de su actividad económica. Por ello, es posible que pueda versar sobre cuestiones de hecho (como pasa con el contenido de los certificados tributarios) o de derecho (como son las propias publicaciones de la normativa), de la misma forma que puede ser relativo tanto a relaciones jurídico-tributarias presentes (como es el caso de la solicitud de información arancelaria vinculante) o incluso futuras (piénsese, por ejemplo, en el simulador de las declaraciones próximas del IRPF). Asimismo, puede ser de carácter general (como pasa en las publicaciones) o particular (como también ocurre con los certificados), pudiendo ir dirigido tanto a uno como a varios destinatarios (como pasa, respectivamente, en las respuestas a las solicitudes de información tributaria o en el envío de comunicaciones) y ser suministrado a instancia de los interesados o de oficio (sirvan, de nuevo, los ejemplos acabados de citar). De igual modo, podrá comportar la obligación de seguimiento tanto para la Administración (como ocurre con las contestaciones a consultas tributarias) como para los obligados tributarios, si bien este último supuesto únicamente se da en el suministro de la IAV y de la IVO.

Siguiendo con su análisis, es posible distinguir diferentes niveles de relevancia en relación con la información suministrada, los cuales, por lo que respecta a los contenidos accesibles a través de los sistemas informáticos de la Administración tributaria, GARCÍA DE CASTRO concreta en tres: la información tributaria básica o elemental (art. 87 LGT), la información destinada a asegurar la correcta aplicación ciudadana del ordenamiento jurídico mediante las consultas tributarias escritas (art. 88 LGT) y la información relacionada con los criterios de aplicación del sistema tributario derivados de la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (ya que, como señala el artículo 293.7 de la LGT, “la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y al resto de la Administración tributaria”)⁵⁶⁷.

⁵⁶⁷ GARCÍA DE CASTRO, G.: *Las TIC aplicadas a la gestión tributaria en la AEAT*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009, págs. 264 y 265. Por su parte, partiendo también de su relevancia, FENELLÓS señala otra clasificación posible, señalando que, con carácter general, los deberes de información y asistencia están configurados por: “a) una obligación de información por la Administración Tributaria puramente formal sobre los fines, competencias y funcionamiento de los distintos órganos y servicios; b) otras referidas a los requisitos jurídicos o técnicos que impongan las disposiciones vigentes a las actuaciones de los ciudadanos; y c) otra de información y asistencia tributaria que facilite el cumplimiento de las obligaciones fiscales de forma más sencilla, sabedores entonces los

Sin embargo, y aceptando plenamente los diferentes grados de importancia de la información transmitida mediante cualquier vía, parece más adecuada la distinción entre aquellos contenidos que suponen meras reiteraciones normativas o aclaraciones y explicaciones de la misma y la de aquellos que entrañan una posición de la Administración ante un determinado supuesto (lo cual conlleva, lógicamente, su interpretación y aplicación administrativa), y es que, mientras que los primeros tendrán unos efectos meramente informativos, los segundos conllevarán la obligación de seguimiento por parte de la Administración. Por ello, y teniendo en cuenta que tanto las contestaciones a consultas tributarias como las publicaciones o suministros de resoluciones de los TEA pueden fijar criterios administrativos vinculantes, resultaría más lógico situarlas en un mismo nivel (en el que también pertenecerían la valoración de bienes inmuebles con carácter previo a su adquisición o transmisión, los acuerdos previos de valoración, la información arancelaria vinculante y los informes del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio sobre el cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos), y es que, además de sus efectos, también conllevan un mayor grado de implicación de la Administración en relación con su elaboración.

Por su parte, y como se desprende de los artículos 85.2 de la LGT y 77 y 78 del RD 1065/2007, parece que el objeto del deber de asistencia se concreta en la presentación de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones tributarias (ya sea creando modelos y formularios, confeccionándolas la propia Administración, elaborando un borrador de las mismas, enviando los datos fiscales que puedan resultar de interés, poniendo a disposición programas de ayuda, ofreciendo componentes específicos para la firma de facturas telemáticas y su verificación, comunicando los eventuales errores cometidos en el caso del IRPF o habilitando su presentación y, en su caso, pago por vía electrónica), así como en el derecho a plantear quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria (facilitando su presentación a través del apartado de correos o del Consejo para la Defensa del Contribuyente), en el derecho a obtener certificados tributarios (donde, además de permitir su obtención electrónica, la Administración tramita de oficio aquellos datos necesarios a las otras Administraciones Públicas para evitar que el obligado deba aportarlos) y en la tramitación de varias actuaciones tanto relativas a derechos como a obligaciones tributarias.

En este sentido, las últimas actuaciones que abarca el mencionado deber son la posibilidad de realizar presentaciones en el registro electrónico de documentos, la recepción de notificaciones electrónicas, la solicitud electrónica de aplazamientos, fraccionamientos o compensaciones de deudas tributarias, la interposición electrónica de recursos, reclamaciones y solicitudes de devolución de ingresos indebidos, de rectificación de errores aritméticos, materiales o de hecho y de rectificación de autoliquidaciones, la participación electrónica en procedimientos de enajenación forzosa, la posibilidad de constitución y devolución por la misma vía de los depósitos necesarios para participar en este tipo de procedimientos y la no aportación de documentos que ya obren en poder de la Administración tributaria actuante. De todos modos, y como es lógico, la elaboración de declaraciones y autoliquidaciones es el objeto principal del deber.

contribuyentes del alcance y contenido de aquellas”. (FENELLÓS PUIGSERVER, V.: *Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente* (I), Im., t. I, 1997, pág. 1057).

Así pues, igual que en el caso del deber de información, es posible distinguir varios niveles de asistencia en función del grado de participación administrativa (y, por ende, de su relevancia), los cuales, como acertadamente apunta GARCÍA DE CASTRO, pueden fijarse en tres: la puesta a disposición de los obligados tributarios de meros servicios adicionales para hacer más fácil y cómoda su actuación (como los programas de ayuda o la utilización de los medios telemáticos para la realización de algunos trámites), aquellas actuaciones que comportan la confección de una declaración (como el envío de borradores o la comunicación de datos fiscales) y aquellas que consisten en la elaboración de auténticas declaraciones y autoliquidaciones en las propias oficinas de la Agencia⁵⁶⁸.

Sin embargo, podría incluirse un cuarto nivel que se situaría en segundo lugar, configurado por aquellas actuaciones que, si bien conllevan una actuación administrativa más allá de la simple puesta a disposición de herramientas, no llegan a aportar una confección de una declaración (como podría ser la tramitación electrónica de datos entre Administraciones o en la comunicación de errores en la declaración del IRPF).

Por último, y con base en la íntima relación que existe en los deberes de información y asistencia, es evidente que la prestación de este último también podrá implicar la transmisión de conocimientos, los cuales, igual que en el deber de información, podrán versar sobre la normativa tributaria (piénsese, por ejemplo, en los programas de ayuda), sobre su interpretación administrativa (como ocurre, aunque con efectos meramente informativos, en las calificaciones jurídicas que constan en la confección de borradores de declaración), sobre datos de carácter personal (como es el caso del envío de datos fiscales) y, aquí claramente, sobre aquellas otras cuestiones que puedan ayudar a facilitar la actuación de los obligados (lo cual tiene lugar básicamente en los programas de ayuda, donde pueden constar las diferentes informaciones que pueden proceder en cada caso para que el obligado tributario simplemente indique la más adecuada).

Por consiguiente, el contenido de las actuaciones de asistencia también podrá ser de carácter general (como la puesta a disposición de los trámites electrónicos) o particular (como el envío de datos fiscales), de la misma forma que podrá ir dirigido a la pluralidad de obligados tributarios o a un sujeto concreto (como ocurre en los mismos ejemplos mencionado). De igual modo, su prestación podrá ser requerida a instancia de parte (como pasa en la elaboración administrativa de declaraciones) o suministrada de oficio (piénsese, por ejemplo, en la puesta a disposición de programas de ayuda o en la transmisión electrónica de datos entre Administraciones), llegando incluso a poder ser ofrecida simultáneamente de ambos modos en el caso de la confección de borradores de declaración.

Asimismo, su objeto podrá versar sobre cuestiones de hecho o de derecho, aunque, debido a las propias características del deber, sólo podrá hacer referencia a derechos u obligaciones presentes. Además, a diferencia del deber de información, su contenido nunca comportará efectos vinculantes, ya sea en relación con los obligados tributarios o respecto a la propia Administración.

⁵⁶⁸ GARCÍA DE CASTRO, G.: *Las TIC aplicadas a la gestión tributaria en la AEAT*, cit., págs. 264 y 265.

Sin embargo, otra de las características que comparte el objeto de ambos deberes es su carácter necesario para que los obligados tributarios ejerzan sus derechos y cumplan sus obligaciones, pues el presupuesto habilitador para la exigencia de la información y de la asistencia es que se requiera su prestación para la correcta actuación de los ciudadanos⁵⁶⁹. Así, como pone de manifiesto BARQUERO, la normativa no establece unos deberes de información y asistencia generales que conlleven obligación de atender cualquier petición que realicen los ciudadanos, sino que, su traducción en concretas obligaciones de prestación depende de que, además de concurrir los bienes jurídicos que el deber genérico pretende proteger, opere su necesidad de suministro⁵⁷⁰.

No obstante, como ponen de manifiesto DELGADO y OLIVER, dicha “necesidad” constituye un término jurídico indeterminado cuya concreción queda exclusivamente en manos de la propia Administración tributaria⁵⁷¹, lo cual, como añade RAMALLO, “introduce una incertidumbre difícilmente compatible con cualquier garantía o derecho”⁵⁷². Por ello, sería preciso que su alcance se fijara, cuanto menos, a nivel reglamentario, aunque bien es cierto que intuitivamente se puede determinar.

En este sentido, y siguiendo un orden lógico, la primera necesidad que debería cubrir la prestación de ambos deberes es la de dar a conocer la normativa vigente en cada momento, y es que, teniendo en cuenta su ingente volumen, su carácter cambiante y su gran complejidad, resulta imprescindible para que los ciudadanos tengan claro en cada caso la que resulta de aplicación. El siguiente propósito por el que se debería velar es el de transmitir el sentido de las normas en sí mismo, explicando cómo debe ser su aplicación e indicando, cuando planteen varias concepciones, la interpretación por la que opta la Administración. Finalmente, debería aprovecharse su cumplimiento para aumentar la concienciación ciudadana acerca de la importancia de su colaboración, pues, como se ha visto, su participación correcta y voluntaria es la base para el buen funcionamiento del sistema tributario.

De todos modos, de lo que no hay ninguna duda es de la conveniencia de evitar el carácter absoluto de la prestación de ambos deberes, y es que resulta una consecuencia lógica de la tensión que existe entre las distintas razones y principios que inciden sobre los mismos. En este sentido, como señala BARQUERO, “los ciudadanos tienen un legítimo deseo de información en materia fiscal que en algunos supuestos resulta perentorio, lo que obliga a reconocer un deber administrativo en este sentido. Al lado de esto, hay que tener en cuenta que la Administración dispone de medios limitados, por lo que no está en condiciones de hacer frente a todas las posibles demandas de información”. Así, “se vería claramente superada si se estableciese un deber general e ilimitado en este sentido, lo que redundaría en perjuicio de la eficacia administrativa. Y destinar más recursos para hacer frente a cualquiera de estas demandas, con independencia de cualquier consideración sobre su necesidad, constituiría un mal uso de

⁵⁶⁹ En este sentido, y sin ir más lejos, recuérdese que el artículo 85.1 de la LGT señala que “la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones”, de la misma forma que los artículos 96.3 de la antigua LGT de 1963 y 5.1 de la LDGC hablaban de la “necesaria asistencia e información”.

⁵⁷⁰ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 48.

⁵⁷¹ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 160.

⁵⁷² RAMALLO MASSANET, J.: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 42.

los recursos públicos, contrario a los principios de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público”⁵⁷³.

1.2. Puntualización de algunas características de ambos deberes

Antes de seguir con el análisis jurídico de los deberes de información y asistencia, debe realizarse una breve matización de dos de las características apuntadas al procurar delimitar sus conceptos, y es que algunos de los aspectos generales de las actuaciones expresamente previstas por la normativa como parte de sus contenidos han quedado puestos en entredicho tras señalar los demás instrumentos que también se pueden incluir.

Sin embargo, lo que queda claro es que la prestación de la información o la asistencia podrá venir iniciada tanto de oficio como a instancia de parte (e incluso de ambos modos en el caso de la confección de declaraciones), así como el hecho de que su contenido podrá ser tanto general como personalizado y que podrá dirigirse tanto a una pluralidad de destinatarios como a un sujeto en particular. De igual forma, puede observarse que su prestación no se encuentra limitada a ningún ámbito concreto de actuación de la Administración tributaria, del mismo modo que no se vincula a ningún procedimiento en especial (y es que puede operar incluso con plena independencia de su existencia).

No obstante, la primera consideración general que debe matizarse es que no en todos los casos será la Administración tributaria la encargada de dar cumplimiento a los deberes mencionados, y es que, si bien no hay duda de que es la titular, algunas actuaciones se realizan por órganos independientes a la misma (como es el caso de los informes vinculantes sobre el cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio). Asimismo, como ya se apuntaba, recuérdese que nada impedirá que su prestación se lleve a cabo por personal externo subcontratado, aunque su actuación se seguirá considerando como parte de la actividad de la Administración.

La otra de las características que debe puntualizarse es el carácter gratuito de sus diferentes instrumentos, si bien es cierto que puede predicarse con carácter general. En este sentido, y aunque el establecimiento de una tasa sería jurídicamente posible (ya que, a fin de cuentas, se trata de la prestación de un servicio –art. 2.2.a) de la LGT-), sería difícil defender la lógica de su procedencia, y es que, como señalan DELGADO y OLIVER, los deberes aquí estudiados son “un contrapeso a la inabarcabilidad de la normativa tributaria, a la deficiente técnica normativa y a la desmesurada presión fiscal indirecta, circunstancias todas ellas originadas por los propios poderes legislativo y ejecutivo”. Por ello, no sería coherente que “la prestación de un servicio administrativo que tiende a paliar las consecuencias de estos defectos del ordenamiento fuera, a su vez, objeto de un tributo”⁵⁷⁴.

⁵⁷³ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La Información Administrativa a los Contribuyentes*, cit., pág. 67.

⁵⁷⁴ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 67. Sin embargo, MATA y NEBOT defienden la procedencia de obligar a sufragar un pago en un caso concreto: el suministro de las contestaciones a consultas tributarias y de resoluciones económico-administrativas a petición de los interesados, y es que entienden que, por analogía con el artículo 37.8 de la Ley 30/1992 (donde se reconoce el derecho de acceso a los documentos obrantes en archivos y registros administrativos), el derecho aquí reconocido también debería conllevar el

No obstante, como se señalaba, dicha gratuidad debe matizarse en el caso de la información relativa a la normativa aduanera, pues, a pesar de que el artículo 30.11 del Reglamento (CE) nº 450/2008 apunte que “las autoridades aduaneras no impondrán gravámenes por los controles aduaneros y demás actos de aplicación de la normativa aduanera efectuados durante el horario oficial de sus aduanas competentes”, añade que, “podrán imponer gravámenes o recuperar costes cuando se presten servicios especiales”. En particular, podrán requerir “los costes derivados (...) de los análisis e informes de expertos sobre las mercancías y de las tarifas postales que deban pagarse en caso de devolución de aquellas a un solicitante (particularmente en el marco de las decisiones contempladas en el artículo 20 –solicitud de IAV e IVO- o en el del suministro de información sobre la normativa aduanera previsto en el artículo 8.1); del examen o muestreo de las mercancías para fines de verificación, o de la destrucción de éstas, en caso de que se produzcan gastos que no sean los de la utilización del personal de aduanas; y de las medidas de control excepcionales que sean necesarias debido a la naturaleza de las mercancías o a los riesgos potenciales existentes”. Por ello, y aunque el carácter gratuito de la información suministrada no quede desvirtuada, la normativa deja claro que será el solicitante el que deberá cargar con los gastos especiales de envío, análisis, tasación y devolución.

De igual modo, y aunque no se encuentre normativamente contemplado, lo mismo ocurre en los casos donde los obligados tributarios acuden a las oficinas de la Administración tributaria o a los estancos para comprar los programas informáticos de ayuda para el cumplimiento de sus obligaciones, las guías y manuales prácticos o los modelos y formularios de declaraciones, y es que, a pesar de que se trate de importes muy bajos y de que la propia Agencia facilite la posibilidad de obtenerlos gratuitamente a través de Internet, los ciudadanos se ven con el deber de tener que abonar un precio⁵⁷⁵.

Así, y aunque la posibilidad de obtención gratuita de estas últimas prestaciones permite que no se desvirtúe la gratuidad general del servicio, pueden objetarse las críticas apuntadas en relación con la imposición de tasas (lo mismo que ocurre en el caso de la información suministrada por las autoridades aduaneras), si bien es cierto que el importe exigido para la obtención de programas informáticos de ayuda parece más bien un precio público que una tasa en sentido estricto (ya que también existen empresas privadas que se dedican a su elaboración). En todo caso, y en relación con dichos programas, guías, manuales y formularios, podrían incluso añadirse las objeciones relativas a una posible discriminación derivada del uso de las nuevas tecnologías, y es que resulta evidente que si los ciudadanos acceden a los mismos a través de los nuevos medios no deberán sufragar ningún tipo de coste.

Por otra parte, y con base en los mismos razonamientos apuntados al valorar la imposición de tasas, también podría discutirse la procedencia del coste compartido de las líneas de teléfono a través de las que se prestan buena parte de los servicios de información y asistencia, del mismo modo que podría incluso defenderse la conveniencia de establecer la gratuidad del uso de Internet (y más teniendo en cuenta que se pretende que acabe siendo el único canal de relación). Sin lugar a dudas, ésta

deber de sufragar los costes generados. (MATA RODRÍGUEZ, M. y NEBOT FUREST, V.: *Información y asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*, cit., pág. 14).

⁵⁷⁵ Concretamente, en la pasada campaña de renta 2008, el precio en los estancos de los programas de ayuda y de los manuales para la declaración del IRPF era de 1,35 € y el del formulario de 0,50 €.

sería una medida más que idónea para maximizar el acceso a la prestación de ambos deberes y para impulsar las facilidades de actuación implícitas en el uso de las TIC, así como una forma de generalizar definitivamente su empleo y de potenciar, al mismo tiempo, el asentamiento de la e-Administración.

1.3. Especial referencia a la normativa sobre protección de datos de carácter personal

Con base en la íntima conexión que existe entre el objeto de los deberes de información y asistencia y la protección de datos de carácter personal, debe dedicarse un último punto al análisis de su relación, especialmente tras el incremento de la potencialidad nociva de las amenazas a las que se enfrenta esta última a consecuencia de la incorporación de las TIC. De este modo, y considerando que la protección de dichos datos se fundamenta en la salvaguarda del derecho a la intimidad y a la privacidad, cabe valorar si los mencionados bienes jurídicos pueden operar como límites a la prestación de los deberes aquí estudiados, aunque, teniendo en cuenta que en la mayoría de los casos se dirigen a la difusión, interpretación o aplicación de la normativa, es obvio que no será un supuesto habitual.

1.3.1. La protección de datos de carácter personal

La regulación de la protección de los datos de carácter personal viene esencialmente establecida en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, la cual “tiene por objeto garantizar y proteger, en lo que concierne al tratamiento de los datos personales, las libertades públicas y los derechos fundamentales de las personas físicas, y especialmente de su honor e intimidad personal y familiar” (artículo 1). De conformidad con el artículo 2, su aplicación afecta a todos los datos de carácter personal registrados en un soporte físico que los haga susceptibles de tratamiento, así como a todas las modalidades de su uso posteriores tanto por parte del sector público como del privado (entendiendo por tales datos cualquier información concerniente a personas físicas identificadas o identificables). Así pues, tras dejar de supeditar la protección de dichos datos a los que estuvieran contenidos en ficheros automatizados (limitación impuesta por la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal), parece que cualquier información contenida en los bases de datos de la Administración tributaria queda incluida en el ámbito jurídico de la nueva Ley.

Sin embargo, sus previsiones deben aplicarse junto a las del Convenio Europeo para la Protección de las Personas con respecto al Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal, de 28 de enero de 1981, cuya ratificación por parte de España se realizó mediante el Instrumento de 27 de enero 1984. En él, se configura el derecho a la protección de datos como un conjunto de facultades destinadas a que los ciudadanos puedan desplegar un seguimiento sobre la información relativa a su persona, las cuales se han dado a conocer con el nombre de *habeas data*. Este cauce procedimental para el ejercicio del derecho se integra principalmente por cinco posibilidades reconocidas a su titular: la de conocer los datos que le afectan y obran en poder de terceros (sean o no Administraciones públicas), la de presentar las oposiciones que sean pertinentes, la de instar las correspondientes modificaciones y la de solicitar su cancelación en caso de ser falsos o erróneos.

A su vez, con base en estas facultades, la doctrina y la jurisprudencia alemanas han reconocido un nuevo derecho a la “autodeterminación informativa”, el cual ha sido admitido por nuestro Tribunal Constitucional como un derecho fundamental de tercera generación. En este sentido, como consta en la STC 234/1993, de 20 de julio, el TC ha señalado que el derecho a “la autodeterminación informativa” o a la “libertad informática” se encuentra contemplado en el artículo 18.4 de la CE, otorgando a su titular la posibilidad de decidir qué datos de los que le son propios pueden ser conocidos por terceros y la de elegir el cuándo y para qué. Asimismo, ha establecido que su fundamento se encuentra en el libre desarrollo de la personalidad, concretando que, entre otros supuestos, su menoscabo se producirá por la mera generación de una determinada imagen (real o falsa) derivada de la interconexión y combinación de datos almacenados informáticamente no querida de su titular.

No obstante, el conjunto de facultades que integra su contenido (el *habeas data*) se predica respecto de cualquier dato de carácter personal con independencia de si el soporte físico en el que se encuentra es de carácter informático, lo que constituye un verdadero derecho fundamental susceptible de ser tutelado a través del recurso de amparo. Así, como concluye ORTIZ, la protección de tales datos consiste, en definitiva, en el “derecho del particular a controlar, conociendo, corrigiendo, quitando o agregando, los datos personales organizados en soportes físicos y que sean susceptibles de aplicarles cualquier tipo de tratamiento”, cuyas limitaciones deberán estar constitucionalmente justificadas, legalmente previstas y reducidas al mínimo indispensable para lograr el objetivo previsto⁵⁷⁶.

Por lo que respecta a su regulación, el Título II de la mencionada Ley Orgánica 15/1999 establece una serie de principios que deberán respetarse en todo caso, señalando en primer lugar, el principio de calidad de los datos (artículo 4). Su consagración exige que las informaciones que se recojan, además de tener que ser adecuadas, pertinentes y no excesivas a la finalidad para la que se obtienen, deberán ser exactas, completas, veraces y puestas al día, de la misma forma que recalca que su almacenamiento deberá permitir el acceso por parte del titular y que no podrán ser utilizadas para fines incompatibles con el que justificó su captación⁵⁷⁷.

Por su parte, los artículos 5 y 6 contemplan la necesidad de comunicar la recogida de los datos a sus titulares y de que éstos presten su consentimiento, informándoles, de forma expresa, precisa e inequívoca, de la existencia de un fichero o tratamiento de datos de carácter personal, de la finalidad de la recogida de éstos, de los destinatarios de la información, del carácter obligatorio o facultativo de la respuesta a las preguntas que se les planteen, de las consecuencias de la obtención de los datos o de la negativa a suministrarlos, de la posibilidad de ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición y de la identidad y dirección del responsable del tratamiento o, en su caso, de su representante. Salvo que ya hubieran sido informados con anterioridad

⁵⁷⁶ ORTIZ LIÑÁN, J.: *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda pública de sus datos personales*, Comares, Granada, 2003, pág. 136.

⁵⁷⁷ En relación con esta última previsión, la doctrina ha criticado reiteradamente que responde a una mala trasposición del artículo 6 la Directiva 95/45/CE, ya que, como señalan LÓPEZ Y ORTÍZ, lo que establece el mencionado precepto europeo es que los datos recogidos no podrán ser tratados de “manera incompatible” con los fines que justifican su obtención, lo cual implica que no podrán utilizarse para fines diferentes y no únicamente con los incompatibles. (LÓPEZ MATRÍNEZ, J. y ORTÍZ LIÑÁN, J.: *La Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal y la Hacienda Pública*, RIF, nº 39, 2000, pág. 59).

de la recogida de los datos, de su procedencia y del contenido de su tratamiento, dicha comunicación y la prestación del consentimiento deberán incluso realizarse cuando los datos se recaben de un tercero, debiendo tener lugar, en todo caso, dentro de los tres meses siguientes al momento del registro.

De todos modos, el propio artículo 5 establece una serie de excepciones a este deber de informar (cuando una ley lo prevea, cuando el tratamiento tenga fines históricos, estadísticos o científicos, o cuando, a criterio de la Agencia Española de Protección de Datos o del organismo autonómico equivalente, la información al interesado resulte imposible o exija esfuerzos desproporcionados en consideración al número de interesados, a la antigüedad de los datos y a las posibles medidas compensatorias), de la misma forma que el artículo 6 y 11 las contempla en relación con la necesidad del consentimiento del titular (como ocurre en los supuestos donde se establezca legalmente o cuando los datos se recojan para el ejercicio de las funciones propias de las Administraciones públicas en el ámbito de sus competencias)⁵⁷⁸.

Siguiendo con las facultades del *habeas data*, y sin entrar a valorar el régimen excepcional de los datos especialmente protegidos (artículo 7 y 8), el derecho de acceso se encuentra contemplado en el artículo 15, el cual lo define como la posibilidad de los titulares de solicitar y obtener gratuitamente información sobre sus datos de carácter personal sometidos a tratamiento, sobre su origen y sobre las comunicaciones realizadas o que se prevén hacer de los mismos. La consulta de los datos en sí podrá realizarse mediante su simple visualización o a través de su indicación en un escrito, copia, telecopia o fotocopia (ya sea certificada o no), siempre y cuando sea en forma legible e inteligible y sin contener claves o códigos que requieran el uso de dispositivos mecánicos específicos. Sin embargo, debe destacarse que el apartado 3 limita el ejercicio de este derecho, señalando que sólo se podrá materializar en intervalos no inferiores a doce meses (salvo, evidentemente, que el interesado acredite un interés legítimo al efecto).

En relación con los derechos de rectificación y cancelación, el artículo 16 señala que el responsable del tratamiento tendrá la obligación de hacerlos efectivos en el plazo de diez días desde la recepción de la solicitud al respecto, procediendo la rectificación o cancelación de aquellos datos que resulten inexactos o incompletos o cuyo tratamiento no se ajuste a lo dispuesto en la LODCP. Asimismo, le obliga a notificar la rectificación o cancelación efectuada al titular, de modo que pueda seguir ejerciendo su derecho a la cancelación si simplemente se han modificado.

En el caso de que se cancelen, se procederá a su bloqueo y supresión inmediatos, quedando únicamente a disposición de las Administraciones públicas, Jueces y Tribunales a los efectos de poder derivar las diferentes responsabilidades que pudieran proceder. Consecuentemente, sólo podrán acceder a su consulta durante los plazos de prescripción de dichas responsabilidades, aunque deberán conservarse durante los plazos previstos en las disposiciones aplicables o, de existir, en las relaciones contractuales entre la persona o entidad responsable del tratamiento y el interesado. El artículo 17 cierra las previsiones al respecto apuntando que los procedimientos para

⁵⁷⁸ En el mismo sentido, véase el artículo 94.5 de la LGT, donde se establece que la cesión de datos de carácter personal a la Administración tributaria (ya sea por los propios titulares o por terceros autorizados) no requerirá el consentimiento del afectado.

ejercer estos derechos y el de acceso serán los que reglamentariamente se determinen, aunque prohíbe en todo caso la exigencia de cualquier tipo de contraprestación.

Por último, debe destacarse el Capítulo I del Título VI dedicado a la regulación de los ficheros automatizados de titularidad pública, si bien debe tenerse en cuenta que el procedimiento para ejercer los derechos de acceso, rectificación y cancelación en los ficheros automatizados de los que sea responsable la Administración tributaria se encuentra establecido en la Instrucción 6/2000, de 6 de diciembre, del Director General de la AEAT. Asimismo, y de conformidad con el artículo 20 de la LOPDCP, téngase presente que la creación, modificación o supresión de cada uno de los ficheros de las Administraciones públicas deberá hacerse por medio de una disposición general publicada en el Boletín Oficial del Estado o Diario oficial correspondiente, por lo que deberá acudir a cada disposición específica para conocer sus diferentes características.

No obstante, el artículo 21.1 de la LOPDCP establece con carácter general que los datos de carácter personal recogidos o elaborados por las Administraciones públicas en el desempeño de sus atribuciones no serán comunicados a otras Administraciones públicas para el ejercicio de competencias diferentes o que versen sobre materias distintas, salvo que la comunicación tenga por objeto su tratamiento posterior con fines históricos, estadísticos o científicos o que así se establezca por ley⁵⁷⁹. Del mismo modo, igual que ocurre en la exigencia del consentimiento de los titulares, el artículo 23.2 prevé que los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán denegar el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación cuando se obstaculicen las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como en los supuestos en los que los afectados sean objeto de alguna actuación de inspección. Asimismo, se podrá impedir cuando los datos en cuestión sean susceptibles de generar algún tipo de peligro, ya sea en relación con la defensa y la seguridad del Estado, con la protección de los derechos y libertades de terceros o con las necesidades de las investigaciones que se estén realizando.

Por último, téngase en cuenta que, de conformidad con los artículos 18 y 19 de la LOPDCP, las actuaciones contrarias a lo dispuesto en la propia Ley podrán ser objeto de reclamación por parte de los interesados ante la Agencia Española de Protección de Datos o en el organismo autonómico equivalente, los cuales deberán asegurar la procedencia o improcedencia de la reclamación dictando una resolución expresa en el plazo de seis meses. Contra la mencionada resolución, los interesados que lo deseen podrán interponer un recurso contencioso-administrativo, de la misma forma que podrán ejercer paralelamente su derecho a ser indemnizados por los daños o lesiones que hayan podido sufrir en sus bienes o derechos (ya sea a través del régimen de responsabilidad de las Administraciones públicas -en los casos de ficheros titularidad de las mismas- o de la jurisdicción ordinaria -si se trata de ficheros de titularidad privada-)⁵⁸⁰.

⁵⁷⁹ En relación con este último supuesto, debe señalarse que el texto original del artículo contemplaba como excepción que “la comunicación hubiere sido prevista por las disposiciones de creación del fichero o por disposición de superior rango que regule su uso”, si bien la STC 292/2000, de 30 de noviembre, lo declaró nulo por resultar contrario a la Constitución.

⁵⁸⁰ Para un mayor desarrollo de la regulación de la protección de los datos personales, véase, entre otros, APARCIO SALOM, J.: *Estudio sobre la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal*, Aranzadi, Pamplona, 2002; GONZÁLEZ MENDEX, A.: *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003; y VALERO TORRIJOS, J. y LÓPEZ PELLICER, J. A.: *Algunas consideraciones sobre el derecho a la protección de los datos personales en la actividad administrativa*, RVAP, nº 59, 2001.

1.3.2. Conexión con los deberes de información y asistencia

Una vez vistas las principales previsiones sobre la normativa de protección de los datos personales, procede entrar a analizar su relación con las actuaciones de los deberes de información y asistencia, empezando por destacar la colisión que se plantea con la publicación de las contestaciones a consultas tributarias escritas y la de las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión.

En este sentido, resulta evidente que los contenidos de estas actuaciones comprenden informaciones de carácter privado que, como se ha visto, deben gozar de confidencialidad, por lo que, a pesar de que no se establezca expresamente, parece que deberían aplicarse por analogía las previsiones del artículo 87.2 de la LGT en relación con el suministro de ambos textos a petición de los interesados (la tercera de las actuaciones relacionadas). Así, también en tales casos debería exigirse la eliminación de cualquier tipo de dato personal que permitiera la identificación de las personas a las que afectan los textos difundidos, si bien resulta complicado encontrar el equilibrio entre la mencionada exigencia y la obligación de suministrar la integridad de su contenido que impone el mismo artículo (problemática que también tiene lugar en las publicaciones que realizan las autoridades aduaneras acerca de IAV o IVO).

Asimismo, como pone de manifiesto RAMALLO, cuando los datos que aportan los interesados a la hora de solicitar el texto de determinadas consultas o resoluciones son precisamente los personales del obligado tributario afectado, la protección del anonimato resultará del todo imposible, y es que los datos de identidad del sujeto en cuestión ya habrán aparecido. Sin embargo, “si, amparándose en que de los textos solicitados se obtendría información más pormenorizada de la situación del contribuyente al que afectaba y para el que se produjo la contestación o la resolución, se deniega la información, la medida puede ser absolutamente inoperante”⁵⁸¹, por lo que, como ya se ha señalado en la parte anterior, la solución ideal sería la puesta a disposición de todas las contestaciones a consultas y resoluciones económico-administrativas en una base de datos informatizada. Como apunta ÁLVAREZ, en tales supuestos, la objetividad de los diferentes contenidos quedaría garantizada “por la generalidad de resoluciones recogidas y la dificultad de descubrir más datos que los puramente jurídicos”⁵⁸², si bien es cierto que deberían acompañarse de los correspondientes buscadores para facilitar la obtención de la información.

De hecho, como también se ha visto, esta opción ya ha sido puesta en marcha por parte de la Administración tributaria, aunque en el caso de las resoluciones económico-administrativas únicamente se recogen las del TEAC. En cualquier caso, no está de más recordar en este punto la necesidad de actualizar continuamente su contenido, y es que, en tanto su finalidad es la difusión de información para facilitar la actuación de los obligados tributarios (ya sea el cumplimiento de sus obligaciones o el ejercicio de sus derechos), su revisión permanentemente es una *conditio sine qua non*⁵⁸³.

⁵⁸¹ RAMALLO MASSANET, J: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 52.

⁵⁸² ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Información general y asistencia al contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., pág. 136.

⁵⁸³ Al respecto, PÉREZ añade que las bases de datos automatizadas de carácter jurídico deben “garantizar la calidad de las informaciones almacenadas, es decir, su veracidad, objetividad, pertinencia, exhaustividad y actualización; y, al propio tiempo, su seguridad, para evitar la destrucción, cancelación no autorizada, la pérdida o la manipulación de las mismas. Estas garantías, comunes al funcionamiento de cualquier banco de datos, asumen especial trascendencia para la seguridad jurídica por el efecto

La siguiente actuación del deber de información que guarda relación con los datos de carácter personal es la emisión de certificados tributarios, pues consisten en un documento expedido por la Administración tributaria que acredita hechos relativos a la situación tributaria de los ciudadanos (artículos 70.1 y 71.1 del RD 1065/2007). Así, dicha posibilidad es una clara manifestación del derecho de acceso a los datos de carácter personal, del mismo modo que, en tanto el titular puede manifestar su disconformidad y solicitar los cambios oportunos (artículo 73.4), actúa como instrumento del deber de modificación. Lo mismo ocurre con el suministro de información catastral, si bien en estos casos lo que se permite es la consulta y, si es el caso, las correspondientes modificaciones pero no el envío de los datos.

En relación con el deber de asistencia, la primera actuación vinculada con los datos personales es la transmisión electrónica del contenido de los certificados tributarios que realizada por la AEAT a las demás Administraciones públicas, cuya finalidad no es otra que la de evitar su aportación por parte de los titulares. Así, y aunque el artículo 95.1 de la LGT recuerda que “los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan”, el apartado 2 contempla una serie de supuestos excepcionales en los que podrán ser cedidos o comunicados a determinados órganos e instituciones públicas para el ejercicio de sus funciones, entre los cuales el apartado k) contempla la transmisión a “las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados”. En tales casos, donde se utilizarán preferentemente los medios informáticos o telemáticos, la Administración tributaria deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria, de la misma forma que será la responsable de velar por su correcta utilización.

Partiendo de tales previsiones, y de conformidad con la regulación de las comunicaciones entre Administraciones del artículo 21 de la LOPDCP, el artículo 71.3 del RD 1065/2007 ha otorgado carácter preceptivo a dichas transmisiones en un supuesto concreto, y es que, como se apuntaba, cuando sea necesaria la obtención de un certificado tributario de la AEAT para la tramitación de un procedimiento o actuación administrativa, “la Administración pública que lo requiera deberá solicitarlo directamente y hará constar la Ley que habilita a efectuar dicha solicitud o que cuenta con el previo consentimiento del obligado tributario”. Consecuentemente, la Administración pública solicitante no podrá exigir la aportación del certificado al obligado tributario y la AEAT denegará su expedición cuando tenga constancia de que ya ha sido remitido a la correspondiente Administración, lo que, a pesar de que podría parecer una vulneración del derecho de acceso a los datos personales, se encuentra justificado con base en la eficacia de la actividad administrativa (es decir, por la finalidad de evitar duplicaciones de actuaciones).

Otro de los supuestos de asistencia directamente relacionado con los datos de carácter personal es el envío de datos fiscales en poder de la Administración tributaria, pues, igual que el envío de los borradores de declaración, constituye otra manifestación de los

multiplicador que, para bien o para mal, se deriva de las proyecciones de las nuevas tecnologías”. (PÉREZ LUÑO, A. E.: *La seguridad jurídica: una garantía de Derecho y la justicia*, cit., pág. 37).

derechos de acceso y, en su caso, modificación y cancelación contemplados en los artículos 15 y 16 de la LOPDCP.

Finalmente, la última de las actuaciones que guarda relación directa con los mismos es la puesta a disposición del registro electrónico de apoderamientos, sucesiones y representaciones legales de incapacitados, el cual, en virtud del artículo 20 de la LOPDCP y de la Disposición adicional única de la Orden de 16 de octubre de 2002 (donde se autoriza al Director de la AEAT a crear, modificar o suprimir los ficheros titularidad de la misma), se encuentra regulado por la Resolución, de 18 de enero de 2005. Al respecto, simplemente debe destacarse que la mencionada Resolución contempla todas las previsiones relativas a la protección de los datos mencionadas, exigiendo el consentimiento expreso de sus titulares (salvo que lo impida su grado de incapacidad) y el de los apoderados para su tratamiento automatizado (siempre que se deje a salvo “el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación establecidos en la citada Ley Orgánica 15/1999”). Así pues, y aunque los datos personales constituyan el objeto de la mencionada actuación, no se plantea ningún conflicto en relación con su protección.

Para acabar, procede recordar que, de conformidad con el artículo 4 de la LOPDCP, los datos de carácter personal sólo pueden recogerse con fines determinados, explícitos y legítimos, lo que, en opinión de VALERO, se reconduce al ejercicio de las competencias asignadas en el caso de las Administraciones públicas. Por ello, “no parece que el ejercicio competencial propio de las Administraciones Públicas justifique que se puedan registrar para finalidades lícitas los datos relativos a las actuaciones llevadas a cabo por los ciudadanos en un portal de servicios administrativos telemáticos, a menos que tales datos se disocien de su titular”⁵⁸⁴. En consecuencia, las actuaciones de información o asistencia que los ciudadanos realicen a través de Internet y que carezcan de total relevancia para el ejercicio de la actividad administrativa (como puede ser la descarga de programas de ayuda o las consultas de información), no podrán requerir la identificación de los usuarios ni registrar ningún tipo de dato personal, a no ser, obviamente, que su realización exija la utilización de un certificado electrónico.

Así pues, puede concluirse que la relación que existe entre algunas actuaciones de información o asistencia y los datos de carácter personal no siempre será susceptible de ser concebida como un riesgo, sino que en algunos casos su prestación será una clara manifestación de algunos de los derechos derivados de la protección de estos últimos (como es el derecho de acceso) y una forma de facilitar el ejercicio de otros que pudieran proceder (como el de modificación o cancelación).

2. La obligación de prestar información y asistencia y el derecho a recibirlas

Tal y como se ha visto, la prestación de la necesaria información y asistencia se encuentra reconocida en el ámbito tributario tanto en forma de deber administrativo (art. 85.1 de la LGT o art. 62 del Real Decreto 1065/2007) como en forma de derecho de los obligados tributarios (art. 34.1.a) de la LGT), si bien esta doble calificación no siempre se traduce en relación con cada una de las actuaciones a través de las que se puede materializar.

⁵⁸⁴ VALERO TORRIJOS, J.: *Protección de datos personales y Administración electrónica*. Agència Catalana de Protecció de Dades (artículo en línea), 2006, pág. 4. Disponible en: <http://www.apd.cat/media/240.pdf>. (Fecha de consulta: 9 de diciembre de 2009).

2.1. La formulación como deber

Como se ha podido observar al analizar la evolución normativa de los deberes de información y asistencia, su reconocimiento ha dejado de estar previsto como una obligación exclusiva de la Inspección de Tributos y limitada al inicio de sus actuaciones para extenderse con carácter general a todos los órganos de la Administración tributaria, si bien es cierto que, debido a su gran relevancia, su prestación ya se realizaba con anterioridad.

Centrándonos en su regulación actual para valorar su configuración, la cual se encuentra básicamente en la LGT y en el RD 1065/2007, debe recordarse, en primer lugar que, a pesar de que la normativa pueda hacerles referencia en algunos preceptos como si fueran un solo deber, constituyen dos figuras tributarias íntimamente relacionadas pero totalmente independientes, aunque nada impide que las valoraciones sobre su regulación puedan realizarse de forma común. En este sentido, destaca su formulación general como una obligación positiva de hacer (“la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones” -art. 85.1 de la LGT- o “la Administración tributaria promoverá y facilitará a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos, poniendo a su disposición servicios de información y asistencia tributaria” –art. 52 RD 1065/2007-), aunque es cierto que, a la hora de desarrollar su regulación, ambos textos utilizan tanto previsiones de carácter imperativo como potestativo.

Al respecto, es relevante resaltar que, si bien las primeras sólo tienen lugar en relación con el deber de información (como demuestran el “facilitará”, “informará”, “deberá suministrar” o el “deberá llevar a cabo” de los artículos 86 y 87 de la LGT o 63 y ss. del RD), las disposiciones potestativas se encuentran básicamente presentes en los supuestos de asistencia (“la asistencia tributaria podrá consistir en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como en la confección de un borrador de declaración” –art. 77.1 del RD 1065/2007- o la Administración “podrá facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos”, así como “otros programas de ayuda y asistencia” – art. 78.1 del Real Decreto 1065/2007-), aunque bien es cierto que estas últimas también tienen lugar en un supuesto de información: la emisión de comunicaciones (la Administración tributaria “podrá remitir comunicaciones” -artículo 87.1 de la LGT- o “la información de carácter general podrá ofrecerse a los grupos sociales o instituciones que estén interesados en su conocimiento” -artículo 63.2 del RD 1065/2007-).

Sin embargo, recuérdese que a la hora de desarrollar las actuaciones de información y asistencia que podrán dar cumplimiento a ambos deberes, tanto la LGT como el RD 1065/2007 lo hacen de forma abierta (es decir, admitiendo la existencia de otras actuaciones), por lo que es obvio que las consecuencias de dichas previsiones no pueden derivarse con carácter general⁵⁸⁵. De todos modos, queda claro que no todos los

⁵⁸⁵ Sin ir más lejos, algunas de las actuaciones de asistencia que se han calificado como tales en el apartado 10 de la segunda parte del presente trabajo que se encuentran reguladas de forma imperativa, como es el caso de la elaboración de modelos y formularios, de la no aportación de documentos que ya obren en poder de la Administración tributaria actuante, de la tramitación electrónica de datos entre la

supuestos en los que la Administración informa o asiste a los obligados tributarios constituyen un auténtico deber ni generan el correlativo derecho subjetivo a su recepción, y es que, evidentemente, el cumplimiento de aquellas actuaciones configuradas de forma potestativa no se podrá exigir⁵⁸⁶.

En este sentido, y como se verá con mayor detalle, el mecanismo legalmente previsto a tal efecto es la reclamación por inactividad de la Administración, la cual, además de requerir la existencia de un derecho para su interposición, sólo puede resolverse obligando al cumplimiento de la normativa. Por ello, aparte de los problemas de prueba para demostrar que una actuación no expresamente contemplada forma parte de los derechos de información y asistencia, aparece la incoherencia de sostener la existencia de un derecho que conlleva la recepción de una actuación facultativa, de la misma forma que la ausencia de disposiciones preceptivas impide que se pueda exigir su prestación a través de la correspondiente resolución.

Consecuentemente, parece que la prestación de dichos supuestos consiste en una simple facultad dependiente de la mera voluntad administrativa, por lo que, a pesar de que ambos deberes se encuentren expresamente establecidos como tales, su formulación genérica, abierta y, muchas veces, programática los vacía en gran medida de contenido. Además, acudiendo al concepto de deber jurídico tradicional, la imposición de sanción en caso de inobservancia aparece al lado de la posibilidad de reclamar su cumplimiento⁵⁸⁷, lo cual, como se ha visto, no siempre ocurre en el caso de la información ni tampoco en el de la asistencia.

Así pues, y aunque el reconocimiento de ambos deberes impida su lectura como meras recomendaciones o reglas de buena conducta⁵⁸⁸, su virtualidad depende de la concretización de los diferentes mecanismos por los que pueden hacerse efectivos y de que éstos se detallen y organicen de forma clara, del mismo modo que resulta imprescindible que en cada caso se contemple la correspondiente obligación de prestación.

AEAT y las demás Administraciones Públicas, de la creación de los Puntos de Atención Ciudadana o de la actuación del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

⁵⁸⁶ Como pone de manifiesto BARQUERO, lo mismo ocurre en el caso de Alemania, donde la jurisprudencia y la mayor parte de la doctrina niegan la existencia de un deber general de información y sólo reconocen su procedencia en determinados supuestos (especialmente, en el seno de los procedimientos administrativos). (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., págs. 43 y 44). Para un mayor desarrollo, véase BOMHARD, N.: *Auskunft und Zusage im Steuerrecht*, Tesis doctoral (inédita), Regensburg, 1988, págs. 192 y 193.

⁵⁸⁷ En este sentido, y entre otros, PECES-BARBA señala que el concepto de deber jurídico parte de tres presupuestos indispensables: la independencia de que haya tenido, previamente o no, una dimensión moral, la exigencia de que esté reconocido por una norma perteneciente al Ordenamiento y la previsión de una sanción en caso de incumplimiento que puede consistir en una pena o en la ejecución forzosa a cargo de quien tiene ese deber (o, de no ser posible, en la correspondiente indemnización). (PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.: *Los derechos humanos y los deberes fundamentales*, en "Introducción a los derechos humanos", II Maestría en derechos humanos en el mundo contemporáneo, Universidad Internacional de Andalucía, Sede Iberoamericana, Huelva, 2001). De igual modo, GARCÍA apunta que "cuando un deber jurídico nace a cargo de su sujeto, éste pierde, al mismo tiempo, ya el derecho de omitir lo que se le ordena, ya el de hacer lo que se le prohíbe", por lo que se debe poder exigir. (GARCÍA MAYNEZ, E.: *Introducción al estudio del Derecho*, Porrúa, México, 1956, pág. 268).

⁵⁸⁸ Entre otros, así lo afirma RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, en "Estudios de la Ley General Tributaria", Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 349.

2.2. La formulación como derecho

En relación con el derecho a recibir la necesaria información y asistencia, reconocido, por primera vez, en el artículo 3 de la Ley 1/1998, debe destacarse que, por los mismos motivos acabados de exponer, su procedencia es, cuanto menos, discutible, y es que, a pesar de que el artículo 34.1.a) de la LGT así lo establezca, la clásica concepción civilista de los derechos subjetivos configura la defensa de los mismos como un elemento esencial⁵⁸⁹. En este sentido, y aunque el primero ponga el acento en la voluntariedad y el segundo en la protección jurídica, tanto SAVIGNY como IHERING coinciden en entender los mencionados derechos como un poder otorgado por el ordenamiento jurídico a una persona respecto a un bien determinado, el cual permite la satisfacción de unos intereses reconocidos por ese mismo ordenamiento y atribuye al titular su ejercicio y defensa⁵⁹⁰.

No obstante, parece que no debe confundirse la posibilidad de defender las facultades que implica un derecho con la de poder reclamar una sanción a su infractor, y es que, a pesar de que ambas situaciones partan del incumplimiento como presupuesto de hecho, responden a finalidades completamente diferentes. Así, como pone de manifiesto ARANGO, su defensa debe concebirse como la posibilidad que tiene su titular a la hora de exigir a otro el hacer, permitir u omitir algo⁵⁹¹, por lo que, a la hora de valorar la subjetividad del derecho a la información y asistencia, resulta irrelevante que la normativa no prevea ningún tipo de sanción para la Administración en caso de incumplimiento⁵⁹².

⁵⁸⁹ En este punto cabe resaltar que, si bien los derechos subjetivos son la figura por excelencia del ámbito civil, su aplicación también tiene lugar en la esfera del Derecho administrativo, ya sea a favor de la Administración frente al ciudadano como al revés. Sin embargo, como es obvio, también existen en estos casos todas las peculiaridades derivadas de la posición privilegiada de la Administración, las cuales, en algunos supuestos, pueden llegar incluso a sacrificarlos, modificarlos o limitarlos. Al respecto, GARCÍA DE ENTERRÍA señala que la naturaleza de los derechos subjetivos que poseen los administrados frente la Administración puede ser de tres tipos: de carácter patrimonial (ya sean obligacionales –es decir, de origen legal, contractual o extracontractual por daños- o reales), creados, declarados o reconocidos por actos administrativos singulares a favor de una persona determinada y reconocedores de situaciones de libertad individual, si bien en los tres casos “se trata de situaciones de intereses evidentemente privados en servicio de los cuales el ordenamiento confiere un poder a favor de su titular, con el cual puede imponer a la Administración una conducta (prestación, abstención, deber)”. (GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho administrativo II*, Aranzadi, Navarra, 2006, pág. 35).

⁵⁹⁰ En este sentido, SAVIGNY entiende los derechos subjetivos como el poder de la voluntad mediante el que se goza de una esfera de autonomía, aunque se encuentra limitada y, a su vez, protegida por las normas jurídicas del sistema (SAVIGNY, M. F. C.: *Sistema de Derecho Romano Actual*, vol. I, Centro Editorial de Góngora, Madrid, 1975, pág. 259). Por su parte, IHERING los concibe, a grandes rasgos, como unos intereses jurídicamente protegidos de las agresiones externas, ya sea por parte de terceros o del propio Estado (IHERING, R. V.: *El Espíritu del Derecho Romano*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 365).

⁵⁹¹ ARANGO, R.: *Los derechos sociales fundamentales como derechos subjetivos*, en “Pensamiento Jurídico nº 8”, Universidad Nacional, Facultad de Derecho, Bogotá, 1997, pág. 70.

⁵⁹² Por contra, DELGADO y OLIVER, señalan que el deber de informar y asistir “impone claramente un mandato a la Administración, pero no determina de forma clara un derecho subjetivo del obligado tributario a recibir información o asistencia, ya que no se asocia ninguna sanción al incumplimiento de dicho deber por parte de la Administración”, (DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 70). En la misma línea se pronuncia RAMALLO, quien añade, que la causa de la inexistencia de sanción alguna es la constante remisión a normas futuras de desarrollo para completar el régimen jurídico del deber. (RAMALLO MASSANET, J.: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 47). En igual sentido, véase MARTÍN

Realizadas dichas puntualizaciones, y entrando a valorar la reclamación del derecho aquí estudiado, ya ha quedado puesto de manifiesto que la posibilidad de exigir la prestación de información o asistencia resulta claramente limitada, pues sólo procederá en aquellas actuaciones previstas como instrumentos para su materialización (o aquellas en las que pueda justificarse su inclusión) en las que exista una previsión normativa que establezca la concreta obligación administrativa de hacer. Así pues, la configuración del derecho a recibir información y asistencia que realiza la LGT también queda, cuanto menos, puesta en entredicho, y es que únicamente en relación con los supuestos mencionados queda realmente justificada su catalogación como derecho subjetivo⁵⁹³. En los demás casos, al no poder reclamar su cumplimiento, no puede desprenderse el nacimiento de derechos, por lo que dichas actuaciones constituyen meras garantías de los deberes de prestar información y asistencia con carácter general.

Sin embargo, procede cerrar y completar dichas consideraciones destacando que las previsiones que desarrollan el derecho a la recepción de información y asistencia se dividen en dos grupos diferentes, y es que, mientras unas formulan mandatos (imperativos o facultativos) a la Administración (como ocurre, por ejemplo, en los artículos 86 y ss. de la LGT al señalar que la Administración tributaria “difundirá”, “informará”, “facilitará”, “deberá suministrar”, etc.), otras configuran el derecho permitiendo determinadas conductas a los obligados tributarios frente a la Administración.

En relación con este último grupo, las posibilidades que se reconocen expresamente a sus titulares son cuatro: la solicitud del texto de contestaciones a consultas tributarias y de resoluciones económico-administrativas (“la Administración tributaria deberá suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten” –art. 87 LGT-), el requerimiento de “los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria” (art. 63.2 del RD 1065/2007-), la presentación de consultas tributarias escritas (“los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda” –art. 88 LGT-) y la solicitud de acuerdos previos de valoración (“los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las Leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria” -art. 91 LGT-).

De todos modos, bien es cierto que, a fin de cuentas, dichas actuaciones también comportan la obligación administrativa de actuar en consecuencia o, dicho de otro modo, el deber de adopción de un determinado comportamiento por parte de la Administración, por lo que, a pesar de constituyan relaciones jurídicas realmente

DELGADO, J. M.: *El ciudadano ante la Hacienda Pública*, en “El ciudadano ante la Hacienda Pública”, Centro de Ediciones de la Diputación de Málaga, Málaga, 1999, pág. 33.

⁵⁹³ En el mismo sentido se pronuncia GARCÍA en relación con el derecho a recibir información, ya que entiende que en ningún caso puede concebirse como un derecho subjetivo directamente accionable por los contribuyentes, sino como mero interés jurídico. No obstante, cierto es que en determinados supuestos podrá defenderse su procedencia como tal. (GARCÍA NOVOA, C.: *Comentarios al artículo 5*, cit., pág. 151).

diferentes⁵⁹⁴, otorgan una garantía directamente ejercitable en igual medida. Así pues, en estos últimos casos también podrá exigirse la correspondiente actuación administrativa, aunque, en relación con los acuerdos previos de valoración, el artículo 91.4 de la LGT ya establece directamente las consecuencias que tendrán lugar en caso de inactividad de la Administración. En este sentido, el mencionado precepto señala que “la falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario”, si bien la posibilidad de defender las diferentes previsiones a favor de los ciudadanos queda igualmente prevista⁵⁹⁵. Por ello, la distinción en la forma de abordar las actuaciones de información o asistencia desde el punto de vista de su reclamación no conlleva ningún tipo de configuración distinta del derecho como tal.

Consecuentemente, procede cerrar este punto remarcando que no todas las actuaciones que conforman los deberes de información y asistencia conllevan el correspondiente derecho a su recepción, sino que únicamente se desprende en aquellos supuestos donde la regulación establece la concreta obligación administrativa de hacer⁵⁹⁶. No obstante, a estos efectos, resulta indiferente que dichas labores estén previstas como obligaciones de la Administración o como facultades de actuación frente a la misma, si bien es cierto que, en aquellos casos en los que la materialización de las actuaciones requiera la previa solicitud del interesado, no podrá hablarse de la existencia genérica de un derecho a su recepción dado que sólo se generará tras la mencionada solicitud.

Finalmente, téngase en cuenta que la reclamación del derecho no será igual en todos los casos, y es que, si bien en la mayoría se realizará a través de la reclamación por inactividad de la Administración (ya que se requiere la efectiva realización de una actuación), en la adopción de acuerdos previos de valoración se limitará a exigir la observancia de las consecuencias ya preestablecidas. De igual modo, y aunque no se trate de una actuación expresamente contemplada como parte del deber de información, lo mismo ocurre en la información al principio de las actuaciones inspectoras, pues, a pesar de que el precepto que la establece no contemple tales consecuencias (artículo 147.2 de la LGT), se desprenden directamente del artículo 62 de la LRJPAC (ya que su incumplimiento constituye una causa de nulidad del acto adoptado con posterioridad)⁵⁹⁷.

3. Los sujetos del deber de información y asistencia

Una vez vista la configuración jurídica general de los deberes de información y asistencia, procede entrar a analizar los aspectos más formales de su configuración, empezando concretamente por la determinación de los sujetos que, ya sea como prestadores o destinatarios, se ven afectados por su cumplimiento.

⁵⁹⁴ Entre otros, así lo entiende RAMALLO MASSANET, J.: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 46.

⁵⁹⁵ En este sentido, interponer la reclamación por inactividad de la Administración ante la falta de adopción de un acuerdo previo de valoración resultará del todo innecesario, y es que, en todo caso, lo que debería recurrirse sería el acto adoptado con posterioridad en aplicación de las valoraciones incluidas en la solicitud de acuerdo si no se hubieran tenido en cuenta.

⁵⁹⁶ Por ello, y aunque ambos se encuentren expresamente reconocidos, más que un derecho de los obligados tributarios, la información y la asistencia constituye un deber de prestación. En el mismo sentido, véase RAMALLO MASSANET, J.: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 41).

⁵⁹⁷ Para ver un análisis completo de las diferentes formas de reclamación, véase *infra* el apartado 8. *Los efectos de los deberes de información y asistencia en relación con su incumplimiento* de la presente parte.

3.1. Los sujetos prestadores de los deberes

Siguiendo con la falta de desarrollo normativo y la imprecisión de técnica legislativa existente en esta materia, el ordenamiento jurídico tributario no ofrece una respuesta clara a la hora de determinar el titular de los deberes de información y asistencia, y es que, a pesar de que, en principio, señale a la Administración tributaria como sujeto prestador, no utiliza una terminología unitaria.

Así, al contemplar el reconocimiento general de ambos deberes, la antigua LGT (art. 96.3), la LDGC (arts. 3.a), 5.1 y 20), la LGT de 2003 (art. 34.1) y el RD 1065/2007 (arts. 62, 67.1) coinciden en hacer referencia a la “Administración tributaria” como organismo encargado de su prestación, aunque el artículo 85 de la LGT actual menciona únicamente a la “Administración”. Sin embargo, como consta en su artículo 1, las previsiones de esta Ley van exclusivamente referidas “a todas las Administraciones tributarias”, por lo que, en principio, queda claro que las demás Administraciones quedan exentas de su cumplimiento.

No obstante, como pone de manifiesto RAMALLO, dicha afirmación debe matizarse en los casos donde las Administraciones no tributarias gestionan cualquier clase de tributo o precio público de carácter coactivo, y es que el fin que inspira la existencia de los deberes aquí estudiados no queda desvirtuado “por pagar o tener obligaciones con una Administración no tributaria, aunque gestione tributos o prestaciones llamadas parafiscales”⁵⁹⁸.

Asimismo, como se ha visto, existe una actuación donde el sujeto responsable de su prestación es el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, ya que, los efectos vinculantes para la Administración tributaria que se derivan de los informes sobre el cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos que elabora (tanto en relación con la aplicación de deducciones del IS como a la hora de presentar consultas tributarias o solicitudes de acuerdos previos de valoración) convierten claramente su emisión en parte del deber de información.

Así pues, y aunque la Administración tributaria sea la titular indiscutible del deber, su prestación puede verse cumplida por organismos ajenos a la misma, igual que, como se ha visto, puede materializarse tanto por personal administrativo como por sujetos externos subcontratados (si bien la titularidad del servicio y el responsable directo de su prestación será la Administración tributaria).

Realizadas dichas precisiones, la segunda cuestión que debe abordarse es si el reconocimiento de los deberes afecta a todas las Administraciones tributarias o si quedan excluidas las autonómicas y locales, aunque, citando nuevamente el artículo 1.1 de la LGT, parece que todas se encuentran obligadas en sus respectivos ámbitos de actuación⁵⁹⁹. Sin embargo, de ser así, procede hacer una breve observación en relación

⁵⁹⁸ RAMALLO MASSANET, J.: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 45.

⁵⁹⁹ De igual modo, así se desprendía de la Exposición de Motivos de la LDGC, donde se señalaba que “la regulación en un texto legal único dotará a los derechos y garantías en él recogidos (entre los que se encontraba el de información y asistencia) de mayor fuerza y eficacia y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias”. Además, así consta expresamente en el artículo 77.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, donde, al regular la gestión tributaria del IBI, se establece

con uno de los supuestos concretos de información señalados, el cual se encuentra contemplado específicamente en el artículo 86.1 de la LGT.

De conformidad con el mencionado precepto, el Ministerio de Hacienda es el único responsable de la publicación de los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria que hayan sufrido variaciones respecto al año precedente, así como de la relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado durante el mismo año. No obstante, en este último supuesto no se hace ninguna precisión sobre si la difusión queda limitada a los textos de carácter estatal o si se extiende a los autonómicos y locales, por lo que, como se ha visto, parece que su objeto de publicación también abarca estos últimos. Sin embargo, teniendo en cuenta que los órganos correspondientes de las Administraciones autonómicas y locales también están sujetos al deber de publicar sus respectivas normas vigentes para garantizar su conocimiento, no parece lógico que la LGT circunscriba al Ministerio de Hacienda la elaboración de dicha relación, pues lo más racional sería que fueran dichos órganos los que realizaran esta actuación (y más considerando que también son titulares del deber de información)⁶⁰⁰. De hecho, ya no es sólo exigible por lógica correspondencia con sus competencias, sino que también resulta lo más adecuado para la propia coherencia del sistema en general⁶⁰¹.

De todos modos, y a pesar de que, en principio, todos los órganos y dependencias de la Administración tributaria se encuentren vinculados por ambos deberes, téngase en cuenta que no todos quedarán obligados a realizar la totalidad de actuaciones que los conforman de forma indistinta, sino que, más allá de las publicaciones señaladas, la normativa también atribuye expresamente la competencia para realizar determinadas labores a órganos concretos. Así ocurre principalmente en las publicaciones de las contestaciones a consultas tributarias y de las resoluciones económico-administrativas de mayor relevancia (donde el artículo 86.2 de la LGT las encarga al Ministerio de Hacienda), en las contestaciones a las consultas tributarias (pues el artículo 88.5 de la LGT señala que corresponderá “a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”) o en el caso de la emisión de los certificados tributarios (aunque el artículo 73 del RD 1065/2007 se refiere a únicamente a “el órgano competente de la Administración tributaria”), de la misma forma que pasa en relación con la obligación de información al inicio de las actuaciones inspectoras (la cual se predica, evidentemente, de los órganos de la Inspección de Tributos), en el suministro de información catastral e incluso en algunas actuaciones de asistencia (como es el caso del Consejo para la Defensa del Contribuyente).

Finalmente, como consta en el los apartados *j*) y *k*) del artículo 4.1 de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la AEAT y se les atribuyen funciones y competencias, debe destacarse que son funciones del Departamento de Gestión Tributaria “la dirección, programación, coordinación y

que “serán competencia exclusiva de los ayuntamientos (...) las actuaciones para la asistencia e información al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado”.

⁶⁰⁰ En el mismo sentido, véase DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 186.

⁶⁰¹ De igual modo se deriva del artículo 63.4 del RD 1065/2007, donde se señala que “en el ámbito de competencias del Estado, las actuaciones de información tributaria corresponderán a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se refieran a cuestiones de su competencia, excepto cuando se refiera a cuestiones relativas a la aplicación de los tributos desarrolladas por otro órgano o entidad”.

control de los servicios de información y asistencia tributaria”, así como “la gestión del programa INFORMA” y “la dirección, programación, coordinación y control de las campañas de publicidad de información y asistencia a los obligados tributarios”.

3.2. Los destinatarios de las actuaciones de información y asistencia

La pluralidad de términos utilizados por la normativa a la hora de referirse a los sujetos titulares de los deberes de información y asistencia también se encuentra presente en relación con los destinatarios, y es que, mientras que algunos artículos hacen referencia a los “obligados tributarios” (como el 34.1.a), el 85.1, el 89.4, el 91 y el 147.2 de la LGT o el 62, el 63, el 66, el 67.1, el 69, el 70, el 71, 72, el 73, el 74, el 77.2, el 77.4, y el 78 del RD 1065/2007), otros se refieren a los “contribuyentes” (como el artículo 87.1 de la LGT o 76.1 del RD 1065/2007), otros a los “interesados” (como los artículos 87.2, 88.4 o 90 de la LGT y el 64.2 y el 76.1 del RD 1065/2007) y otros, simplemente, a los “obligados” (como el 88.1 y el 89.1 de la LGT o el 77.1 del RD 1065/2007).

Asimismo, el artículo 87.1 de la LGT reconoce como destinatarios de una manifestación concreta del deber a “determinados sectores, actividades o fuentes de renta”, del mismo modo que el artículo 63.2 del RD 1065/2007 menciona a determinados “grupos sociales” o “instituciones” y el artículo 88.3 de la LGT a “los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados”.

De todos modos, lo que se desprende claramente en cualquier caso es que los destinatarios de los deberes de información y asistencia pueden ser tanto singulares como plurales, así como el hecho de que siempre tendrán en común un interés manifiesto en relación con la Administración tributaria. Esta última puntualización resulta relevante a la hora de diferenciar los términos “contribuyente” y “obligado tributario”, ya que, si bien todos los contribuyentes son obligados tributarios, no siempre ocurre al revés.

En este sentido, mientras que el artículo 36.2 de la LGT define al contribuyente como “el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible”, el artículo 35.1 entiende por “obligados tributarios” aquellas “personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”, de modo que este último término también abarca a aquellos sujetos que, como los retenedores, sucesores o terceros titulares de deberes de información, se encuentran obligados con la Administración tributaria sin haber realizado ningún hecho imponible⁶⁰². Así, y para evitar una discriminación de dichos sujetos (ya que de, no ser así, se les estarían

⁶⁰² Concretamente, los apartados 2 a 5 del artículo 35 de la LGT establecen serán obligados tributarios los contribuyentes, los sustitutos del contribuyente, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión, los obligados a soportar la retención, los obligados a soportar los ingresos a cuenta, los sucesores, los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias (siempre que no tengan la condición de sujetos pasivos), aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición en las Leyes en que así se establezca y los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta Ley.

mermando sus derechos), resulta evidente que también los obligados tributarios deben ser destinatarios de los deberes de información y asistencia en todo caso, por lo que, incluso cuando la normativa se refiera simplemente los contribuyentes, deben entenderse incluidos⁶⁰³.

No obstante, para acabar con el análisis de los destinatarios de los mencionados deberes, debe destacarse una última observación en relación con los representantes y los colaboradores sociales, ya que, como se desprendía del artículo 1.3 de la LDGC, las previsiones referidas a los contribuyentes deben entenderse referidas, entre otros, a “los representantes legales o voluntarios y obligados”. Por ello, y aunque la normativa actual sólo lo prevea de forma implícita, parece claro que tanto los colaboradores sociales como los representantes (ya sean legales o voluntarios) pueden solicitar y recibir las actuaciones de información y asistencia que afecten a los derechos y obligaciones de sus representados, del mismo modo que incluso podrían llegar a ser destinatarios directos de actuaciones que versaran específicamente sobre su condición (como podría ocurrir en la contestación de una consulta tributaria escrita)⁶⁰⁴.

Finalmente, debe destacarse que, si bien los destinatarios de los deberes pueden ser tanto singulares como plurales (pudiendo abarcar en este último caso tanto su totalidad como un sector concreto de los obligados tributarios), la concurrencia de ambas posibilidades ocurrirá únicamente en el caso de las consultas tributarias (y de hecho tampoco porque, a pesar de que el objeto sea el mismo, su contestación, su publicación y el suministro de su texto constituyen tres actuaciones independientes), y es que la propia configuración del resto de actuaciones impedirá que vayan dirigidas a la generalidad de obligados tributarios a la vez que a uno en concreto. Así ocurre tanto en supuestos de información (como es el caso de las solicitudes de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles o de la publicación de los textos normativos actualizados, respectivamente) como en casos de asistencia (piénsese, por ejemplo, en la actuación de los Puntos de Atención Personalizada o en la puesta a disposición de los programas de ayuda para la elaboración de autoliquidaciones), por lo que la condición de sus receptores dependerá de cada concreta actuación.

4. El tiempo en los deberes de información y asistencia

A la hora de analizar el tiempo en los deberes de información y asistencia, deben valorarse básicamente dos aspectos fundamentales: si existe algún momento concreto para proceder a su solicitud y/o prestación y si se está previsto algún tipo de plazo para su suministro.

⁶⁰³ En el mismo sentido, DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 188.

⁶⁰⁴ Sin ir más lejos, así deriva de la regulación concreta de algunas actuaciones que conforman los deberes, como ocurre, entre otros, en el artículo 66.1.a) del RD 1065/2007 (al señalar que las consultas tributarias escritas deberán contener, en su caso, el nombre, apellidos y número de identificación fiscal del representante del obligado tributario) o en el artículo 69.2.a) (donde se prevén las mismas consideraciones en relación con la solicitud de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles).

4.1. El momento de la solicitud o prestación

Como se desprende de las disposiciones normativas que regulan los deberes de información y asistencia, su prestación y su eventual solicitud se encuentran reconocidas en diferentes supuestos determinados, ya sea con carácter previo al inicio de un procedimiento (como ocurre en la solicitud de acuerdos previos de valoración o en la confección de borradores de declaración), durante la tramitación del mismo (piénsese, por ejemplo, en el suministro de información sobre compensaciones, aplazamientos o fraccionamientos de deudas tributarias) o tras su finalización (como es el caso de la posibilidad de presentación electrónica de recursos o la solicitud de información sobre los mismos). Además, algunas de las actuaciones que los conforman se contemplan incluso con absoluta independencia de la existencia de procedimiento alguno (como es el caso de las publicaciones o de la puesta a disposición de componentes específicos para la firma de facturas telemáticas y su verificación), por lo que puede observarse que ni su solicitud ni su cumplimiento se encuentran vinculados a ninguna actuación concreta de la Administración tributaria.

Así, además de poder existir con independencia de cualquier procedimiento e incluso del nacimiento de las obligaciones tributarias, sus actuaciones pueden tener lugar tanto en el procedimiento de gestión (como ocurre en las solicitudes de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles o en la elaboración de borradores de autoliquidaciones por parte de la Administración), en el de recaudación (piénsese en la información sobre aplazamientos o en la identificación telemática ante las entidades colaboradoras), en el de inspección (como es el caso de la información del alcance y naturaleza de las actuaciones inspectoras y de los derechos y deberes que los obligados tributarios tienen reconocidos en las mismas por parte de la Inspección de Tributos), en el sancionador (como puede ser la consulta acerca de si una conducta es susceptible de sanción) e incluso en el de revisión (como ocurre con la presentación electrónica de recursos). Consecuentemente, además de operar dentro del ámbito de aplicación de los tributos (artículo 83.1 de la LGT), pueden tener lugar en el ámbito sancionador y en el de revisión de los tributos de naturaleza tributaria.

De igual modo, existen actuaciones concretas tanto de información como de asistencia que podrán operar de por sí en cualquiera de los ámbitos y procedimientos de la actividad administrativa, como puede ser el suministro de información a través del portal virtual de las diferentes Administraciones la consulta a la base de datos del programa INFORMA o las consultas al Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria.

Así pues, y a pesar de que algunas actuaciones se encuentren previstas en determinados momentos o procesos, puede concluirse que la prestación de los deberes de información y asistencia podrá tener lugar en todo el ámbito de actuación de la Administración tributaria.

4.2. Los plazos para la solicitud y/o prestación

Por lo que respecta a los plazos que se encuentran previstos en relación con ambos deberes, pueden distinguirse dos grandes grupos: los que fijan un límite temporal para su solicitud de prestación y los que marcan el tiempo máximo que tendrá la

Administración o los organismos responsables para proceder a la misma (ya sea con o sin solicitud previa).

En relación con los primeros, resulta lógico pensar que no todas las actuaciones que conforman su contenido tienen previsto un plazo para su solicitud, y es que, aparte del hecho de que muchas se prestan de oficio, gran parte de las que se pueden requerir operan con independencia de la existencia de un procedimiento o incluso del nacimiento de las obligaciones tributarias. Consecuentemente, resulta evidente que la previsión de estos plazos sólo podrá existir en las actuaciones que deban prestarse durante un período limitado o en un momento concreto y que permitan su inicio a instancia de parte, por lo que únicamente se encontrará en la presentación de consultas tributarias, en la solicitud de información sobre bienes inmuebles, en la propuesta de acuerdos previos de valoración y en la solicitud de informes vinculantes del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, en la solicitud de envío de datos fiscales, en el requerimiento de etiquetas identificativas, en la elaboración de autoliquidaciones, declaraciones o comunicaciones de datos, en la confección de borradores de declaración, en algunos de los servicios relacionados con la gestión del IRPF que ofrecen los organismos telefónicos creados *ad hoc* (como la solicitud de cita previa o de las demás prestaciones temporales mencionadas) y, en concreto, en las prestaciones del servicio de Renta Información y Renta Asistencia del CAT.

Siguiendo el orden de enumeración que establece la normativa, la primera actuación de los deberes que encuentra previsto un plazo para su solicitud es la contestación de las consultas tributarias escritas, las cuales, como señala el artículo 88.2 de la LGT, “se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias”. Sin embargo, debe destacarse que en este caso nada impide que una solicitud se presente fuera de dicho límite temporal, aunque, como se deriva de las previsiones del primer apartado del siguiente artículo, no se desprenderá la obligación de seguimiento de la contestación por parte de la Administración en relación con el solicitante⁶⁰⁵.

La segunda actuación en la que se establece un límite temporal para su solicitud es el suministro de información relativa al valor fiscal de los bienes inmuebles objeto de una tramitación o adquisición, ya que, como señala el artículo 90.2 de la LGT, deberá requerirse con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración. De igual modo ocurre en relación con los acuerdos previos de valoración, donde el artículo 91.2 de la LGT apunta que deberán solicitarse antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo.

Por su parte, el artículo 8.4 del RD 1432/2003 señala que el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio no emitirá informes respecto de aquellas actividades o proyectos sobre los que se haya resuelto por la Administración tributaria consulta vinculante o acuerdo previo de valoración, ni sobre las actividades o proyectos ya iniciados y que

⁶⁰⁵ No obstante, como señala el artículo 89 de la LGT, nada impide que también en tales casos se generen los efectos vinculantes en relación con los demás obligados tributarios, “siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta” (a no ser, obviamente, que se planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación).

afecten a periodos impositivos cuyo plazo voluntario de declaración haya finalizado con anterioridad a la fecha de la solicitud.

Finalmente, en el resto de actuaciones, el plazo establecido para su solicitud es debido a que su prestación es de carácter temporal y, en consecuencia, sólo puede requerirse durante un tiempo determinado, el cual, teniendo en cuenta que se trata de labores relacionadas el IRPF, suele ser desde un par de meses antes del inicio de las campañas de renta hasta su finalización.

Así pues, los instrumentos de los deberes de información y asistencia que tienen señalado un período determinado para su solicitud pueden dividirse entre los que deriva de su carácter temporal y los que no, observándose, en este último caso, otra característica común. En este sentido, y con la única excepción de las publicaciones y suministros de resoluciones económico-administrativas en las que conste reiterada jurisprudencia y de las solicitudes de IAV o IVO, su contenido es el único susceptible de generar efectos vinculantes para la Administración tributaria, hecho que, precisamente, es el que justifica la existencia de dicho plazo.

Por ello, como se verá con mayor detalle al tratar la vinculación del contenido de los deberes, es lógico que las actuaciones que encuentran limitado el tiempo para su solicitud a consecuencia de su carácter vinculante sean sólo de información, aunque, curiosamente, también se observa que, con la excepción de los servicios de Renta Información, las que lo tienen previsto debido a su prestación temporal son sólo de asistencia. De todos modos, en cualquiera de ambos casos, cierto es que dichos plazos no se encuentran previstos en la mayor parte de las labores que conforman los deberes aquí estudiados.

Por lo que se refiere a los plazos que impone la normativa a la Administración para dar cumplimiento a las diferentes actuaciones (ya sea con o sin previa solicitud), puede constatarse nuevamente que no se establecen en todos los supuestos, sino que sólo se prevén en nueve actuaciones concretas: en la publicación de la normativa actualizada y de la relación de las normas que han sido modificadas, en la respuesta a las solicitudes de información tributaria formuladas por escrito que puedan ser objeto de contestación a partir de la documentación o de los antecedentes existentes en el órgano competente, en la contestación a consultas tributarias escritas, en la adopción de acuerdos previos de valoración, en el suministro de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, en el suministro de información del alcance y la naturaleza de las actuaciones inspectoras y de los derechos y obligaciones de los obligados tributarios en el curso de las mismas, en la emisión de certificaciones tributarias, en el suministro de IAV e IVO y en la emisión de informes vinculantes por parte del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio.

En relación con el primer supuesto, el artículo 86.1 de la LGT señala que las mencionadas publicaciones acerca de la normativa tributaria deberán llevarse a cabo por parte del Ministerio de Hacienda durante el primer trimestre de cada año, mientras que el artículo 64 del RD 1065/2007 establece un plazo máximo de tres meses para contestar las solicitudes de información tributaria formuladas por escrito que puedan ser objeto de contestación a partir de la documentación o de los antecedentes existentes en el órgano competente.

Por su parte, el artículo 88.6 de la LGT establece que la Administración tributaria deberá proceder a la resolución de las consultas tributarias escritas en el plazo de seis meses a contar desde su presentación, del mismo modo que el artículo 91.4 de la LGT prevé que los acuerdos previos de valoración deberán ser adoptados “en los plazos fijados en la normativa de cada tributo” y el artículo 69.6 del RD 1065/2007 que el plazo para contestar las solicitudes de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles será de tres meses.

La siguiente actuación en la que se encuentra un plazo máximo para su realización es el suministro de información sobre el alcance y naturaleza de las actuaciones inspectoras y de los derechos y obligaciones de los obligados tributarios en el curso de las mismas, la cual, de acuerdo con el artículo 147.2 de la LGT, tendrá lugar al inicio del procedimiento de inspección. Asimismo, el artículo 73.1 del RD 1065/2007 señala que el órgano competente de la Administración tributaria deberá expedir los certificados tributarios en el plazo de 20 días a contar desde su solicitud, salvo que en la normativa reguladora del certificado se haya fijado un plazo distinto.

De igual modo, el período para actuar se encuentra limitado en relación con la facilitación de IAV, la cual, como se desprende del artículo 7 del Reglamento (CEE) n° 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, deberá ser notificada por escrito al solicitante en el plazo de tres meses desde su solicitud y, en el caso del suministro de IVO, en el plazo de 150 días. Finalmente, el suministro de informes vinculantes sobre el cumplimiento de requisitos científicos y técnicos por parte del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio es la última de las concreciones de los deberes en la que se limita temporalmente su materialización, ya que, como señala el artículo 8.2 del RD 1432/2003, el plazo máximo para su emisión será de tres meses a partir de su solicitud.

Así, puede observarse que todas las actuaciones que tienen previsto un límite de tiempo para su realización pertenecen al deber de información (ya que, en relación con los certificados tributarios, lo que forma parte del deber de asistencia es la posibilidad de utilización de la vía telemática y no su contenido), si bien, a pesar de dicha similitud, varían en función de los efectos que tendrá su incumplimiento.

Para empezar, las únicas actuaciones que encuentran prevista esta falta de actuación en plazo son la elaboración de informes vinculantes por parte del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, el suministro de IAV, la elaboración de acuerdos previos de valoración, la facilitación de información que debe realizar la Inspección de Tributos al inicio de sus actuaciones, la respuesta a las solicitudes de información tributaria, la emisión de certificados tributarios y la contestación de consultas tributarias escritas, si bien varían considerablemente en función de las diferentes consecuencias que podrán tener lugar.

En este sentido, el artículo 8.3 del RD 1432/2003 establece que “la falta de contestación en el plazo de tres meses no implicará la aceptación de los criterios expresados por el consultante en el escrito de petición de informe ni determinará efectos vinculantes para el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio”, aunque no prevé ningún tipo de consecuencia para el propio Ministerio más allá de la oportuna exigencia de responsabilidad del funcionario pertinente.

Lo mismo ocurre en la falta de contestación de las solicitudes de información tributaria (donde el artículo 63.3 del RD 1065/2007 señala que “en los plazos establecidos en el artículo 64 de este reglamento no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de solicitud”), en la no emisión de los certificados tributarios (ya que el artículo 73.1 del mismo RD apunta que, “salvo que se establezca lo contrario, la falta de emisión de un certificado en plazo no determinará que se entienda emitido con carácter positivo”) y en la falta de contestación a las consultas tributarias escritas (pues el artículo 88.6 de la LGT prevé que “no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta”), de la misma forma que en ningún caso se establece ningún tipo de sanción.

La ausencia de consecuencias sancionadoras también se encuentra presente en los casos donde no se suministre la IAV requerida en el plazo de tres meses, si bien el artículo 7 del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, señala que las autoridades aduaneras deberán informar al solicitante del motivo del retraso y del plazo en el que estiman poder efectuar el envío de la información (aunque nada establece en relación con la IVO).

Sin embargo, si la Inspección de Tributos no facilita la oportuna información al inicio de sus actuaciones, la consecuencia que prevé la normativa es la nulidad de pleno derecho de los actos dictados con posterioridad en el seno del correspondiente procedimiento, y es que, como se desprende implícitamente del artículo 62.1.e) de la LRJPAC, podrá solicitarse su procedencia por haber sido dictados “prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido”.

No obstante, la actuación que cuenta con los efectos directos más relevantes en caso de incumplimiento del plazo previsto para su materialización es la adopción de acuerdos previos de valoración, pues, de conformidad con el artículo 91.4 de la LGT, “la falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario”. De este modo, la importancia de dicha previsión no sólo radica en la eficacia que otorga a esta actuación, sino también en el hecho de que, a diferencia del resto de actuaciones, los efectos que establece son precisamente los contrarios (ya que en ningún otro caso se determina la obligación administrativa de seguir los criterios o valoraciones sobre los que hubieran podido consultar los obligados tributarios).

Así pues, con la excepción de los mencionados acuerdos, de las actuaciones de información de la Inspección de Tributos y del suministro de IAV (si no se informa de los motivos del retraso o si se vuelve a incumplir el nuevo plazo establecido), la única posibilidad con la que cuentan los obligados tributarios que se encuentren ante el incumplimiento del plazo de actuación señalado para la Administración tributaria es la presentación de la reclamación por inactividad administrativa, aunque debe tenerse en cuenta que ello no impedirá la reclamación de la oportuna responsabilidad patrimonial administrativa por los daños o perjuicios indemnizables que se hubieran podido causar⁶⁰⁶.

⁶⁰⁶ Para ver un mayor análisis de los efectos del deber de información y asistencia en caso de incumplimiento, véase el apartado 8. *Los efectos de los deberes de información y asistencia en relación con su incumplimiento* de la presente parte.

Finalmente, no puede cerrarse este análisis temporal sin antes hacer una breve observación sobre los plazos que limitan los efectos vinculantes de algunas de las actuaciones, y es que en el caso de la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles se fija en tres meses y en los acuerdos previos de valoración (tanto si es a consecuencia de su prestación o de su inactividad) en tres años; ambos contados a partir de la notificación al interesado (artículos 90.2 y 91.5 de la LGT).

5. Las vías por las que se prestan los deberes de información y asistencia

Si bien la Administración tributaria se encuentra jurídicamente obligada a prestar la necesaria información y asistencia a los obligados tributarios (artículo 85.1 de la LGT o artículo 62 del Real Decreto 1065/2007), no se le impone en ningún caso la utilización de alguna vía o medio en concreto, por lo que será ella misma la que elija la forma más adecuada para cumplir en cada supuesto con los mencionados deberes. Por ello, y como resulta lógico, los diferentes modos de suministro han ido evolucionando y cambiando conforme a las características y disponibilidades de la sociedad de cada momento, de modo que no es de extrañar que, tras la aparición de las tecnologías de tercera generación, se haya apostado seriamente por su incorporación.

No obstante, las nuevas tecnologías no son los únicos instrumentos que actualmente se utilizan para la prestación de las labores de información y asistencia, sino que, del análisis de las diferentes actuaciones que conforman los deberes, pueden observarse cuatro grandes vías: la presencial, la postal, la de las publicaciones escritas y la electrónica.

5.1. La vía presencial

Las actuaciones de información y asistencia que la Agencia Tributaria ofrece de forma presencial (ya sea en las oficinas de sus Administraciones o de sus Delegaciones) consisten básicamente en dos grandes grupos: el suministro de información tributaria (ya sea institucional, relativa a la aplicación del sistema o a la situación tributaria personal de los obligados tributarios) y la realización de algunas de las principales actuaciones de asistencia (como la obtención de programas de ayuda o de modelos y formularios, la solicitud, modificación y ratificación del borrador de la declaración del IRPF, la solicitud de cita previa, la realización de declaraciones y autoliquidaciones por parte de la Administración, la solicitud e impresión de etiquetas identificativas o el acceso a los Puntos de Atención Ciudadana).

Si bien los obligados tributarios podrán acudir directamente a la Agencia en la mayor parte de los casos, la recepción de algunas de estas prestaciones requerirá la obtención de cita previa, lo que ocurre principalmente en la modificación y confirmación del borrador de declaración, en la elaboración de autoliquidaciones, declaraciones o comunicaciones de datos por parte de la Administración y en la actuación de los Puntos de Atención Ciudadana.

Asimismo, los ciudadanos pueden acudir presencialmente a las oficinas de la DGC para obtener información catastral, de la misma forma que incluso pueden pedir cita previa para aquellas cuestiones necesarias para el cumplimiento de deberes o el ejercicio de derechos tributarios que revistan de especial complejidad.

En ambos casos, las diferentes actuaciones se llevan a cabo principalmente de forma oral, aunque también pueden requerirse o recibirse por escrito (ya sea en soporte papel -piénsese, por ejemplo, en la presentación de solicitudes de información escrita- o incluso en soporte informático -como ocurre básicamente en los mencionados programas de ayuda-)⁶⁰⁷.

Finalmente, también debe destacarse un supuesto donde la prestación de los mencionados deberes es presencial pero su materialización no tiene lugar en las dependencias de la Agencia, sino que, a pesar de que sea ella quien elabora y distribuye los modelos y formularios, los programas de ayuda y las guías y manuales prácticos, los obligados tributarios también los pueden obtener en algunos casos (especialmente los relativos al IRPF) acudiendo a determinados estancos.

5.2. La vía postal

Las actuaciones que la Administración tributaria presta a través de la vía postal, ya sean de información o de asistencia, se concretan básicamente en tres grupos: las que consisten en el envío de cartas informativas (que también pueden contener guías prácticas o manuales para la realización de algunas declaraciones y/o folletos informativos), las que suponen el envío del contenido de algunas actuaciones de información o asistencia concretas (como puede ser el envío de los datos fiscales, el del borrador de la autoliquidación del IRPF, el de las informaciones con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles o el de la información acerca de los derechos y deberes de los obligados tributarios y del alcance y naturaleza de las actuaciones de comprobación e inspección por parte de la Inspección de Tributos) y la respuesta a las preguntas que los obligados tributarios que formulan a la AEAT a través del apartado de correos de la Agencia.

Sin embargo, y aunque la utilización del correo tradicional sigue siendo uno de los mayores gastos de la Administración, cada vez son menos las preguntas enviadas a través del apartado de correos, y es que, como es lógico, las múltiples ventajas que permite la utilización de las nuevas técnicas hacen que sea una de las actuaciones que más haya visto reducida su actividad.

5.3. La vía de las publicaciones en papel

Es importante puntualizar en este caso que la vía de las publicaciones en papel la componen estrictamente las difusiones que se encuentran específicamente en el mencionado soporte, ya que la Administración tributaria también puede realizar publicaciones online a través de sus portales y sedes electrónicas con la misma oficialidad.

Realizada dicha observación, las actuaciones que se prestan por esta vía son básicamente las que dan cumplimiento a las obligaciones de publicación que impone el artículo 86 de la LGT, ya sean sobre la normativa tributaria actualizada, sobre la

⁶⁰⁷ Anteriormente dichos programas se encontraban disponibles en soportes magnéticos (es decir, en disquetes), aunque, a consecuencia del desuso de los mismos que ha comportado el desarrollo de la tecnología, la Administración tributaria ha optado por prescindir de su utilización y permitir su descarga a través de Internet o suministrarlos en CD ROM.

relación de todas las disposiciones tributarias aprobadas en el año anterior, sobre las principales resoluciones de los tribunales económico-administrativos o sobre las contestaciones a consultas de mayor trascendencia. Sin embargo, también se hacen públicas de esta forma las guías o manuales prácticos para la realización de determinadas declaraciones y algunos actos meramente informativos, ya sea a efectos de facilitar información específica sobre determinados impuestos o para informar de cuestiones puntuales.

Otra de las actuaciones que puede incluirse en esta vía es la realización de campañas de publicidad con el fin de dar a conocer información tributaria general (como la apertura de plazos de declaración y/o ingreso o de novedades normativas) o para potenciar la colaboración de los ciudadanos (ya sea aumentando su concienciación o advirtiéndoles de los resultados del control fiscal realizado), si bien, a pesar de que en dichos casos la Administración se sirva de todos los medios de comunicación para llegar al máximo número de obligados tributarios posibles, únicamente quedan aquí incluidas aquellas informaciones transmitidas mediante la prensa escrita.

Así pues, y a diferencia de las dos vías anteriores, las publicaciones en papel sólo permiten la materialización de actuaciones de información.

5.4. La vía electrónica

Adoptando la definición que ofrece la letra *p*) del Anexo de la LAECSP, los “medios electrónicos” abarcan cualquier “mecanismo, instalación, equipo o sistema que permite producir, almacenar o transmitir documentos, datos e informaciones; incluyendo cualquier red de comunicación abierta o restringida como Internet, telefonía fija y móvil u otras”. Así pues, puede ofrecerse una primera definición de la vía electrónica como el canal de información que tiene lugar mediante dichos canales y dispositivos, aunque deben realizarse dos puntualizaciones importantes.

En este sentido, obsérvese, en primer lugar, que no todos los instrumentos señalados como tales permiten el tratamiento de “documentos, datos e informaciones” (ya que, por ejemplo, la telefonía fija no permite la transmisión de documentos, pero sí la de información), por lo que, igual que ocurre en relación con la posibilidad de producción, almacenamiento o transmisión, la Ley debería haber realizado su enumeración de forma disyuntiva. Por otra parte, téngase en cuenta que las redes de comunicación abiertas o restringidas (como puede ser Internet) no constituyen un medio o instrumento de comunicación sino una auténtica vía, la cual, como tal, permitirá la utilización de diferentes dispositivos (ordenadores, terminales de telefonía móvil que permitan la conexión, etc.) para poderse hacer efectiva.

Realizadas dichas observaciones, cierto es que la maximización del aprovechamiento de los diferentes canales y medios electrónicos constituye uno de los principales objetivos de la Administración tributaria, ya sea con el fin de fomentar la inclusión digital ciudadana o para aprovechar al máximo los grandes beneficios y ventajas de su utilización. Evidentemente, sus múltiples efectos positivos se desprenden también en el ámbito de la prestación de los deberes de información y asistencia, donde no sólo se predicen en relación con sus ventajas de gestión, sino también por lo que respecta a la potenciación del número y de la calidad de las labores ofrecidas.

Por ello, y con el fin de fomentar su utilización, la Administración tributaria ha procurado crear una multiplataforma de acceso a los servicios y trámites en línea, la cual permite que los obligados tributarios puedan elegir la forma de participación que les resulte más fácil, cómoda y adecuada de acuerdo con su situación y con sus conocimientos. Así, en el campo de la información y la asistencia, ha puesto en funcionamiento cuatro subvías electrónicas que, a su vez, permiten la utilización de diferentes dispositivos, concretándose en la audiovisual, la telefónica, la de la Televisión Digital Terrestre y la de Internet (lo que, en esencia, no deja de ser otra labor de asistencia encaminada a facilitar la actuación de los ciudadanos). Sin embargo, su puesta a disposición se ha realizado sin generar perjuicio alguno a las demás vías tradicionales, pues así lo exigía el respeto a la prohibición de discriminaciones de índole tecnológica teniendo en cuenta la falta de generalización del uso de las TIC⁶⁰⁸. Realmente, ésta era la única forma de asegurar la recepción completa de los servicios prestados a la totalidad de obligados tributarios, con la única excepción, obviamente, de aquellas actuaciones que encuentran en la propia utilización de los nuevos medios su justificación como labores de asistencia.

Así, y aunque, en la esfera tributaria, la instauración de los nuevos medios es de carácter potestativo, la Administración ha invertido grandes esfuerzos en su empleo, lo que se ha visto reflejado en las diferentes previsiones expresas de la normativa al contemplar la posibilidad de su uso en determinadas actuaciones de los deberes aquí estudiados. Concretamente, se prevé su utilización en las publicaciones relacionadas con la normativa tributaria y en las de contestaciones a consultas tributarias y resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia (apartados 1 y 4 del artículo 86 de la LGT), en el envío de comunicaciones, en el suministro de informaciones sobre criterios normativos administrativos, en la facilitación de consulta en las bases de datos donde se encuentran dichos criterios y en el suministro del texto íntegro de consultas o resoluciones concretas (art. 87.3 de la LGT). Asimismo, se contempla en la contestación a las solicitudes de información tributaria (art. 63.3 del RD 1065/2007), en la presentación de consultas tributarias escritas (art. 66.5 del RD 1065/2007), en la solicitud de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles (art. 69.5 del RD 1065/2007), en la emisión de los certificados tributarios (art. 73.2 del RD 1065/2007) y en relación con las actuaciones de asistencia en general (art. 78.2 del RD 1065/2007), donde se prevé, además (igual que ocurre en el artículo 73.2 en relación con la emisión de los certificados tributarios), la utilización de aplicaciones automatizadas⁶⁰⁹.

⁶⁰⁸ De hecho, así lo exige el propio artículo 78.3 del RD 1065/2007, donde se señala que, con el fin de alcanzar al mayor número de obligados tributarios, “los programas de ayuda y los servicios ofrecidos por vía telemática, en su caso, se ofrecerán también por otros medios a quienes no tuvieran acceso a los previstos en este artículo, siempre que sea posible de acuerdo con los medios técnicos disponibles”.

⁶⁰⁹ En relación con esta habilitación general para la prestación de las labores de asistencia, recuérdese que la LGT únicamente preveía la utilización de tales medios en relación con algunos supuestos de información, por lo que el reconocimiento del artículo 78.2 del RD 1065/2007 ha supuesto un importante avance tanto hacia la plena generalización de su uso como hacia la potenciación cualitativa y cuantitativa de la prestación del deber. En este sentido, como señala VALENCIA, “sólo un adecuado, racional e integrador proceso de tratamiento de toda la información referida a cada contribuyente posibilita que esta asistencia pueda resultar completa y satisfactoria”, por lo que, además de constituir un ejemplo más del compromiso de la Agencia Tributaria en relación con la integración de las TIC, dicha previsión ha venido a dar respuesta a una necesidad ineludible para la propia eficacia del deber (y, por ende, del sistema tributario en general). (VALENCIA ALONSO, F.: *Apoyo tecnológico a la función de asistencia e información al contribuyente*, en “Factores de éxito para la administración del sistema tributario”, XXVIII Asamblea General del CIAT, IEF, 1994, pág. 121).

De todos modos, conviene recalcar que, con base en la habilitación general del artículo 96 de la LGT, puede implantarse la utilización de las TIC en todo el ámbito de actividad de la Administración tributaria, por lo que, a pesar de que sólo algunas actuaciones encuentren expresamente prevista tal posibilidad, nada impide que se haga extensiva al resto de prestaciones que conforman los deberes de información y asistencia.

5.4.1. La vía de los medios de comunicación electrónicos

La primera de las vías electrónicas utilizada por la Administración tributaria para prestar los deberes aquí se configura por el uso de los medios de comunicación que gozan de dicho carácter, los cuales se concretan básicamente en la radio y la televisión. Igual que ocurre con la prensa escrita, la AEAT los utiliza para llevar a cabo campañas divulgativas de informaciones generales, transmitiendo contenidos relativos a aspectos generales del sistema tributario (como pueden ser novedades normativas, el calendario del contribuyente o la apertura de plazos para el cumplimiento de algunas obligaciones) o de concienciación (como es el caso de la difusión de los logros obtenidos con el dinero recaudado).

Evidentemente, dicho canal es sólo unidireccional, por lo que únicamente podrá emplearse para el suministro de informaciones generales que sean suministradas de oficio, ya sea de forma oral o audiovisual.

5.4.2. La vía telefónica

A través de la vía telefónica la Administración tributaria realiza la prestación tanto de actuaciones de información como de asistencia, la cual lleva a cabo mediante el empleo de cuatro medios diferentes: los dispositivos de telefonía fija, los de telefonía móvil, el fax y (hasta hace poco) la TDT.

En relación con los primeros, las labores que la Agencia materializa a través de la telefonía fija consisten principalmente en los servicios que ofrece su plataforma telefónica, donde se agrupan una serie de teléfonos de coste compartido que, contratados a empresas especializadas, dan cobertura a todo el territorio nacional. No obstante, no todos estos servicios son de las mismas características, y es que, precisamente, en función de las distintas actuaciones que se prestan, se distinguen varios números de teléfono.

En este sentido, se encuentra el teléfono de información tributaria básica (donde se facilita información tanto relativa al sistema tributario en general como a la situación tributaria particular de los obligados), el Centro de Atención Telefónica (que permite la comunicación del cambio de domicilio fiscal -excepto obligados 036/037-, la solicitud y tramitación del borrador de declaración del IRPF y la obtención de información y el requerimiento del pago anticipado de la deducción para madres trabajadoras y del pago de 2500 € por nacimiento o adopción), el Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria (que atiende las consultas de los usuarios acerca de los programas de ayuda, los certificados de usuario y la sede electrónica de la AEAT), los teléfonos de las Dependencias de la AEAT (que también suministran información tributaria general y permiten la realización de declaraciones tributarias), los teléfonos de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y de las Unidades de Grandes Empresas (que

ofrecen información especializada) y, finalmente, los denominados servicios automatizados o unidades de reconocimiento de voz (que permiten la consulta del estado de tramitación de las devoluciones del IRPF, IVA y el IS, la solicitud de envío de información en poder de la Administración tributaria, el requerimiento, la modificación y la confirmación de los borradores de declaración, la obtención de cita previa, la solicitud de etiquetas identificativas y la petición del certificado de renta).

Indudablemente, el teléfono fijo constituye uno de los medios más relevantes en la prestación de los deberes de información y asistencia y uno de los que más actividad recibe, y es que, además de sus ventajas implícitas, cuenta con la generalidad de su uso por parte de la ciudadanía. Al respecto, bien es cierto que la práctica totalidad de ciudadanos tienen a su disposición uno de estos dispositivos (de modo que no se encuentran los problemas de falta de acceso presentes en el resto de medios electrónicos), de la misma forma que están completamente familiarizados y versados con su utilización. Asimismo, su empleo no se enfrenta a la falta de confianza que aún inspira el de muchas de las nuevas técnicas, por lo que, en definitiva, queda exento de los lamentables efectos de la brecha digital⁶¹⁰.

No obstante, y aunque los elevados índices de utilización de las prestaciones que se sirven de su uso demuestran la eficacia de dicho medio, no deben olvidarse los riesgos inherentes en su empleo, ya que, con la única excepción de las unidades de reconocimiento de voz, el personal de dichos servicios se encuentra con la presión de tener que actuar al momento y, además, de forma oral. Consecuentemente, y a pesar de que cuente con una amplia formación, las probabilidades de error son mucho más elevadas que en el resto de vías, aunque es cierto que las ventajas que han aportado los nuevos medios en este punto (especialmente el programa INFORMA) las han disminuido en gran medida.

Finalmente, cabe destacar que la Agencia Tributaria también utiliza la telefonía fija para comunicar los eventuales errores que detecte en las declaraciones del IRPF presentadas por los obligados tributarios, de la misma forma que debe tenerse en cuenta que, si bien la Administración siempre utiliza tales dispositivos en los casos señalados, los destinatarios también podrán recibir la correspondiente información o asistencia mediante terminales de telefonía móvil.

Sin embargo, es importante destacar que estos dispositivos permiten, a su vez, la emisión y recepción de mensajes SMS, por lo que también posibilitan el acceso a otras actuaciones que forman parte de los deberes aquí estudiados. En este sentido, y a pesar de que la vía telefónica consista en la transmisión a distancia (*tele-*) de voces o sonidos (*-fono*), la Administración tributaria también se sirve de la misma para enviar mensajes SMS a los obligados tributarios con el fin de transmitirles o recordarles ciertas informaciones, del mismo modo que permite su recepción para que éstos realicen

⁶¹⁰ Prueba de las mayores facilidades que encuentra el uso del teléfono fijo en comparación con el del resto de medios electrónicos son los datos de actuación del Centro de Atención de Informática Tributaria, los cuales reflejan que el número total de llamadas atendidas durante el año 2008 fue de 399.085, el total de correos electrónicos respondidos de 46.343 y el de las sesiones de colaboración web de 92.212. (Datos facilitados por la Agencia Tributaria disponibles en la dirección: http://www.aeat.es/wps/portal/Navegacion2?channel=527b6ac7c24e0110VgnVCM1000004ef01e0a___&ver=L&site=56d8237c0bc1ff00VgnVCM100000d7005a80___&idioma=es_ES&menu=0&img=9). (Fecha de consulta: 15 de noviembre de 2009).

determinados trámites tributarios. No obstante, y como es lógico, el contenido de estas actuaciones no será oral sino escrito.

Así, como se ha visto, los obligados tributarios utilizar esta forma de comunicación para recibir confirmaciones de la recepción de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación presentada en el Centro de Atención Telefónica, para obtener informaciones sobre la concesión de una compensación, un aplazamiento o un fraccionamiento de pago de una deuda tributaria o para que se les indique la fecha y el importe del primer vencimiento de una deuda tributaria, así como para recibir avisos de la emisión del borrador de declaración o del envío de datos fiscales por parte de los Servicios de Renta Asistencia. De igual manera, se les podrá comunicar por mensaje SMS la realización del pago de la devolución de la declaración del IRPF y la del primer pago de la deducción por maternidad, del mismo modo que el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales les podrá informar del estado de un tránsito. Por su parte, los obligados tributarios podrán utilizar esta forma de comunicación para solicitar el certificado de IRPF, así como para confirmar su borrador de la declaración del IRPF siempre que sea a devolver.

El siguiente medio del que también se sirve la Administración y opera por dicha vía es el fax, aunque su uso sólo se prevé por parte de los obligados tributarios y en un único supuesto: para la presentación de consultas tributarias escritas. Al respecto, el artículo 66.6 del RD 1065/2007 así lo establece y añade que “en tal caso, en el plazo de 10 días desde su remisión, deberá presentarse la documentación original por los medios señalados en los apartados 1 ó 5 de este artículo. De remitirse la documentación original en dicho plazo, la fecha de presentación será la del fax. Si no se remitiese la documentación en ese plazo, se tendrá por no presentada la consulta y se archivará sin más trámite”.

Finalmente, el cuarto medio que se emplea para dar cumplimiento a los deberes de información y asistencia es la Televisión Digital Terrestre, la cual, además de permitir una mejor recepción de la señal de audio y vídeo, ofrece algunos servicios interactivos a través de la vía telefónica (entre los que se encuentra la posibilidad de navegar por Internet y (hasta hace poco) la de realizar algunos trámites específicos con la AEAT). Así, y aunque la TDT también se utiliza dentro del canal de los medios de comunicación (ya que no deja de ser un mecanismo para difundir las campañas de publicidad), nada impide que pueda actuar como un medio de prestación de los deberes en otras vías diferentes, y es importante destacar esta pluralidad porque, además de la vía telefónica, también puede operar, como se ha apuntado, como medio en la de Internet.

De todos modos, debe recalcarse que, para que se pueda disfrutar de dichos servicios adicionales, se debe disponer de un receptor interactivo (es decir, un descodificador capaz de ejecutar aplicaciones MHP – *Multimedia Home Platform*-), al cual se debe añadir un canal de retorno por vía telefónica (mediante su conexión a una roseta de teléfono) o mediante la Red (a través de la conexión de Internet mediante un cable Ethernet). Así, en ambos casos, se permitirá tanto la realización de los mencionados trámites específicos con la Administración tributaria (aunque ahora mismo se encuentran suspendidos) como la navegación por Internet, lo que posibilitará el acceso a los diferentes portales virtuales de las Administraciones tributarias para obtener las

informaciones y los servicios de asistencia que se encuentren disponibles (siempre y cuando no exijan la utilización de un certificado de usuario).

Sin embargo, las concretas manifestaciones de los deberes que deben destacarse realmente en este punto son las que la Agencia ofrecía específicamente a través de la TDT, las cuales se concretaban en la solicitud de los datos fiscales, el requerimiento del borrador de la declaración de Renta, su confirmación en caso de que fuera a devolver o de importe cero, la posibilidad de pedir cita previa para acudir a las oficinas de la Administración (ya fuera para modificar el borrador de la declaración de renta o para la confección personalizada de la mencionada declaración) y la búsqueda de la referencia catastral de un inmueble.

No obstante, como se apuntaba, la posibilidad de realizar dichos trámites se encuentra actualmente suspendida, y es que, debido a que el precio de los receptores interactivos es mucho más elevado que el de los normales, su utilización aún está muy poco generalizada (de hecho se calcula que únicamente el 5% de los descodificadores españoles es de este carácter)⁶¹¹. Por ello, la respuesta ciudadana ante los primeros intentos de implementación ha sido realmente muy baja, de modo que dicho sistema únicamente se mantuvo activo durante la campaña de renta del año 2006. Sin embargo, la Agencia no descarta volver a implementar su uso en un futuro próximo, pero resta la espera de que se generalice la obtención de los receptores necesarios o de que cambie el sistema tecnológico.

De todos modos, debe puntualizarse que la posibilidad que se ha dado de baja ha sido la que ofrecía la AEAT acerca de realizar dichos trámites específicos, pues la utilización de la TDT como medio difusor de las campañas publicitarias o como dispositivo para acceder a las actuaciones que se prestan a través de Internet y que no exigen un certificado de usuario sigue estando operativa.

5.4.3. La vía de Internet

Finalmente, la última de las vías electrónicas a través de las que tiene lugar la prestación de los deberes de información y asistencia es la que constituye Internet, la cual se concreta principalmente (aunque no exclusivamente) en el acceso a las informaciones y servicios que se ofrecen en los portales virtuales de las diferentes Administraciones tributarias. Sin embargo, antes de entrar en su análisis, debe puntualizarse que, a pesar de que en algunos casos la conexión a Internet se pueda llevar a cabo mediante la vía telefónica, también se puede realizar a través de cables de Ethernet, lo que justifica el trato de la Red como una vía independiente. Asimismo, esta vía goza de la entidad suficiente para que sea considerada como tal, puesto que, igual que los otros canales, permite la utilización de diferentes medios o dispositivos.

En relación con las actuaciones de información y asistencia que actualmente se ofrecen a través de los portales virtuales de las diferentes Administraciones tributarias (especialmente mediante el de la AEAT) se dividen, a grandes rasgos, en dos grupos diferenciados: las que precisan de la obtención de un certificado de usuario (por lo que sólo se pueden realizar a través de un ordenador) y las que no (cuyo acceso puede

⁶¹¹ Así lo manifestó el Director del Departamento de Informática de la Agencia, don Ignacio Miguel González García, durante la rueda de prensa de la Campaña de renta 2007 al hacer pública la baja de dicho servicio.

llevarse a cabo mediante cualquier dispositivo que permita la conexión a Internet: ordenadores, la TDT, algunas terminales de telefonía móvil, etc.). No obstante, debe destacarse que también existe una actuación disponible en la web de la AEAT que, a pesar de no exigir ningún tipo de certificación, únicamente se puede materializar a través de los ordenadores, y es que, como se ha visto, la prestación de la denominada “colaboración web” que ofrece el Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria requiere que el personal de la Agencia pueda visualizar e incluso compartir las aplicaciones, carpetas y archivos que tengan abiertos los obligados tributarios.

Realizadas dichas consideraciones, procede entrar a enumerar las diferentes actuaciones que se ofrecen a través de los portales virtuales de las diferentes Administraciones tributarias y que exigen la obtención de un certificado de usuario, las cuales, como se ha visto, pertenecen tanto al deber de información como al de asistencia. Así, se encuentra la presentación de consultas tributarias escritas, la solicitud de certificados tributarios y, evidentemente, la realización de los trámites y procedimientos electrónicos, si bien la normativa también prevé que pueda extenderse (aunque aún no se ha hecho operativo) al suministro del texto íntegro de consultas o resoluciones a petición de los interesados, a la presentación de solicitudes de información tributaria y a la solicitud de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles (artículos 87.3 de la LGT y 63.2 y 69.5 del RD 1065/2007).

En relación con las diferentes actuaciones disponibles online sin necesidad de certificado de usuario, se encuentran las diferentes publicaciones, el acceso al programa INFORMA, la obtención de guías, folletos informativos y manuales prácticos, las campañas de publicidad, las actuaciones de información catastral, las solicitudes de cita previa, del envío de datos fiscales y del borrador de la declaración, la posibilidad de modificar o confirmar este último, la consulta de modelos y formularios de declaración y el acceso a los diferentes programas de ayuda, así como la obtención de otras informaciones que pudieran resultar vinculadas con el objeto de ambos deberes.

Finalmente, téngase en cuenta que, además de dichas actuaciones, existen dos supuestos más (uno de información y uno de asistencia) que también se prestan mediante la utilización de Internet pero con independencia de los portales virtuales administrativos, los cuales son el servicio de comunicación de las novedades publicadas en la web de la Agencia Tributaria a través del correo electrónico y, como se apuntaba, la actuación del Centro de Atención Informática Tributaria.

5.5. Los diferentes soportes de la información y la asistencia

Para cerrar este análisis de las vías de prestación de los deberes de información y asistencia, procede dedicar un último punto a valorar los diferentes soportes en los que puede encontrarse su contenido, el cual podrá ser oral, escrito (ya sea digital o en papel) o audiovisual.

En relación con el soporte oral, las vías que lo ofrecen son la presencial (como ocurre en el suministro de información en las dependencias de la Administración tributaria) y la electrónica, dentro de la cual podrá tener lugar en la vía de los medios de comunicación electrónicos (como pasa en las campañas publicitarias divulgadas mediante la radio), en la vía telefónica (como ocurre en los servicios prestados por el CAT) e incluso en la de

Internet (como es el caso del servicio de colaboración web que ofrece el CATIT mediante un chat de voz).

Son muchas las ventajas que ofrece esta modalidad de comunicación (como la inmediatez, la agilidad, la ausencia de necesidad presencial, la comodidad, etc.), aunque también es cierto que plantea serias dificultades a la hora de probar la existencia de una actuación concreta y de su contenido y que entraña un mayor riesgo de error⁶¹². En este sentido, el tiempo de respuesta en las actuaciones que lo utilizan es mucho más reducido que en los casos donde la Agencia actúa por escrito, lo cual, teniendo en cuenta la complejidad de la materia y la formación mínima de la mayor parte del personal de la Agencia a cargo de los servicios aquí estudiados (agravándose en el caso del personal externo contratado), aumenta las posibilidades de realizar actuaciones erróneas o incompletas. Asimismo, y con base en los mismos motivos, es evidente que la información suministrada por escrito será mucho más clara y permitirá su conservación y reutilización por parte de los obligados y de la propia Administración, aunque todo ello no ha impedido que gran parte de las labores de información y asistencia lo admitan como soporte y que se siga utilizando con pleno rendimiento⁶¹³.

Por su parte, el soporte escrito podrá tener lugar en todas las vías señaladas, si bien sólo podrá constar en papel en la vía postal, en la de las publicaciones escritas y en aquellas actuaciones presenciales en las que así se solicite y únicamente tendrá carácter digital en la vía de los medios de comunicación electrónicos, en telefónica y en la de Internet. Así, la única vía que permitirá la utilización de cualquiera de estos soportes para la prestación de información y asistencia será la presencial, y es que como se ha visto, se encuentran actuaciones tanto prestadas de forma oral (como los supuestos de información verbal de las dependencias de la AEAT) como escritas (ya sean en soporte papel -como pueden ser los modelos y formularios suministrados- o digital -piénsese, por ejemplo, en los programas de ayuda-).

Las ventajas que presenta el soporte escrito respecto al oral son precisamente la paliación de los problemas que se señalaban en relación con este último, es decir, que, además de que permitir la prueba de la existencia de las actuaciones de información y asistencia y de su contenido, posibilita una información más clara, susceptible de conservarse y con un menor margen de error. Asimismo, y en relación con las ventajas que presenta el soporte digital frente al papel, es evidente que el primero permite una mejor gestión de la información, una agilización de los trámites y la posibilidad de reutilizar su contenido, del mismo modo que su transmisión resulta mucho más cómoda e inmediata y asegura y facilita una mejor conservación.

⁶¹² Por lo que respecta a los problemas de prueba, téngase en cuenta que la demostración de la existencia de las diferentes actuaciones y de su contenido resulta crucial en relación con los efectos que puede desplegar la prestación del deber, ya sea a la hora de exonerar de responsabilidad a los obligados tributarios que hayan actuado confiando en la misma o para exigir la responsabilidad patrimonial administrativa en caso de que se hayan producido daños o perjuicios indemnizables. Para un mayor estudio de ambos casos con especial referencia a dicha problemática, véase *infra* el apartado 7. *Los efectos en caso de cumplimiento incorrecto de los deberes de información y asistencia* de la presente parte.

⁶¹³ Entre otros datos, así lo demuestra el número de llamadas recibidas por el CAT a través de las que se suministra información tributaria sobre no residentes, el cual pasó de ser de 12.726 en el año 2006 a 14.726 el año 2007. (Datos contenidos en la Memoria de la Agencia Tributaria del año 2007). Asimismo, como se ha visto, las actuaciones realizadas por teléfono por parte del CATIT superan, con creces, las que realiza a través de la respuesta de correos electrónicos o de la colaboración web.

Finalmente, la información prestada de forma audiovisual únicamente tendrá lugar en la vía de los medios de comunicación electrónicos (concretamente, en el caso de las campañas publicitarias difundidas a través de la televisión) y en la vía electrónica (aunque sólo en la prestación de la colaboración web a cargo del CATIT mediante un chat de voz), pues sus características específicas hacen que se encuentre reducida a muy pocos supuestos. Sin embargo, en el primer caso, la potencialidad de la que goza dicho formato en aras a captar la atención de los destinatarios hace que sea el más idóneo para difundir las campañas publicitarias, mientras que en el segundo, la posibilidad que ofrece de guiar a los obligados tributarios en sus actuaciones electrónicas siguiendo e incluso compartiendo cada uno de sus pasos convierte al mencionado servicio en uno de los instrumentos más completos. De todos modos, la dificultad para probar el contenido de estas últimas labores (no tanto su existencia porque exigen el requerimiento previo) también aparece aquí.

6. Los efectos de los deberes de información y asistencia en caso de cumplimiento correcto

Una vez analizados los aspectos más formales de los deberes de información y asistencia, procede empezar el estudio de los diferentes efectos jurídicos que pueden desprenderse de los mismos, los cuales variarán en función de si se cumplen (ya sea de forma correcta o incorrecta) o de si se ven incumplidos. Sin embargo, teniendo en cuenta que su prestación está reconocida tanto en forma de derecho como de deber, resulta lógico pensar, ya de entrada, que dichas consecuencias afectarán a todas las partes implicadas, de la misma forma que parece probable que varíen en función de las diversas regulaciones de las actuaciones que conforman los deberes.

Así pues, en primer lugar, se analizarán los efectos que tendrán lugar cuando la Administración tributaria desempeñe sus labores de información y asistencia de forma correcta, donde, además de quedar liberada de cualquier responsabilidad, se satisfará el correspondiente derecho de los obligados tributarios. De este modo, estos últimos se encontrarán en plenas condiciones de cumplir con sus obligaciones, pues podrán adecuar su actuación a las informaciones recibidas y realizarlas a través de los servicios de asistencia.

No obstante, conviene resaltar especialmente el carácter potestativo de esta última consideración, y es que, si bien los obligados podrán discrepar prácticamente en todo caso de las actuaciones percibidas (ya sea actuando de modo diferente al señalado o prescindiendo de los resultados de las prestaciones de asistencia), no ocurrirá lo mismo en relación con la Administración.

6.1. La vinculación de los obligados tributarios en relación con el contenido de las actuaciones de información y asistencia

Como establece el artículo 179.2.d) de la LGT, se exonerará de responsabilidad por infracción tributaria a aquellos obligados tributarios que hayan puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, lo cual, entre otros supuestos, se entenderá siempre que hayan adecuado su actuación a la “interpretación razonable de una norma”. Así, la propia LGT reconoce la posibilidad de que existan varias interpretaciones normativas igualmente válidas, permitiendo que los obligados

tributarios escojan la que consideren más adecuada sin estar vinculados por la elegida por los Tribunales o la Administración.

Consecuentemente, tales consideraciones se predicán también respecto a las interpretaciones manifestadas en las actuaciones de información (piénsese, por ejemplo, en los criterios manifestados en sus contestaciones a consultas tributarias) y en las de asistencia (como podría ser en relación con las normas aplicadas en la elaboración de una autoliquidación)⁶¹⁴, siempre y cuando, claro está, la conducta de los obligados tributarios sea legítima y pueda defenderse en términos de razonabilidad.

De hecho, en un sistema tributario como el nuestro (donde el ordenamiento jurídico es tan ambiguo y complejo y las autoliquidaciones se han convertido en el mecanismo principal de la aplicación de los tributos), el reconocimiento de dicha diversidad de opiniones o interpretaciones era prácticamente una exigencia, y es que el deber de los ciudadanos de interpretar y aplicar la normativa no podía acompañarse de la sanción por mantener opiniones diferentes a las de la Administración.

Sin embargo, bien es cierto que existe una actuación relativa al deber de información cuyo contenido es susceptible de generar la obligación de seguimiento por parte de los obligados tributarios, pues, como se ha visto, artículo 20.2 del Reglamento (CE) nº 450/2008 señala que, durante un período de tres años, los efectos vinculantes de las IAV y las IVO también afectarán a sus solicitantes a partir de la fecha en la que reciban o se considere que hubieran recibido su correspondiente notificación. La justificación de esta excepción se encuentra en el tiempo, los esfuerzos y los costes que puede generar la elaboración de dichas informaciones, de modo que, con el fin de conseguir una buena gestión de los recursos y la máxima eficiencia y eficacia de la actividad de las autoridades aduaneras, se ha querido asegurar su aplicabilidad. De todas formas, más allá de este supuesto, las actuaciones de información y asistencia tendrán exclusivamente carácter explicativo o ilustrativo, y es que, como señala SÁNCHEZ, “ahí donde la ley impone el deber de interpretar, la jurisprudencia reconoce el derecho a discrepar”⁶¹⁵.

No obstante, y aunque la improcedencia de su carácter vinculante respecto a los ciudadanos sea clara, los problemas aparecen a la hora de valorar si la interpretación por la que ha optado un obligado tributario puede ser considerada como “razonable”, ya que se trata de un concepto jurídico indeterminado sobre el que la normativa no ha ofrecido ningún tipo de concreción. Así, como resaltan DELGADO y OLIVER, parece que la inclusión bajo dicho concepto debe “buscarse caso por caso, teniendo en cuenta no sólo

⁶¹⁴ Sin ir más lejos, así lo reconoce expresamente el artículo 77.2 del RD 1065/2007, el cual señala que, una vez ultimado el modelo de autoliquidación, declaración o comunicación de datos elaborado por la Administración, “se entregará para su revisión y para la verificación de la correcta transcripción de los datos y su firma por el obligado, si este lo estima oportuno”.

⁶¹⁵ SÁNCHEZ AYUSO, I.: *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 333. En el mismo sentido se pronuncia reiterada jurisprudencia, como demuestra la STS de 15 de enero de 1974 (donde el TS señala que, cuando la Administración expone su parecer sobre un tema concreto, se limita a “dar a conocer el criterio que sobre una cuestión tenga en un determinado momento y sin consecuencias jurídicas directas en caso de que el administrado actúe de forma o modo distinto del que la autoridad administrativa estime correcto”) o la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de abril de 1993 (la cual recalca que “formalizada una controversia interpretativa entre Administración tributaria y contribuyente, éste no puede ser sancionado por mantener sus propios criterios y acudir a los medios de defensa y tutela jurídica que el ordenamiento prevé”).

la interpretación manifestada por la propia Administración Tributaria, sino también algunos pronunciamientos jurisprudenciales acaecidos en la materia”⁶¹⁶, si bien es cierto que de la jurisprudencia pueden derivarse algunas consideraciones aceptadas con carácter general. En este sentido, parece que es preciso que la interpretación de los obligados plantee realmente dudas razonables (STS de 20 de noviembre de 1991) y que, a pesar de que pueda conllevar un diferimiento del impuesto, no esconda una ocultación de datos manifiesta (STS de 30 de marzo de 1999), de la misma forma que queda claro que, siempre que la propia Sala de instancia se vea obligada a elevar una cuestión de inconstitucionalidad, deberá admitir la existencia de la razonabilidad (STS de 25 de febrero de 1999)⁶¹⁷.

Asimismo, debe destacarse la definición contemplada en la Instrucción 1/1999, de 16 de julio, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, relativa a la aplicación del procedimiento sancionador por infracciones graves regulado por el RD 1930/1998, de 11 de noviembre, la cual entendió que una interpretación de una norma sería razonable siempre que viniera respaldada por una fundamentación objetiva, sin que a tal efecto fuera suficiente cualquier clase de alegación contraria a la mantenida por la Administración.

Finalmente, y aunque las consideraciones apuntadas no resulten todavía suficientes, es importante realizar una última observación en relación con el artículo 12.3 de la LGT, y es que, tras señalar que “en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las Leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda”, establece que dichas disposiciones “serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda”. Consecuentemente, parece desprenderse que, como parte de los órganos de la misma, los Tribunales Económico-Administrativos se encuentran obligados a sujetarse a tales previsiones, por lo que, de ser así, los obligados tributarios también quedarían vinculados vedándose su derecho a discrepar.

No obstante, cierto es que el artículo 18.2 de la antigua LGT únicamente obligaba a seguir dichas disposiciones a “los órganos de gestión de la Administración pública”, de la misma forma que, de conformidad con el artículo 228.1 de la LGT actual, los mencionados Tribunales deben actuar con “independencia funcional” en el ejercicio de sus competencias. Sin embargo, como señala CALVO, habría que debatir si esta independencia se extiende a la no vinculación por la interpretación del Ministro, teniendo en cuenta, sobre todo, que “ha supuesto una modificación determinada en la nueva ley”⁶¹⁸.

De todos modos, como acertadamente resalta LEISNER en el caso de Alemania, admitir tal posibilidad supondría exigir a los tribunales que otorgasen un mayor peso a la opinión de la Administración que a la de los ciudadanos, cuando es claro que ambas

⁶¹⁶ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 208.

⁶¹⁷ Entre otros, así lo puso de manifiesto RUÍZ GARIJO, M.: *Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Causas eximentes*, Jornadas sobre La Nueva Ley General Tributaria, Universidad Complutense de Madrid, del 22 al 25 de noviembre de 2004.

⁶¹⁸ CALVO ORTEGA, R.: *Ordenamiento tributario*, en “La nueva Ley General Tributaria”, Civitas, Madrid, 2004, pág. 47.

partes se encuentran en sede de igualdad⁶¹⁹. Así pues, como defiende TIPKE, debe darse a la interpretación ciudadana el valor que corresponda a la fuerza de convicción de su contenido, utilizando únicamente la opinión del Ministro como otro de los instrumentos de auxilio (como puede ser la literatura especializada)⁶²⁰. Y es que, como concluyen ANÍBARRO y SESMA, la vinculación de los obligados tributarios a los contenidos administrativos “resulta totalmente indeseable”, sobre todo desde el punto de vista de que la posibilidad de adoptar interpretaciones razonables de las normas también se encuentra reconocida por la propia LGT⁶²¹.

6.2. La vinculación de la Administración tributaria en relación con el contenido de las actuaciones de información y asistencia

A pesar de que la regla general de nuestro ordenamiento jurídico sea la no vinculación de la Administración en relación con sus actuaciones informativas, existen algunos casos excepcionales donde el legislador ha antepuesto las exigencias de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima a las de legalidad e igualdad. Dicha opción también ha sido considerada por la doctrina como la más adecuada, ya que, si bien es cierto que la vinculación administrativa es necesaria para asegurar el principio de seguridad jurídica y la propia eficacia de los deberes aquí estudiados (especialmente en determinados supuestos), resulta difícil de aceptar que la futura actividad de la Administración pueda quedar vinculada por la información suministrada por cualquiera de sus funcionarios. De ser éste el caso, la Administración perdería la facultad de elección entre las diferentes interpretaciones igualmente válidas que la Ley le permite, del mismo modo que, como destaca BARQUERO, se produciría “un mal uso de los recursos públicos, contrario a los principios de eficiencia y economía en la programación del gasto público”⁶²². En este sentido, se cargaría a la Administración de forma injustificada y sin ningún tipo de ponderación con el deber de emitir informaciones vinculantes sobre cualquier materia, lo que comportaría, al mismo tiempo, un aumento totalmente innecesario de demandas de las mismas.

Sin embargo, como pone de manifiesto GALÁN, el fundamento que explica la vinculación en los casos donde se ha previsto expresamente se encuentra en la necesidad de vencer la excesiva falta de seguridad jurídica que, en determinados supuestos, padecen los obligados tributarios (especialmente cuando se encuentran ante una pluralidad de opciones igualmente lícitas por las que puede optar la Administración), donde resulta esencial que puedan conocer de antemano cuál será la conducta administrativa que finalmente se seguirá para tomar las pertinentes decisiones trascendentales (personales o económicas) con plena certidumbre y determinar su actuación. En tales casos, y de forma excepcional, el legislador ha decidido anteponer la obligación de coincidencia entre la información suministrada y la futura actuación realizada (siempre y cuando fuera lícita) a la posible reclamación por los daños que se podrían derivar en caso de no ser así, aunque, como es lógico, la posibilidad de indemnizar los perjuicios causados procederá igualmente si la Administración no respeta su vinculación⁶²³.

⁶¹⁹ LEISNER, W.: *Verwaltungsvorshriften als “Nebengesetze” im Steuerrecht*, 1982, págs. 35 y ss.

⁶²⁰ TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung*, vol. III, Otto Schmidt, Colonia, 1993, págs. 1170 y 1171.

⁶²¹ ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *La potestad sancionadora*, cit., pág. 811.

⁶²² BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La Información Administrativa a los Contribuyentes*, cit., págs. 98 y 99.

⁶²³ GALÁN GALÁN, A.: *La comunicación pública*, cit., págs. 98 y 99.

Así pues, queda claro que, en el ámbito de la información y la asistencia, opera la no vinculación administrativa con carácter general, aunque puede imponerse la obligación de seguimiento de forma excepcional para garantizar la eficacia de algunas actuaciones. No obstante, considerando que las labores de asistencia básicamente se concretan en el ofrecimiento de recursos o servicios, parece que el fundamento de dicho carácter vinculante sólo podrá operar en las actuaciones de información (concretamente en las que se transmitan criterios administrativos), aunque es importante realizar una breve observación sobre un caso concreto de asistencia que ha dado lugar a una amplia discusión al respecto: la confección de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones de datos por parte de la Administración.

Como pone de manifiesto RAMALLO, el conflicto se plantea en tales casos cuando el obligado tributario no aporta todos los datos necesarios para la realización de dicha actuación pero éstos se encuentran en poder de la Administración actuante, pues, con base en los artículos 35.f) de la LRJPAC y 17 de la LDGC (actualmente el artículo 34.1.h) de la LGT), debería ser ésta quien los pusiera de manifiesto. Consecuentemente, la elaboración de la correspondiente declaración o autoliquidación “no sólo cerraría el paso a la responsabilidad por infracción sino que debería impedir futuras actuaciones de la Administración a partir de los datos que ya poseía cuando cumplió su deber de asistencia”⁶²⁴, si bien, como acertadamente objeta BARQUERO, esto implicaría un adelantamiento de la fase de gestión de los tributos y nuestra normativa parece ser clara a la hora de configurar la gestión de los tributos y la prestación de información y asistencia de forma independiente y separada (tal y como demuestra, por ejemplo, el artículo 83.1 de la LGT). Asimismo, como añade, aunque es cierto que la Administración no puede requerir al contribuyente documentos que ya obren en su poder, no está claro en absoluto que la asistencia que presta en la realización de declaraciones tenga que llevarse a cabo necesariamente sobre la base de los datos que posee, sino que “más bien parece que es el ciudadano el que aporta los datos, limitándose la Administración a asistirle”⁶²⁵.

Ciertamente, y con el fin de acabar con la mencionada polémica, así lo ha dejado claro el RD 1065/2007, y es que, como señala su artículo 77.2, dichas actuaciones de asistencia consistirán simplemente “en la transcripción de los datos aportados por el solicitante y en la realización de los cálculos correspondientes”. De la misma forma, para aportar una mayor certeza, ha trasladado cualquier tipo de responsabilidad al obligado tributario señalando que “ultimado el modelo se entregará para su revisión y para la verificación de la correcta transcripción de los datos y su firma por el obligado, si éste lo estima oportuno”, lo mismo que ha previsto en relación con la confección administrativa de los borradores de declaración.

En tales casos, y a pesar de que los datos que se utilizan sí que son los que obran en poder de la Administración, el apartado 3 del mismo artículo 77 se ha encargado de puntualizar que los importes y las calificaciones contenidos en los mismos serán “los

⁶²⁴ RAMALLO MASSANET, J: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 44.

⁶²⁵ No obstante, BARQUERO también señala que la tesis sostenida por RAMALLO ofrecería, sin duda, mayores garantías al particular y no perjudicaría las posibilidades de control de la Hacienda pública, del mismo modo que permitiría una mayor eficiencia en la asignación de recursos desde el punto de vista que conseguiría evitar duplicidades en el trabajo administrativo. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La Información Administrativa a los Contribuyentes*, cit., págs. 172 y 173).

suministrados por el propio obligado o por un tercero que deba suministrar información con trascendencia tributaria”, de forma que, como concluye finalmente el apartado 4, “los datos, importes o calificaciones contenidos en las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos confeccionados por la Administración o en los borradores que hayan sido comunicados al obligado tributario no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad”.

Así pues, queda claro que la actividad de asistencia no implicará en ningún tipo de comprobación administrativa, sino que, como señala CALVO, “se trata de una labor de carácter puramente instrumental que no comporta la adopción de decisión alguna por parte de la Administración respecto de la clasificación jurídico-tributaria de los hechos”⁶²⁶. Por ello, como ya se apuntaba, la vinculación únicamente podrá predicarse de las actuaciones de información.

Del análisis de la normativa, el primer supuesto del deber de información en el que se prevé el carácter vinculante de su contenido se contempla en el artículo 89.1 de la LGT, el cual señala que todos los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán actuar conforme el contenido de las contestaciones a las consultas tributarias escritas en su relación con el consultante. De igual forma, además de acabar con el reconocimiento excepcional de estos efectos que hacía la antigua LGT⁶²⁷, el tercer párrafo del mismo artículo ha hecho extensiva la vinculación a todos los obligados tributarios, y es que ha previsto inéditamente la misma obligación de seguimiento para los mismos órganos y entidades en relación con cualquier ciudadano “siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”. De todos modos, como señalan ANÍBARRO y SESMA, esta identidad no debe concebirse en un sentido literal del término, sino que debe entenderse “en lo esencial de las situaciones y de su sustancia, aunque los detalles varíen de uno en otro”⁶²⁸.

Sin embargo, lo que la nueva LGT ha mantenido son los supuestos en los que la vinculación dejará de tener efectos, pues señala que únicamente operará si no se ha modificado la legislación o la jurisprudencia aplicable, si no se han alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos y siempre y cuando la presentación de la consulta se hubiese formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias a las que se refiera. De todos modos, el segundo apartado del mismo artículo 89 ha añadido que la Administración tributaria también quedará exenta cuando las consultas planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación que se hubiera iniciado con anterioridad a su presentación.

⁶²⁶ CALVO VÉRGUEZ, J.: *El contenido de las actuaciones de asistencia a los obligados tributarios: algunas consideraciones*, cit., pág. 46.

⁶²⁷ En este sentido, el artículo 107.2 de la LGT de 1963 establecía que “salvo en los supuestos previstos en los apartados 4 y 5 de este artículo, la contestación no tendrá efectos vinculantes para la Administración tributaria”, aunque contemplaba la exoneración de responsabilidad de aquellos obligados tributarios que hubieran actuado conforme a la misma “siempre que la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos descritos en las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo”.

⁶²⁸ ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *La potestad sancionadora*, cit., pág. 812.

La segunda de las actuaciones de información en la que se ha previsto el carácter vinculante de su contenido ha sido el suministro de información relativa al valor fiscal de los bienes inmuebles, y es que, como señala el artículo 90.2 de la LGT, “tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria”.

Asimismo, se han establecido estos efectos en relación con los acuerdos previos de valoración, donde el artículo 91.5 de la LGT apunta que, en tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria estará obligada a aplicar los valores expresados en los acuerdos previos de valoración que hubiera dictado. Sin embargo, igual que en el caso anterior, la LGT también limita temporalmente esta obligación, señalando que “dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto”.

El siguiente supuesto que se observa se encuentra en el ámbito aduanero, donde, el artículo 20 del Reglamento (CE) nº 450/2008, del Parlamento europeo y del Consejo, de 23 de abril, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado) contempla el carácter vinculante de la información arancelaria relacionada con la clasificación de mercancías en la nomenclatura específica que prevé el Código Aduanero Común de la Unión Europea y de la información arancelaria en materia de origen (relativa concretamente al origen preferencial o no preferencial de mercancías específicas destinadas a la importación o la exportación). Sin embargo, concreta que los efectos vinculantes de la IAV o IVO únicamente afectarán a las autoridades aduaneras frente al titular de la solicitud en lo relativo a la clasificación arancelaria o a la determinación del origen de una mercancía, del mismo modo que sólo se desplegarán en relación con las mercancías que se utilicen para las formalidades aduaneras que se realicen con posterioridad a la fecha en la que se haya emitido la mencionada información.

De todos modos, téngase en cuenta que la vinculación se predicará tanto en relación con las autoridades aduaneras del Estado miembro que haya facilitado la información como respecto al resto de autoridades de todos los Estados miembros, aunque, para que así sea, el titular tendrá que demostrar que la mercancía declarada guarda plena coincidencia con la descrita en la IAV o en la IVO y probar, en este último supuesto, que las circunstancias que determinan la adquisición del origen son iguales. De todos modos, también en este caso se limita la validez de dichos efectos a un período de tres años, contados a partir de la fecha de emisión de la correspondiente información.

Finalmente, deben destacarse los informes vinculantes del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio relativos al cumplimiento de requisitos técnicos y científicos exigidos por la normativa del Impuesto de Sociedades, los cuales, a pesar de no provenir de la Administración tributaria, son de obligado seguimiento para la misma. Así, y de conformidad con el artículo 35.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tendrán carácter vinculante a la hora de clasificar una actividad de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica para la aplicación de las

oportunas deducciones, así como a la hora de justificar tales actividades en el seno de una consulta tributaria o a los efectos de celebrar un acuerdo previo de valoración.

De todos modos, como añaden los apartados 1 y 2 del artículo 9 del RD 1432/2003, de 21 de noviembre, en los casos de aplicación de las mencionadas deducciones, el carácter vinculante de la mencionada información no impedirá que los órganos competentes de la Administración tributaria puedan inspeccionar y controlar la debida documentación y la corrección normativa del importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en tales actividades, así como condicionar la deducción que corresponda con base al importe indicado a que se liquide realmente. De igual forma, podrán supeditar la deducción a la necesaria identidad entre las cuantías presupuestadas que el informe considere asociadas a las actividades de I+D+i y las cuantías efectivamente cargadas o facturadas al proyecto, practicándose, en su caso, los ajustes correspondientes en la base de deducción.

Por último, y aunque su carácter vinculante no se encuentre expresamente establecido por la normativa, debe plantearse su procedencia en relación con el contenido de dos supuestos concretos: los suministros o publicaciones de resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y las publicaciones de los textos actualizados de las leyes y reales decretos estatales y de las relaciones de las disposiciones que hayan sufrido variaciones.

Por lo que respecta al primer caso, el artículo 239.7 de la LGT señala que “la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y al resto de la Administración tributaria”, por lo que es lógico pensar que, en las actuaciones que se informe de dicha doctrina y de su carácter reiterado, procederá la obligación administrativa de seguimiento.

Por su parte, la procedencia de la vinculación administrativa en el caso de las publicaciones mencionadas ha generado una mayor polémica, y es que no todos los autores coinciden a la hora de valorar si se debería aceptar. Así, por ejemplo, FERNÁNDEZ entiende que su elaboración constituye un supuesto particular de la facultad del Ministro de Hacienda a la hora de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las Leyes y demás normas en materia tributaria reconocida en el artículo 12.3 de la LGT (ya que, al recoger derogaciones, vigencias, modificaciones, etc., se están realizando interpretaciones sobre el derecho positivo vigente), por lo que constituyen una manifestación de los criterios interpretativos de la Administración acerca de las normas vigentes respecto de una determinada institución tributaria y, por consiguiente, conllevan la obligación administrativa de seguimiento⁶²⁹. Sin embargo, como acertadamente destaca BARQUERO, “razones de carácter práctico hacen innecesario abordar tal cuestión”, pues no es el Ministro sino el Secretario General Técnico el que en la práctica elabora tal publicación y, por tanto, “es obvio que dichos textos no incorporan disposición interpretativa alguna con pretensiones de imponerse a la organización, función que en modo alguno corresponde a aquel órgano”. Así pues,

⁶²⁹ FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, cit., págs. 57 y ss.

“queda sin fundamento la posibilidad de afirmar el sometimiento, siquiera en el ámbito interno, de los órganos de gestión”⁶³⁰.

Así pues, una vez vistas las únicas actuaciones de los deberes de información y asistencia susceptibles de comportar efectos vinculantes para la Administración, puede observarse, como ya se apuntaba, que dichas consecuencias sólo operan en algunos supuestos de información.

Finalmente, no puede cerrarse este punto sin antes resaltar la importancia de no confundir estos efectos vinculantes con la obligación de exonerar de responsabilidad por infracción tributaria a los obligados que actúen conforme el contenido de una actuación de información o asistencia, ya que, a pesar de que también se vincule el comportamiento administrativo en cierto sentido, el deber de exoneración no obliga a la Administración a actuar de un determinado modo de entre los varios que le permite la normativa.

Por último, debe destacarse que, a pesar de que la vinculación se contemple únicamente con carácter excepcional, el resto de informaciones que componen los deberes aquí estudiados también determinan, en cierto modo, la futura actuación administrativa, y es que, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica y, en aquellos casos en los que se actúe de forma más gravosa, con el artículo 54.1.a) de la LRJPAC, la Administración debe motivar adecuadamente la separación del criterio manifestado y el que ha seguido en último lugar. Así, como pone de manifiesto BARQUERO, “la seguridad jurídica y, en su seno, la protección de la confianza, pueden ceder ante otro tipo de exigencias constitucionales, pero esa cesión debe ser proporcionada, no debe ir más allá de lo que exige la protección de estas otras exigencias, ni puede ser tan absoluta e incondicionada como para vaciarlas de contenido. Y eso es lo que sucedería si se entiende habilitada la Administración para alterar el criterio previamente manifestado de manera absolutamente libre, lo que en modo alguno puede verse como exigencia del principio de legalidad o del de igualdad”⁶³¹.

7. Los efectos en caso de cumplimiento incorrecto de los deberes de información y asistencia

Los siguientes efectos de los deberes de información y asistencia que deben valorarse son los que tendrán lugar en el caso de que la Administración los cumpla de forma incorrecta, los cuales se concretan principalmente en la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria a los obligados tributarios que hayan actuado conforme a su contenido y la exigencia de la oportuna responsabilidad patrimonial administrativa por los daños y perjuicios que se hayan podido causar. Así pues, los efectos que derivan del cumplimiento incorrecto de los deberes aquí estudiados se predicen, una vez más, tanto para los administrados como para la propia Administración.

⁶³⁰ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., págs. 143 y 144.

⁶³¹ *Ibidem*, cit., págs. 100 y 101.

7.1. La exención de responsabilidad por infracción tributaria derivada de los deberes de información y asistencia tributarios

Como ya se ha puesto de manifiesto, el artículo 179.2 de la LGT contempla una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas por las leyes como infracciones tributarias no darán lugar a la correspondiente exigencia de responsabilidad por no contener el mínimo de culpabilidad necesario para que proceda una sanción, entre los cuales, que varían sustancialmente de naturaleza, se encuentran dos situaciones derivadas de una mala prestación de los deberes de información y asistencia. Sin embargo, como apunta RAMALLO, debe remarcar que únicamente procederá la mencionada exención a causa de un cumplimiento incorrecto de los deberes citados, por lo que nunca derivará “del incumplimiento por parte de la Administración de los deberes que la Ley le impone”⁶³².

En relación con el primer supuesto, el artículo 179.2.d) contempla que los obligados tributarios no responderán cuando hayan puesto “la diligencia necesaria” en el cumplimiento de sus obligaciones; lo que se entenderá, entre otros supuestos, cuando “hayan ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas” o “en la contestación a una consulta formulada por otro obligado” (siempre que, en este último caso, entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta, exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados). Por su parte, el segundo supuesto se prevé en el punto e), donde se señala que tampoco se podrá reclamar la oportuna responsabilidad cuando las acciones u omisiones tipificadas como sanciones “sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

Sin embargo, debe destacarse que la LGT no ha sido pionera en este sentido, sino que la exoneración de sanciones a causa de algunas labores de información y asistencia ya se encontraba regulada en algunas leyes anteriores. En este sentido, el primer antecedente implícito apareció en el artículo 77.4.d) de la antigua LGT, donde se estableció que, cuando los obligados tributarios hubieran puesto “la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios”, procedería la eximente de responsabilidad por infracción tributaria. No obstante, a diferencia de la LGT de 2003, únicamente se concretó que, “entre otros”, operaría dicho supuesto cuando el contribuyente hubiera presentado una declaración veraz y completa y hubiera practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una “interpretación razonable de la norma”, si bien es cierto que, igual que en el caso actual, se reguló con carácter abierto.

De todos modos, éstas no fueron las únicas previsiones de la LGT de 1963 al respecto, sino que también reconoció las primeras exoneraciones específicamente derivadas de un supuesto de información o asistencia. Así, y a pesar de ubicarse dentro de la regulación del procedimiento de gestión, el artículo 107.2 señaló que “el obligado tributario que, tras haber recibido contestación a su consulta, hubiese cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la misma, no incurrirá en responsabilidad, sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes, siempre que la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro

⁶³² RAMALLO MASSANET, J.: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 47.

del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos”.

Posteriormente, el artículo 5.2 de la LDGC extendió este último supuesto concretando que “en los términos establecidos por las leyes, quedarán exentos de responsabilidad por infracción tributaria los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas”, aunque, aparte de situarse dentro del Capítulo dedicado a la información y la asistencia, sólo contempló dicha posibilidad en relación con algunas de las actuaciones que enumeraba como parte de los deberes (ya que dejó fuera a los acuerdos previos de valoración). Además, a pesar de que las consecuencias exoneradoras que preveía eran directas (dado que no precisaban de la aprobación de ninguna norma posterior para surgir efecto), la remisión de su procedencia a “los términos establecidos en otras leyes” las vaciaba en gran medida de contenido, y es que, a diferencia del artículo 25.5 de la misma (donde se estableció la exoneración por haber seguido los criterios manifestados por la Administración tributaria en la información sobre valoraciones de inmuebles –aunque todavía no se incluía en el ámbito de los deberes-), parecía derivarse que la eximente únicamente tendría lugar cuando las leyes así lo previeran. Consecuentemente, dicha remisión carecía totalmente de sentido, pues, aparte de que la exoneración de responsabilidad forma parte del Derecho tributario general (por lo que no varía en función de cada tributo), iba claramente en contra de la propia finalidad de la Ley (la de dotar a los derechos y deberes reconocidos de una mayor eficacia).

Con base en dichos antecedentes, y consciente de las principales críticas reprochadas, la LGT de 2003 incluyó finalmente las previsiones al respecto dentro del Capítulo I del Título IV dedicado a los “Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”, del mismo modo que extendió su ámbito material. Así, dejó de supeditar la procedencia de la debida diligencia a la prestación de una declaración veraz y completa y acabó con la remisión a otras leyes para determinar la procedencia de la exoneración, reconociéndola, asimismo, como consecuencia de deficiencias técnicas de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración y en el caso de haber seguido los criterios manifestados en las contestaciones a consultas tributarias presentadas por otros obligados (siempre y cuando las circunstancias del obligado y las mencionadas en la contestación a la consulta fueran sustancialmente iguales y a no ser que los mencionados criterios se hubieran modificado con posterioridad)⁶³³.

De todos modos, el principal problema que planteaba la regulación de la exoneración de responsabilidad en la esfera de los deberes aquí estudiados todavía sigue presente, y es que aún no se ha previsto si sólo serán las actuaciones de información y asistencia expresamente contempladas las que podrán dar lugar a su procedencia. Asimismo, y a diferencia de la antigua LGT, la normativa actual no determina el alcance de dicha eximente, por lo que, además de concretar su ámbito objetivo, debe analizarse si únicamente exonera de la imposición de sanciones o si también abarca la exigibilidad de otros conceptos que, como los intereses de demora o los recargos, se pudieran generar.

⁶³³ En relación con este último reconocimiento, GALÁN remarca su importancia alegando que era una exigencia ineludible para el respeto del principio constitucional de igualdad, y es que “el hecho de que la Administración tributaria proporcione un trato diferenciado a contribuyentes en igual situación, constituye una clara vulneración”. (GALÁN GALÁN, A.: *La comunicación pública*, cit., pág. 101).

Sin embargo, antes de entrar a valorar tales cuestiones, conviene hacer una breve puntualización sobre el concepto de “exoneración de responsabilidad” que utiliza la LGT, y es que los supuestos que contempla su artículo 179.2 no constituyen auténticas causas de exención de punibilidad, sino situaciones en las que, dada la inexistencia de elemento intencional, no ha existido ninguna infracción⁶³⁴. En este sentido, como señalan DELGADO y OLIVER, no hay ninguna duda de que “es consustancial al concepto de infracción tributaria el elemento de culpabilidad, pues, como indica la STC 76/1990, de 26 de abril, en nuestro ordenamiento punitivo tributario no es admisible la responsabilidad objetiva o por causa de otro, en cuanto que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados”⁶³⁵. Consecuentemente, resulta evidente que, si no existe dolo o negligencia, no podrá derivarse ningún tipo de responsabilidad, lo cual ocurre claramente en todos los casos contemplados por el artículo 179.2 (cuando haya concurrido fuerza mayor, cuando se haya puesto toda la diligencia necesaria, cuando no se haya participado en decisiones colectivas o se haya salvado el voto, cuando haya habido deficiencias técnicas de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración y cuando los sujetos que actúen carezcan de capacidad de obrar -pues, al tratarse de sujetos inimputables, sus actos no son dignos de generar culpa o negligencia ni de obtener censura alguna por parte del derecho-).

Por ello, la mención de estos supuestos por parte de la LGT podría calificarse de innecesaria, ya que, haciendo extensivos los comentarios de RUIZ sobre la incorporación del apartado e) del artículo 179.2, se trata de previsiones completamente lógicas⁶³⁶. No obstante, como señaló la Comisión para el Estudio del Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, cierto es que su reconocimiento concreto cobra sentido en cuanto contribuye a garantizar su efectiva aplicación⁶³⁷.

Finalmente, y por lo que respecta propiamente a los supuestos de información y asistencia, debe añadirse que, aún en el caso de que la responsabilidad del sistema tributario fuera objetiva, tampoco procedería la imposición de sanción alguna a los obligados tributarios que hubieran actuado acorde con el contenido de las mencionadas actuaciones, y es que no cabe duda de que la infracción producida en tales situaciones

⁶³⁴ Entre otros, así lo entienden también ANÍBARRO y SESMA, quienes califican de innecesaria la mención de los supuestos del mencionado artículo ya que “la responsabilidad que en principio dice excluirse ni siquiera habría llegado a existir”. (ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *La potestad sancionadora*, cit., pág. 808).

⁶³⁵ DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 201. En el mismo sentido se pronuncian MARTÍN QUERALT, LOZANO, CASADO y TEJERIZO, quienes señalan que “la culpabilidad se erige en elemento esencial del concepto de infracción y, en consecuencia, si no existe culpabilidad, no existe posibilidad alguna de formular juicio de reproche a quien no es culpable”. (MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 462). De igual modo, la SAN de 20 de julio de 2000 apunta expresamente que “la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza” por lo que “el principio de culpabilidad constituye un elemento esencial en todo ilícito administrativo”.

⁶³⁶ En relación con el artículo 179.2.e) de la LGT, RUIZ apunta que, aun sin dicha previsión, “hubiese sido inadmisibles es que un error informático provocase un incumplimiento sancionable”, por lo que, teniendo en cuenta que “la conducta no es punible ni aun cuando el error sea detectable y comprensible por un contribuyente con conocimientos elementales de informática”, “su inclusión podría haberse obviado”. (RUIZ GARIJO, M.: *Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Causas eximentes*, cit.).

⁶³⁷ *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 70.

sería claramente imputable a la Administración. Así, y partiendo de esta base, procede entrar a delimitar el ámbito objetivo de dicha exoneración en la esfera de los deberes aquí estudiados.

7.1.1. Ámbito objetivo de la exoneración

Como se acaba de ver, el artículo 179.2 de la LGT prevé una serie de supuestos específicos en los que tendrá lugar la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria, los cuales, en relación con la información y la asistencia, se concretan únicamente dos: cuando los obligados tributarios hayan seguido los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en publicaciones, comunicaciones escritas y contestaciones a consultas tributarias y cuando la acción u omisión tipificada como infracción sea imputable a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. No obstante, mientras que este último supuesto se encuentra reconocido como una causa exoneradora autónoma (art.179.2.e)), las actuaciones de información previstas se señalan como algunas de las situaciones en las que operará la aplicación de la diligencia necesaria (art.179.2.d)), lo que lleva al planteamiento de si, bajo la invocación de dicha circunstancia general, pueden incluirse otras actuaciones de información y asistencia no previstas de forma expresa.

En este sentido, el artículo 179.2.d) señala únicamente que, “entre otros supuestos”, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria “cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley”, así como en el caso de que haya ajustado “su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados”. De este modo, la LGT deniega la procedencia de los efectos exoneradores derivados de las actuaciones mencionadas cuando se produzcan por una Administración no competente, de la misma forma que parece rehusarla en el resto de labores de información y asistencia (entre ellas, incluso las contempladas expresamente como tales en el propio artículo 87 -como el suministro de información, la consulta a las bases informatizadas o la facilitación del texto íntegro de resoluciones concretas a petición de los interesados-)⁶³⁸.

Sin embargo, mientras que la exclusión de las actuaciones realizadas por Administraciones incompetentes está prácticamente aceptada (dado que, como señala SÁNCHEZ, es precisamente la existencia de una manifestación expresa del órgano administrativo competente la que configura la “creencia por parte del sujeto de estar

⁶³⁸ Al respecto, téngase en cuenta que, si bien las actuaciones que difunden criterios administrativos son especialmente las de información (aunque las calificaciones que realiza la Administración en las elaboraciones de autoliquidaciones, declaraciones o comunicaciones de datos se podrían incluir), también se puede imputar la producción de un supuesto tipificado como infracción a las labores de asistencia, como podría ocurrir en el caso de que la Administración cometiera algún error al realizar la presentación electrónica de declaraciones a través de los Puntos de Atención Ciudadana o, sin ir más lejos, cuando las deficiencias técnicas se encuentren en el propio sistema de presentación electrónica de las declaraciones y autoliquidaciones.

obrando lícitamente”⁶³⁹, la doctrina no ha ofrecido una respuesta clara a la hora de determinar si los supuestos de información y asistencia no mencionados pueden entenderse o no incluidos, aunque es cierto que los autores que defienden su imposibilidad (basada principalmente en el respeto al tenor literal de la Ley) son una minoría⁶⁴⁰. Así, la opinión doctrinal mayoritaria sostiene que deberá exonerarse de responsabilidad a los obligados tributarios que puedan demostrar la adecuación de su conducta a cualquier actuación de información o asistencia por haber desplegado “la diligencia necesaria”⁶⁴¹, pues parece claro que si han confiado en los criterios manifestados por la propia Administración, se encuentran amparados por una “interpretación razonable de la norma” (el segundo de los supuestos en los que el artículo 179.2.d) señala que se entenderá prestada “la diligencia necesaria”⁶⁴². Además, su negación vulneraría el principio de seguridad jurídica e incluso el de confianza legítima, y es que este último permite que los obligados presuman, sin lugar a dudas, la corrección de la actividad de la Administración⁶⁴³.

Asimismo, en dichos casos, la infracción sería imputable a unas actuaciones que participan exactamente de la misma *ratio* de las que se encuentran expresamente reconocidas, y es que, si bien la Administración también es la causante o inductora del hecho punible, el obligado que ha seguido los criterios manifestados ha obrado sin dolo ni negligencia alguna. Del mismo modo, como se observa de la evolución normativa de la eximente, la importancia del principio de culpabilidad ha ido aumentando a medida que se han ido incrementando los deberes formales de los ciudadanos (y más desde que se han convertido en la base del sistema), por lo que nada debería impedir la aplicación de la correspondiente exoneración cuando no se pueda imputar subjetivamente una acción u omisión tipificada⁶⁴⁴.

⁶³⁹ SÁNCHEZ AYUSO, I.: *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, cit., pág. 258.

⁶⁴⁰ Entre dichos autores, véase FENELLÓS, quien entendía que más allá de los supuestos incluidos en el artículo 5.2 de la LDGC lo único que podía hacer el contribuyente era presentar una queja en los términos previstos en los arts. 15 y ss. del RD 208/1996. (FENELLÓS PUIGSERVER, V.: *El Estatuto del Contribuyente. (Comentarios a la Ley1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, cit., pág. 73).

⁶⁴¹ Entre otros, así se pronuncian DEL PASO BENGOA, J. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: *Derechos y garantías del contribuyente. (Comentarios a la Ley1/1998)*, cit., pág. 96.

⁶⁴² Sin embargo, en opinión de ANÍBARRO, más que un supuesto de interpretación razonable de la norma en *strictu sensu* (ya que la interpretación de la Administración podrá ser o no razonable), sería un caso donde el comportamiento del administrado, regido por la buena fe, habría sido del todo razonable, aunque, como tal, sería igualmente excluyente de toda culpabilidad. (ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, cit., págs. 69 y ss.).

⁶⁴³ Al respecto, así lo entiende que la STS de 1 de febrero de 1990 al señalar que el principio de confianza legítima debe ser aplicado cuando el particular basa su actuación “en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legítima actuación administrativa”; del mismo modo que lo defiende SÁNCHEZ al apuntar que, ni en el caso de que los ciudadanos estuvieran subjetivamente en condiciones de conocer mejor el derecho que el personal de la Administración, les sería exigible que prestaran una mayor diligencia en el estudio de la legislación fiscal que los propios poderes públicos. (SÁNCHEZ AYUSO, I.: *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 258).

⁶⁴⁴ Una clara muestra de la evolución del principio de culpabilidad es el hecho de que las eximentes hayan dejado de contemplarse de forma restrictiva para configurarse de forma abierta (piénsese, por ejemplo, en el artículo 179.2.d) de la LGT al señalar que la diligencia necesaria se entenderá “entre otros supuestos”), por lo que, al ir el principio de culpabilidad por delante, los tribunales pueden admitir causas excluyentes no reconocidas por la LGT. En la misma línea se pronuncia SIMÓN, quien reconoce “el carácter meramente ejemplificativo de los supuestos de exclusión de responsabilidad previstos en el art.

Por todo ello, y por la propia eficacia de los deberes aquí estudiados, los supuestos de exoneración de responsabilidad deberían operar en todos los casos donde los obligados tributarios ajustaran su conducta al contenido de cualquier actuación de información o asistencia, y es que, como apunta RAMALLO, “circunscribir la exención de responsabilidad exclusivamente a los instrumentos de información y asesoramiento jurídicamente formalizados (...) no deja de constituir un retroceso en los derechos y garantías de los contribuyentes”⁶⁴⁵.

Sin embargo, igual que en las contestaciones a las consultas tributarias escritas, es evidente que la exoneración derivada de las publicaciones o suministros de resoluciones de los TEA sólo debería aplicarse si existiera una igualdad sustancial entre los supuestos contenidos y los del obligado en particular, pues es en esta similitud donde ambas exenciones encuentran el sentido de su procedencia. No obstante, en el resto de labores informativas o asistenciales, los efectos exoneradores deberían operar sin otra restricción que la de haber actuado conforme a su contenido, incluso en los casos donde los obligados tributarios hubieran confiado en las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o de borradores de declaraciones elaboradas por la Agencia. Así, y aunque el artículo 77.2 del RD 1065/2007 les haga expresamente responsables de su corrección, nada impide que se les exima de la oportuna sanción por haber confiado en una actuación previa de la Administración, siempre y cuando, claro está, no se observe dolo o negligencia en su proceder.

De todos modos, llegados a este punto, es importante puntualizar que la estimación de la mencionada exención en ningún caso liberará a los obligados tributarios del cumplimiento de sus deberes fiscales⁶⁴⁶, de la misma forma que debe remarcar que la aplicación de sus efectos nunca se derivará de forma directa. En este sentido, recuérdese que la procedencia de la eximente no sólo requerirá la prueba de la existencia de una actuación previa de la Administración en la que se facilitó una determinada información o asistencia, sino que también exigirá que se demuestre que el comportamiento del obligado tributario fue realmente conforme a su contenido, ya que, como señala RAMALLO, “el sistema no establece derechos y deberes en torno a los instrumentos de información y asistencia, sino que dichos derechos y deberes se reconducen al comportamiento que adopte el contribuyente; comportamiento que, según como sea, dará lugar o no a la exención”⁶⁴⁷.

No obstante, de acuerdo con estas últimas consideraciones, parece que la extensión de la exoneración de responsabilidad a todas las actuaciones que conforman los deberes de información y asistencia no siempre será posible, y es que habrá casos en los que la prestación de una concreta labor y su contenido no se podrán demostrar (piénsese, por ejemplo, en las informaciones suministradas de forma oral). Asimismo, surge la duda de si la exención aquí prevista sólo se derivará respecto de aquellos comportamientos

179.2 LGT”. (SIMÓN ACOSTA, E.: *La potestad sancionadora*, en “La nueva LGT”, Civitas, 2004, pág. 703).

⁶⁴⁵ RAMALLO MASSANET, J: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 44.

⁶⁴⁶ En este sentido, como señala RAMALLO, lo único de lo que exime dicha exoneración es de la imposición de sanciones derivadas de una actuación de información o asistencia, por lo que los obligados tributarios deben seguir cumpliendo con sus deberes en su integridad aunque sea con posterioridad a los plazos inicialmente previstos. (RAMALLO MASSANET, J: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág. 44).

⁶⁴⁷ RAMALLO MASSANET, J: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, cit., pág.47.

vinculados causalmente con la previa actividad de la Administración (es decir, cuando se pruebe que se conoció el criterio seguido a través de un concreto instrumento administrativo y que se actuó conforme a él) o si también abarcará aquellos casos en los que se apliquen criterios coincidentes con los acogidos públicamente por la Administración aunque se desconocieran, ya que, si bien parece justo que estos últimos supuestos se excluyan (dado que el sentido de la exoneración se encuentra en que la actividad administrativa fue la causante de un comportamiento infractor), no parece razonable que los contribuyentes que hayan actuado conforme a un criterio que la propia Administración consideró adecuado deban responder.

Consecuentemente, lo más lógico será que la eximente pueda operar probando únicamente el seguimiento de un criterio administrativo (siendo totalmente irrelevante el cómo o cuándo se conoció), y es que, de no ser así, se introduciría una complejidad excesiva y probablemente innecesaria. En este caso, no sólo se obligaría a los contribuyentes a recabar todos los medios necesarios para poder probar cualquiera de las actuaciones recibidas (cuya exigencia resultaría del todo desproporcionada), sino que, como se apuntaba, también se impediría la extensión de la exención en los casos donde se hubiera recibido una información o asistencia de forma oral (lo cual, considerando que la habitualidad de su práctica, resultaría absolutamente contrario a la propia eficacia y finalidad de los deberes que exigen su prestación -especialmente en relación con el aumento de la seguridad jurídica-)⁶⁴⁸.

Así pues, aunque no se admita expresamente, parece que deberá exonerarse de responsabilidad a todos los sujetos que hayan actuado conforme a un criterio mantenido por la Administración, ya que, incluso en el caso de que la aportación de las pruebas fuera imprescindible, el comportamiento de los obligados tributarios quedaría amparado por la eximente derivada de la interpretación razonable de la norma⁶⁴⁹. Por ello, ya sea por equiparación o por conseguir las mayores garantías de los contribuyentes, lo más lógico será que no se requiera la demostración del momento en el que se conoció el mencionado criterio, sino simplemente su existencia y su coincidencia con el comportamiento de los obligados tributarios en cuestión.

7.1.2. Alcance de la exoneración

Del tenor literal del artículo 179.2 de la LGT no se desprende de forma clara si la exención de responsabilidad que contempla se refiere únicamente a la no exigibilidad de las sanciones derivadas de las infracciones tributarias que se hayan podido cometer o si, a su vez, se extiende a otros conceptos que se hayan podido generar, aunque el antecedente normativo de los mismos (la LGT de 1963) sí que se pronunciaba de forma

⁶⁴⁸ Al respecto, como señala BARQUERO, podrían quedar fuera del beneficio de la exoneración “sujetos que siguieron los criterios administrativos pero no lo pueden probar porque en su momento no se ocuparon de recabar los medios necesarios para ello, confiados en lo impensable de que pudieran llegar a necesitarlos para salvar su responsabilidad. Y significaría que, en principio, se podría exigir responsabilidad a quien actuó siguiendo un criterio que la propia Administración ha considerado apropiado y digno de ser difundido con carácter general como ‘su criterio’, como el criterio correcto”. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 105).

⁶⁴⁹ En este sentido, como añade BARQUERO, “resulta impensable que la propia Administración, aun cuando modifique su criterio, pueda negar que aquel que en su momento hizo objeto de difusión general no era un ‘criterio razonable’”, pretendiendo así “exigir responsabilidad por infracción al contribuyente que, por su propia cuenta, usó este mismo criterio”. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyente*, cit., pág. 106).

expresa al respecto. En este sentido, al contemplar la exoneración de responsabilidad a los obligados tributarios que hubieran adecuado su comportamiento a la contestación de una consulta no vinculante, el artículo 107.2 establecía que se aplicaría “sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes”, lo que resultaba, cuanto menos, sorprendente. Así, teniendo en cuenta que la propia Ley consideraba este supuesto como no merecedor de sanción, resultaba extraño que hiciera cargar a los obligados tributarios con los perjuicios generados a consecuencia de un cambio de criterio por parte de la Administración⁶⁵⁰.

Sin embargo, antes de entrar a valorar tal cuestión y su regulación actual, debe dedicarse un breve apartado al análisis de la naturaleza jurídica tanto de los intereses de demora como de los recargos, y es que, considerando que ambas figuras corresponden a conceptos y presupuestos diferenciados, podría no proceder una única respuesta al respecto.

7.1.2.1. Los intereses de demora

La clásica distinción heredada de la doctrina italiana acerca de los intereses legales que existen los agrupa en función de los presupuestos de hecho que los originan, señalando así tres clases de intereses diferentes: los moratorios, los correspectivos y los compensatorios. Siguiendo a FALCÓN, se pueden definir los primeros como aquellos que “cumplen una función resarcitoria del daño que ha sufrido el acreedor como consecuencia del retraso culpable del deudor en el cumplimiento de una obligación pecuniaria”, mientras que los correspectivos “cumplen una función de compensación por el uso del dinero ajeno”⁶⁵¹. Por su parte, como señala LÓPEZ, los intereses compensatorios son “aquellos que tienen la función de compensar a quien tiene derecho a los mismos por la falta de goce de la utilidad de la cosa (...) antes de que la correspondiente contraprestación sea exigible”⁶⁵², por lo que, al tratarse de utilidades que el acreedor ha contratado a otro contratante y de las que se ve privado antes de que realice su obligación principal, sólo pueden operar en obligaciones sinalagmáticas.

De este modo, mientras que los intereses moratorios y los correspectivos existen claramente en materia tributaria (piénsese, por ejemplo, en la falta de liquidación culposa de un impuesto o en los aplazamientos, fraccionamientos o suspensiones de liquidaciones), los intereses compensatorios están claramente excluidos, y es que, como destaca acertadamente COLLADO, las obligaciones sinalagmáticas, en este ámbito, no tienen lugar⁶⁵³.

Centrándonos así en los intereses legales tributarios para acabar de contextualizar los intereses de demora, procede destacar algunas diferencias relevantes que presentan, empezando por el hecho de que, si bien los correspectivos pueden generarse incluso cuando la obligación principal no sea exigible, los moratorios sólo se pueden reclamar

⁶⁵⁰ En el mismo sentido se pronuncia ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Comentarios al art. 5 de la Ley 1/1998*, cit., págs. 34 y 35.

⁶⁵¹ FALCÓN TELLA, R.: *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 1991, pág. 12.

⁶⁵² LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Régimen jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 37 y 38.

⁶⁵³ COLLADO YURRITA, M. A.: *Los intereses de demora en la Ley General Tributaria*, Civitas, REDF, nº 56, 1987, pág. 495. En el mismo sentido, véase FALCÓN TELLA, R.: *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, pág. 12.

cuando haya vencido el plazo para el cumplimiento de ésta. Del mismo modo, mientras que la subjetividad de la conducta es un elemento esencial de esto últimos (al menos en los términos aquí descritos), en los intereses correspectivos es un aspecto completamente irrelevante, y es que, teniendo en cuenta que en ambos casos la última finalidad que se persigue es la compensación de los daños causados por la falta de pago puntual, éste es el único elemento que los puede diferenciar.

De todos modos, para adentrarnos un poco más en un análisis de los intereses de demora es necesario estudiar su controvertida naturaleza, ya que, a diferencia de la clara esencia de los intereses correspectivos, la suya ha variado a lo largo del tiempo en función de su regulación.

a) Naturaleza jurídica y regulación

A pesar de que actualmente se configuren los intereses de demora de forma objetiva, la versión originaria de la LGT de 1963 establecía su devengo partiendo de una responsabilidad subjetiva, aunque fue precisamente a raíz de la diferente naturaleza de los supuestos en los que contemplaba su exigencia (como consecuencia de retrasos culpables derivados de conductas constitutivas de infracciones tributarias -artículo 86-, en los aplazamientos y fraccionamientos -artículo 61.2- y a causa de la suspensión de la liquidación fruto de la interposición de una reclamación o recurso -artículo 22.2 introducido por el RD 2795/1980-) que la doctrina empezó a distinguir los intereses correspectivos en materia tributaria⁶⁵⁴. Así, tras acordar que el único supuesto donde operaban realmente los intereses moratorios era el contemplado en el artículo 86, quedó claro que la culpa del deudor era el elemento clave para poder proceder a su exigencia.

De este modo, como señaló la sentencia de 31 de enero de 1986 de la Audiencia Territorial de Sevilla, debía exonerarse de su devengo a todo aquel que demostrara “que el retraso en el ingreso de las cantidades adeudadas fue debido a circunstancias ajenas a su deseo o voluntad”, de la misma forma que añadía que sólo serían exigibles cuando se incurriera en morosidad “pero entendida en el sentido de conjugarse con la circunstancia de que la misma se produzca de modo querido por el moroso, pero no cuando se encuentra en tal situación por consecuencia de un hecho que escapa de su control y que lo coloca en imposibilidad para cumplir con su obligación”. Por ello, tras plantearse si debía proceder su devengo a consecuencia del retraso padecido en un ingreso al Tesoro por culpa de una huelga general de los empleados de banca (entidades colaboradoras de la Agencia), concluyó, sin duda alguna, que no debía recaer en los obligados tributarios la compensación del incumplimiento producido en contra de su voluntad.

Sin embargo, a consecuencia de la modificación de la LGT por parte de la Ley 10/1985, de 26 de abril, y de la aprobación del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, se desdibujó la clara configuración de los intereses de demora que se había conseguido, pues se estableció que debería proceder su exigencia siempre que un ingreso se hubiera producido con fecha posterior a la que hubiera correspondido. De

⁶⁵⁴ En este sentido, se distinguieron ambos tipos de intereses en función de si existía un cumplimiento tardío de la obligación pecuniaria, ya que, si bien es el presupuesto de hecho para el devengo de los intereses moratorios, en el caso de los intereses correspectivos la exigencia de su cumplimiento aún no ha tenido lugar. Al respecto, véase COLLADO YURRITA, M. A.: *Los intereses de demora en la Ley General Tributaria*, cit., págs. 493 y ss. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *El pago de intereses por el fisco con ocasión de la devolución de ingresos*, REDF, nº 47-48, 1985, págs. 678 y ss.

este modo, se contempló su devengo en situaciones donde no había existido retraso culpable alguno por parte del deudor (como en los casos de fuerza mayor -artículo 77.5 de la LGT de 1963-) e incluso cuando el retraso producido era imputable a la propia actividad administrativa (como en el caso de que se hubieran seguido los criterios manifestados en contestaciones a consultas tributarias no vinculantes -artículo 107.2 de la misma-), lo cual fue objeto de múltiples críticas y discusiones que, como se verá a continuación, aún perduran en la actualidad.

Hoy en día los intereses de demora se definen en el artículo 26.1 de la LGT de 2003 como “una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria”. Así, su procedencia operará de forma objetiva, y es que, como puntualiza expresamente el mismo precepto, su devengo no requerirá “la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado”. No obstante, consciente de las múltiples críticas y recomendaciones al respecto⁶⁵⁵, el apartado 4 del mismo artículo ha excluido inéditamente su exigencia cuando la Administración tributaria “incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta Ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta” (aunque ha excluido expresamente de dichas previsiones a las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago), de modo que, aunque sea en un único caso, la LGT ha abierto una novedosa puerta a las excepciones de su objetividad⁶⁵⁶.

De todos modos, como apuntaba FALCÓN en relación con las reformas de la antigua LGT, este régimen jurídico sigue provocando una “desnaturalización del concepto originario de los intereses moratorios, cuyo fundamento deja de estar en el retraso culpable del deudor para situarse casi exclusivamente en la idea de compensación del coste financiero que supone, para la Hacienda, el retraso del ingreso”, lo que supone que “los intereses moratorios en materia tributaria se desvirtúan y se asemejan cada vez más a los correspectivos”⁶⁵⁷. Además, tras el establecimiento de su incompatibilidad con los recargos ejecutivos y de apremio reducidos (artículo 28.5 de la LGT), incluso el carácter resarcitorio parece haber dejado de constituir su razón de ser en todo caso, y es que, si bien constituyen la figura tributaria destinada a compensar los perjuicios causados por retrasos en el pago, carece de toda lógica excluir su devengo en las presentaciones de

⁶⁵⁵ Entre dichas observaciones, deben destacarse las sugerencias del Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, donde se señalaba que “la Comisión considera que el proceso de reforma de la LGT debe ofrecer una solución adecuada a algunas disfunciones que se están produciendo en la actualidad como consecuencia de la rígida aplicación de un interés de demora de carácter compensatorio y de actualización de las cantidades debidas cuando la Administración no cumple los plazos establecidos”, por lo que “en estos casos la finalidad compensatoria del interés debe matizarse teniendo en cuenta los principios de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva”. (*Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, de julio de 2001*, pág. 65).

⁶⁵⁶ De todos modos, debe destacarse que, a pesar de que el reconocimiento normativo de dicha posibilidad no llegó hasta la aparición de este inédito apartado 4, la injusticia que suponía el devengo de intereses moratorios en los casos que se contemplan ya se recogía por algunos tribunales, los cuales, a través de una interpretación crítica de las normas aplicables, resaltaban que su exigencia no debería tener lugar. En este sentido, véase, entre otras, la sentencia de 1 de junio de 2000 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

⁶⁵⁷ FALCÓN TELLA, R.: *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, cit., pág. 14.

autoliquidaciones o declaraciones efectuadas dentro de los 12 meses siguientes al término del plazo establecido para su presentación e ingreso.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional sigue manteniendo la configuración de su naturaleza de forma totalmente objetiva, ya que, como consta en la STC 76/1990, entiende que su devengo en materia tributaria va únicamente dirigido a reparar los perjuicios ocasionados por el retraso en el cumplimiento de una obligación. Así, considerando que su único fin es el de resarcir el perjuicio patrimonial que supone para la Administración tributaria el dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas, resalta que las regulaciones encaminadas a obtener un fin sancionador de los mismos (en las que, añade, se les ha llegado a convertir en verdaderas penalizaciones) suponen un verdadero atentado a su propia esencia, por lo que, a pesar de que reconozca que su imposición pueda servir para reforzar el deber de puntualidad en el pago y de factor disuasorio del impago total o parcial de las cuotas tributarias, determina que su naturaleza es exclusivamente compensatoria o reparadora.

No obstante, debe ponerse de manifiesto en este punto la contrariedad que genera dicho planteamiento en relación con la cuantía de los mencionados intereses que prevé el artículo 26.6 de la LGT, y es que, si bien establece que el interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que resulte exigible incrementado en un 25% (salvo que la Ley de Presupuestos Generales establezca otro diferente), no tiene sentido que en los casos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución se exija únicamente el interés legal. Así, y obviando en el hecho de que los intereses generados por los aplazamientos, fraccionamientos o suspensiones de pago son correspectivos y no moratorios, es evidente que tanto su finalidad resarcitoria como el perjuicio que en sí mismo resarcen son exactamente iguales en ambos casos, por lo que el propio TC ha acabado justificando la procedencia de este aumento del 25% concibiéndolo como una medida disuasoria (lo que ha acabado de desvirtuar la exclusiva naturaleza reparadora de los intereses moratorios).

En este sentido, como consta en la mencionada STC 76/1990, el TC entiende que dicho incremento “no trata de sancionar una conducta ilícita pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos”, de modo que, al señalar que su única función es la de evitar el impago de cuotas tributarias, contradice la exclusividad resarcitoria de los mencionados intereses que él mismo apuntaba. Por ello, y aunque el Derecho tributario goza de la potestad necesaria para actuar de modo diferente, sería, cuanto menos, deseable que adoptara la misma vía que ha elegido el Derecho civil en este punto, y es que, de conformidad con la naturaleza resarcitoria que otorga a los intereses de demora, prevé que su cuantía sea la pactada por las partes o, en su defecto, la del interés legal del dinero (entendiendo por el mismo el tipo básico fijado por el Banco de España)⁶⁵⁸.

⁶⁵⁸ Así, el artículo 1.108 del CC reconoce con toda nitidez esta función indemnizatoria estableciendo que, “si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal”, por lo que, como señala la sentencia del

Cerrando con estas últimas consideraciones el análisis sobre la naturaleza y la regulación de los intereses de demora, queda claro que, desde la reforma de 1985 de la antigua LGT, las leyes tributarias han ido desnaturalizando tanto su finalidad como su propia esencia, llegando hasta el punto de configurar su aplicación con base en un sistema de responsabilidad objetiva. De este modo, incluso cuando el retraso sea imputable a la propia actividad administrativa (salvo en el caso previsto en el artículo 26.4 de la LGT) parece que los obligados tributarios deberán soportar su liquidación, lo cual, junto al incremento del 25% que prevé la normativa tributaria sobre el interés legal del dinero y su incompatibilidad con los recargos ejecutivos y de apremio reducidos, desvirtúa en gran medida su intrínseca naturaleza indemnizatoria (hecho que no ha hecho más que agravarse tras el reconocimiento de su finalidad también disuasoria por parte del TC).

b) La exigencia de los intereses de demora en los casos de exoneración de responsabilidad derivada de la prestación de los deberes de información y asistencia

A pesar de que el artículo 179.2 de la LGT guarda silencio a la hora de señalar si la exención de responsabilidad por infracción tributaria que contempla también abarca la exoneración de los intereses de demora y los recargos que pudieran proceder, se ha optado por seguir la misma decisión que se adoptó a la hora de aplicar el artículo 5.2 de la LDGC, el cual, tras extender la exoneración de responsabilidad prevista en el artículo 107.2 de la antigua LGT a las actuaciones conforme a los criterios señalados en las contestaciones a consultas no vinculantes, tampoco dedicó ninguna previsión al respecto. Sin embargo, al hacer extensiva la exoneración contemplada en el artículo 107.2 de la LGT de 1963, se entendieron aplicables las disposiciones que ésta establecía expresamente, donde señalaba que procedería la exención “sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes”.

No obstante, cierto es que éste ha sido uno de los puntos más polémicos tanto por parte de la doctrina como a la hora de elaborar la propia regulación⁶⁵⁹, especialmente en los casos donde, además de no concurrir ningún tipo de culpa por parte del deudor, el retraso en el pago que genera el devengo de intereses resulta directamente imputable a la actividad administrativa. De todos modos, salvo en el supuesto contemplado en el artículo 26.4 de la LGT, queda claro que, incluso los casos donde el comportamiento dañoso de los obligados tributarios sea debido a la prestación de una información o asistencia defectuosa por parte de la Administración o cuando ésta simplemente haya cambiado de criterio, deberá proceder la imposición de los intereses aquí estudiados.

Sin embargo, aparte de que la propia esencia de los intereses de demora ya se encuentra confrontada con su objetivación, aún carece más de sentido el hacer recaer sobre el obligado tributario las consecuencias derivadas de un incumplimiento imputable exclusivamente a la Administración aun habiendo hecho todo lo posible por cumplir correctamente con sus deberes, y es que, igual que alegaba el Informe para la Reforma

Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1997, es este principio de matriz el que demuestra su naturaleza resarcitoria y los hace claramente compatibles con la imposición simultánea de sanciones.

⁶⁵⁹ A modo de ejemplo, destacan las enmiendas nº 13 y nº 35 presentadas al Congreso por los Grupos Parlamentarios Vasco EAJ-PNV y catalán (CIU) en la elaboración de LDGC de 1998, las cuales proponían precisamente la extensión de la exención de responsabilidad a los posibles intereses de demora y recargos que generaran.

de la Ley General Tributaria en relación con los supuestos donde la Administración no cumplía con los plazos legalmente previstos para resolver, también se vulnera aquí el principio de seguridad jurídica y la correcta tutela judicial efectiva de los derechos y de la posición de los ciudadanos. Además, como apunta RODRÍGUEZ, no debe olvidarse que los intereses moratorios, que “deben dirigirse, por un lado, a ofrecer al acreedor de la relación tributaria una compensación suficiente por el ingreso extemporáneo de la deuda y, por otro, a que la cantidad pagada por el deudor sea siempre equivalente a la que debería haber ingresado en su momento”, persiguen principalmente un sistema tributario más justo⁶⁶⁰, lo que constituye otro argumento a favor de eliminar los casos en los que se obliga a indemnizar al auténtico causante de los daños con base en razones de justicia.

Asimismo, y sin entrar a discutir la problemática que plantea la desvirtuación de los intereses moratorios al utilizarlos con fines de política legislativa o fiscal, recuérdese que el TC ha justificado el incremento del 25% sobre el interés legal del dinero a la hora de fijar su cuantía apuntando que se trata de una medida disuasoria, lo cual carece aquí de todo sentido ya que la conducta que precisamente debería evitarse no es la del particular afectado sino la de la Administración. Así pues, ni ampliando las finalidades de los intereses moratorios se encuentra ningún motivo para defender su procedencia ante la mala prestación de los deberes de información y asistencia (ya sea por su incorrección o por el posterior cambio de criterio administrativo), y ello sin ni siquiera entrar a discutir los problemas que podrían derivarse en relación con el principio de igualdad por tratar del mismo modo al deudor que retrasa sus pagos de forma libre y deliberada y al que ha desplegado la diligencia necesaria para su cumplimiento de forma correcta.

De todos modos, todavía hay algunos autores que defienden la corrección de la opción adoptada en estos casos alegando que es la solución más respetuosa tanto con la tradición jurídica como con la propia coherencia y lógica del ordenamiento, ya que, además de seguir la misma línea que la antigua LGT, los intereses moratorios son una figura completamente independiente a la exigencia de responsabilidad. En este sentido, LÓPEZ señala que “cuando se incumple el plazo fijado para el pago del tributo, se realizan diversos presupuestos de hecho a los que, en puridad de conceptos, el ordenamiento ha de coligar distintas consecuencias jurídicas: la lesión del Derecho objetivo ha de ser reparada mediante un expediente sancionador; la pérdida patrimonial ocasionada al acreedor por el retraso del pago deberá repararse a través del correspondiente interés moratorio y los costes ordinarios del ejercicio de la autotutela ejecutiva deberán repararse a través del denominado recargo de apremio”⁶⁶¹; aunque no debe olvidarse que, si bien es cierto que se realizan presupuestos de hecho diferentes a los que corresponden consecuencias jurídicas distintas, los perjuicios que se reclaman en los casos aquí analizados los exige precisamente el que los ha provocado⁶⁶².

⁶⁶⁰ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 89.

⁶⁶¹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J: *Comentarios al artículo 5, 6, 7, 8 y 27*, cit., pág. 43.

⁶⁶² En el mismo sentido se pronuncia MARTÍN, quien añade que “la defensa de un interés de demora objetivo no implica que, a su vez, sea absoluto”. (MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: *Comentarios a los artículos 8 y 25*, en “Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, CEF, Madrid, 1999, pág. 202). Asimismo, véase DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 215.

Además, debe recordarse la novedosa exención de los intereses moratorios que ha previsto el artículo 26.4 de la LGT en los casos donde la Administración excede algunos plazos de resolución previstos por causas imputables a la misma, y es que el fundamento que justifica dicha exclusión (la exclusividad de la imputación del daño a la Administración) procede exactamente igual en los supuestos donde una mala prestación de los deberes de información o asistencia o un cambio de criterio administrativo haya causado los perjuicios indemnizables⁶⁶³. Así, en ambos casos, es la Administración quien induce o provoca que la cantidad a ingresar por el deudor no se liquide o sea inferior a la debida, por lo que, a pesar de que el deudor haya obtenido un beneficio patrimonial al disponer de la cantidad adeudada más tiempo del que correspondía, no se produce técnicamente un retraso en el pago en cuanto ha sido provocado por el propio acreedor⁶⁶⁴.

Finalmente, debe destacarse que si el retraso del pago es únicamente imputable al funcionamiento normal (debido a un cambio de criterio) o anormal de la Administración tributaria (ya sea a causa de una información errónea o de las deficiencias técnicas de sus programas informáticos de ayuda), los perjuicios causados al obligado tributario (es decir, el devengo de los intereses de demora en este caso) serían perfectamente indemnizables a través de la reclamación de la correspondiente responsabilidad patrimonial administrativa, y es que, de acuerdo con los artículos 139 y ss. de la LRJPAC, procederían todos los requisitos necesarios para su compensación⁶⁶⁵. Así lo entiende también FALCÓN, quien remarca que “lo que en modo alguno puede admitirse es que el incumplimiento de la Administración (...) suponga una carga financiera para el particular”, si bien, “por evidentes razones de economía procesal, parece preferible no exigir al particular interés alguno”⁶⁶⁶.

⁶⁶³ Así lo demuestran, por ejemplo, los comentarios de CAYÓN al artículo 26.4 de la LGT, donde señala que “no resultaba ajustado a su naturaleza ni a un elemental principio de justicia la exigencia de intereses moratorios en aquellos casos en que, si bien en el origen de la demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias había existido un incumplimiento del contribuyente, el plazo total del retraso no estaba causado solo por este hecho, sino por un comportamiento falto de diligencia de la propia Administración acreedora”. (CAYÓN GALIARDO, A.: *El interés de demora en la Nueva Ley General Tributaria*, Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria (artículo en línea), Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2004, pág. 3. Disponible en: http://eprints.ucm.es/1447/1/Cayon_Galiardo.pdf). (Fecha de consulta: 28 de octubre de 2009).

⁶⁶⁴ En la misma línea se pronuncia BARQUERO, quien señala que, del mismo modo “a nadie se le ocurriría afirmar que el acreedor que se niega injustificadamente a recibir el pago tenga derecho al resarcimiento de intereses”, debería excluirse también su procedencia aquí, pues “el supuesto que nos ocupa no está muy lejos: no es que la Administración se niegue injustificadamente a recibir el pago, sino que induce (por error) a que este pago no se produzca o sea menor al debido”. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 115).

⁶⁶⁵ En este sentido, existe la producción de un daño efectivo, individualizable y cuantificable (ya que se ha causado un perjuicio económico a un concreto obligado tributario que se cifrará, como mínimo, en la cuantía que los intereses devengados), el cual, a su vez, es antijurídico (dado que no existe ninguna disposición legal expresa que contemple el deber de soportarlo) y claramente imputable al funcionamiento normal o anormal de la actividad administrativa, del mismo modo que, sin entrar a discutir los problemas de prueba que se podrían generar, no se plantearía ninguna duda a la hora de demostrar su directa relación de causalidad. Para ver un mayor estudio de la responsabilidad patrimonial de la Administración, véase *infra* el apartado 7.2 *La responsabilidad patrimonial de la Administración en relación con la prestación de los deberes de información y asistencia* de la presente parte.

⁶⁶⁶ FALCÓN TELLA, R: *Prólogo*, en “El interés de demora en la Ley General Tributaria”, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 12 y 13.

Así pues, además de atentar directamente contra los derechos individuales de los ciudadanos, la falta de lógica y fundamentación que conlleva el devengo de intereses moratorios en el caso que nos ocupa supone un verdadero ataque contra principios constitucionales ya consolidados tanto de carácter general (como el de seguridad jurídica, el de igualdad o el de prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos) como propiamente tributarios (como la exigencia de un sistema justo), por lo que existen motivos más que suficientes para que, al menos *de lege ferenda*, se proceda a su exclusión. De todos modos, el cambio de la normativa constituye, por su propio peso, una exigencia ineludible, y ya no sólo en dichos casos, sino en todos aquellos supuestos en los que el retraso o incumplimiento de una obligación sea exclusivamente imputable a la Administración⁶⁶⁷.

7.1.2.2. Los recargos

Los segundos conceptos que pueden acompañar las sanciones en los supuestos de infracción tributaria son los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y los recargos del período ejecutivo, por lo que también debe valorarse en tales casos si la exención de responsabilidad prevista en el artículo 179.2 de la LGT abarcará su imposición o si se encuentran excluidos. Sin embargo, antes de entrar en este análisis, también es conveniente hacer una breve referencia a su regulación y, especialmente, a su naturaleza jurídica, y es que aún hoy se plantean discrepancias sobre la misma que cuestionan incluso su constitucionalidad.

a) Naturaleza jurídica y regulación

Los recargos en materia tributaria vienen regulados en los artículos 27 y 28 de la LGT en función de si surgen por declaración extemporánea sin requerimiento previo o de si se devengan al inicio del período ejecutivo, ya que constituyen dos figuras tributarias independientes que difieren tanto en relación con su concepto, naturaleza y cuantía como por lo que respecta a sus efectos y finalidad. Así pues, para una mayor claridad, debe abordarse su estudio de forma separada.

- Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo:

Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo vienen definidos en el artículo 27.1 de la LGT como aquellas “prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria”, entendiéndose por requerimiento previo “cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”. Su cuantía dependerá del tiempo que se haya tardado en presentar o liquidar la autoliquidación o declaración correspondiente, fijándose en el 5, 10 o 15% del importe que resultase a ingresar de la declaración o autoliquidación presentada en función de si la presentación se ha efectuado o pagado dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo establecido.

⁶⁶⁷ Para un mayor desarrollo de este estudio, véase ROVIRA FERRER, I.: *Los deberes de información y asistencia tributarios: la exigencia de los intereses de demora en los casos de exoneración de responsabilidad*, RIF, nº 80, 2007.

Asimismo, si la presentación de la autoliquidación o declaración se realiza una vez transcurridos 12 meses, el recargo será del 20 %, aunque debe tenerse presente que, si bien en los anteriores supuestos la exigencia del recargo excluía la de las sanciones y los intereses de demora que hubieran podido derivar, en dichos casos únicamente se exonerará de la imposición de sanciones. De esta forma, además del correspondiente recargo del 20%, se reclamarán los intereses moratorios pertinentes, aunque solamente aquellos que se hayan generado desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación de la correspondiente autoliquidación o liquidación hasta el momento en el que se realice.

De todos modos, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por los recargos y, en su caso, intereses de demora derivada de la misma no impedirá la exigencia de los intereses de demora y recargos del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación, de la misma manera que, en las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

Así pues, y a pesar de estas últimas consideraciones comunes, no hace falta incidir mucho para observar la diferente naturaleza de los propios recargos por declaración o liquidación extemporánea sin requerimiento previo, y es que, si bien los primeros son claramente resarcitorios (ya que son incompatibles con los intereses de demora), parece que el del 20% es más bien sancionador⁶⁶⁸. Asimismo, otro de los motivos que justifica esta clara divergencia es el hecho de que, conforme al artículo 27.5 de la LGT, sólo en los primeros procede la reducción de su importe en un 25%, ya sea en los casos donde se haya liquidado el importe restante y el de la correspondiente liquidación o autoliquidación antes del plazo establecido en el artículo 62.2 o siempre que se haya realizado dentro del mismo período el importe restante del recargo y el ingreso fijado en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda resultante que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución (lo cual únicamente cobra sentido teniendo en cuenta que estos recargos van dirigidos a compensar a la Administración por el perjuicio de no disponer de un dinero que le correspondía y que, en tales casos, será menor). Sin embargo, aunque las diferentes naturalezas puedan parecer claras, procede analizar la jurisprudencia que el TC ha fijado al respecto para acabarlas de concretar.

En este sentido, y en primer lugar, destaca el criterio que ha establecido el mencionado Tribunal a la hora de valorar si la naturaleza de un acto es o no sancionadora, el cual, además de exigir que el acto en cuestión se prevea como consecuencia de un incumplimiento previo, se concreta en “la función que a través de la imposición de la

⁶⁶⁸ Entre otros, así lo entiende GARCÍA, quien señala que “cuando se solapan dos instituciones con iniciales pretensiones resarcitorias, se obtiene un resultado que no corresponde a estos recargos sino a las sanciones por infracciones graves”. (GARCÍA NOVOA, C.: *Las consecuencias del impago tras la reforma de la Ley general tributaria. Régimen de incompatibilidades de sanciones, intereses y recargos*, Impuestos, nº 19, Madrid, 1996, pág. 36).

medida restrictiva en la que el acto consiste pretende conseguirse”. Consecuentemente, como prosigue la STC 276/2000 en relación con los recargos, “si halláramos en el instituto de referencia la presencia de la finalidad represiva, retributiva o de castigo de las sanciones (STC 239/188, FJ 2; 164/1995, FJ 4), habrá que concluir que el recargo tiene sentido sancionador; si, por el contrario, la medida desfavorable careciese de tal función represiva no estaríamos en el ámbito punitivo”.

No obstante, a la hora de aplicar este criterio general en el caso de los recargos, el TC se ha centrado principalmente en analizar la procedencia de su finalidad sancionadora en función de su cuantía, aunque sólo se ha manifestado expresamente en relación con el recargo extemporáneo del 50% que establecía el artículo 61.2 de la antigua LGT tras su modificación por parte de la Ley 18/1991. Así, como señala la misma sentencia 276/2000, “no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones, debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores”, por lo que, teniendo en cuenta que “supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como una sanción”.

Sin embargo, lo que no ha fijado el Tribunal en ningún momento ha sido la cuantía a partir de la cual un recargo pasa a convertirse en sanción, lo que resulta completamente imprescindible para poder determinar su constitucionalidad. En este sentido, como ocurrió en la mencionada sentencia, es obvio que si ambas figuras son equiparables, la imposición directa del recargo en cuestión supondría una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24 de la CE (ya que se privaría a los sujetos pasivos de un procedimiento previo con las garantías suficientes), así como del derecho contemplado en el artículo 25 de la misma a que “nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”⁶⁶⁹.

Además, resulta lógico pensar que, si el legislador hubiera querido configurar los recargos como sanciones, los hubiera ubicado dentro del Capítulo correspondiente a las “infracciones y sanciones tributarias” y no dentro de las obligaciones accesorias a las obligaciones tributarias, si bien su imposición objetiva imposibilita en todo caso que puedan constituir cualquier tipo de sanción⁶⁷⁰. Asimismo, como recuerda CRUZ, no hay que olvidar que “el pago voluntario y espontáneo del contribuyente le exime de responsabilidad en materia de sanciones tributarias, siempre que sea anterior a cualquier tipo de actuación administrativa” (artículo 179.3 de la LGT)⁶⁷¹, por lo que queda claro que los recargos equiparables a sanciones no se podrían imponer.

Así pues, la determinación del límite a partir del que un recargo puede concebirse como sanción es de suma relevancia, el cual, por no dejar lugar a dudas, debería concretarse

⁶⁶⁹ Entre otras, así lo establecen las sentencias de 5 de mayo de 1998 y de 27 de julio del mismo año del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

⁶⁷⁰ En igual sentido, véase la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 6 de junio de 1994 o la del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 30 de mayo de 1995.

⁶⁷¹ CRUZ AMORÓS, M.: *Hacia una nueva Ley General Tributaria*, en “Cuadernos de Formación”, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1995, pág.14.

con base en su cuantía. No obstante, el TC simplemente ha apuntado que superarán dicho límite los recargos que consistan en el 50% de la deuda que acompañan, dejando abierta así la duda de qué pasa con los recargos inferiores. Sin embargo, parece lógico pensar que el límite deberá fijarse en el importe de la sanción mínima prevista, tal y como apuntó la STC de 16 de septiembre de 1996. En ella, referida al artículo 61.2 de la LGT, estableció que los recargos por ingresos realizados fuera de plazo “cumplen una función resarcitoria o indemnizatoria para la Administración hasta el límite en que dicho porcentaje se equipare con el interés de demora (...) y en la medida que excedan de dicho importe hasta alcanzar el 50% de la deuda tributaria (...) una función coercitiva, disuasoria o de estímulo que, aunque les confiera un cierto matiz sancionador, no los convierte en sanciones en sentido propio por cuanto su función no es represiva, pero siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas)”.

No obstante, teniendo en cuenta que la reducción del 30% por conformidad hace que el importe mínimo en las sanciones graves sea normalmente del 35% y la reducción del 50% en las actas con acuerdo supone que el importe de la sanción mínima sea del 25% (arts. 188.1, *b*) y *a*) de la LGT), podría llegar a considerarse que el recargo del 20% es materialmente sancionador, aunque un 20% queda sensiblemente alejado del 50% que se consideraba anteriormente como tal⁶⁷². Por ello, la determinación jurisprudencial de dicho límite es una cuestión realmente necesaria, tanto para acabar con la polémica sobre la naturaleza de estos recargos como para valorar, especialmente, su constitucionalidad.

De todos modos, teniendo claro que su finalidad nunca podrá ser sancionadora, resulta evidente que su esencia sólo podrá ser compensatoria o disuasoria, ya que, como se ha visto al hablar de la cuantía de los intereses de demora (concretamente del incremento del 25% respecto al interés legal del dinero), el TC ha admitido la existencia de esta última posibilidad. Sin embargo, conviene recordar en este punto la mencionada STC de 16 de septiembre de 1996, pues, al establecer que los recargos “cumplen una función resarcitoria o indemnizatoria para la Administración hasta el límite en que dicho porcentaje se equipare con el interés de demora (...) y en la medida que excedan de dicho importe hasta alcanzar el 50% de la deuda tributaria (...) una función coercitiva, disuasoria o de estímulo”, el TC reconoce expresamente su doble naturaleza.

No obstante, en relación con su finalidad compensatoria, debe tenerse presente que la figura tributaria destinada a compensar los perjuicios causados por un pago fuera de plazo son los intereses moratorios, por lo que, a pesar de que algunos autores defiendan que en dichos casos los recargos los sustituyan⁶⁷³, su denominación no puede “enmascarar la verdadera naturaleza jurídica de una determinada institución jurídica”⁶⁷⁴. Asimismo, debe resaltarse que, si bien se prevén diferentes cuantías en función de la demora del obligado, su determinación no tiene en cuenta el período de tiempo exacto transcurrido desde el vencimiento de la obligación de pago (lo que sí ocurre en la imposición de los intereses moratorios), por lo que, al establecerse a tanto alzado en

⁶⁷² En la misma línea, véase DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 223.

⁶⁷³ Entre otros, véase al respecto MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones Tributarias y Delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 1999, págs. 207 y ss.

⁶⁷⁴ Así se establece en la sentencia de 27 de julio de 1998 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

función de los meses de retraso, su importe suele ser superior⁶⁷⁵. De este modo, queda puesto de manifiesto que su último fin no es el de resarcir el perjuicio causado a la Administración por la falta de disposición del dinero que legalmente le correspondía (lo cual resulta, por otra parte, imposible en los recargos devengados por la presentación impuntual de declaraciones o autoliquidaciones -ya que nada impide que el pago pueda realizarse de forma correcta en período voluntario-), ni tampoco, obviamente, el de compensar los perjuicios generados a los servicios de recaudación (pues, como señala la sentencia de 27 de julio de 1998 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dichos órganos “ni siquiera han llevado a cabo actividad alguna que pudiera justificar *in extremis* su exigencia”).

Así pues, una vez descartada su naturaleza sancionadora y compensatoria, parece que la finalidad de los recargos por pagos y/o declaraciones extemporáneos y espontáneos sólo puede ser disuasoria, y es que es la que mejor encaja realmente con su concepto y regulación. De este modo, como señala PÉREZ DE AYALA, debe entenderse que su imposición persigue principalmente dos grandes fines: la protección y tutela de la satisfacción correcta y completa del crédito tributario y la disuasión o represión de cualquier tipo de comportamiento del administrado que ponga en peligro el cumplimiento correcto, voluntario y puntual de sus obligaciones⁶⁷⁶. De hecho, dichas consideraciones han sido reconocidas por el propio TC, quien ha llegado a equiparar dichos recargos con las cláusulas penales.

En este sentido, como consta en la STC de 21 de diciembre de 1995 o en la STC de 14 de marzo de 1996, el TC ha considerado que “su función es similar a la cláusula penal que pueden convenir las partes (...) como medio para estimular el cumplimiento puntual de las mismas” (ya sea en virtud de la autonomía de las obligaciones en las relaciones privadas -artículos 1.152 y ss. del CC- o en el ámbito de la contratación administrativa -artículo 96 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas-), y es que los recargos extemporáneos aquí analizados integran “una penalización económica en caso de retraso en el pago para tratar de que éste se produzca dentro de plazo” (aunque también fomentan el cumplimiento correcto de las obligaciones de presentación de declaraciones o autoliquidaciones)⁶⁷⁷.

⁶⁷⁵ Entre otros, así lo ponen de manifiesto PÉREZ y DE AGUALLO, quienes señalan muy gráficamente que, si bien los recargos extemporáneos que corresponderían por ingresar un día tarde el pago de una deuda tributaria de 1.000.000 € ascenderían a 50.000 €, los intereses de demora que procederían en caso de aplicarse se concretarían en 289 €. (PÉREZ ROYO, F. y DE AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, cit., págs. 197 y 198).

⁶⁷⁶ PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Dinámica de la relación jurídica tributaria en Derecho español*, Dykinson, Madrid, 1997, pág. 85.

⁶⁷⁷ En igual sentido se pronuncia Falcón, quien recalca que, cuando dichas cláusulas exceden de la cuantía de los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, no se configuran en sentido técnico como sanciones por su origen voluntario sino como medidas disuasorias, pues, al quedar la eventual sanción por incumplimiento contractualmente asumida, no son necesarias, respecto a la misma, “las garantías que inspiran en los demás casos de régimen de infracciones y sanciones”. (FALCÓN TELLA, R.: *La doctrina constitucional en materia de recargos por ingreso extemporáneo*, QF, nº 8, 2001, pág. 3). En la misma línea, CARRASCO concluye finalmente que dichos recargos consisten “en medidas disuasorias que intiman al cumplimiento de las obligaciones tributarias”. (CARRASCO PARRILLA, J.: *Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio (como recargo por pago voluntario en período ejecutivo y como recargo del procedimiento de apremio)*, Centro Universidad de Castilla la Mancha, (artículo en línea), Toledo, pág. 25. Disponible en: <http://www.uclm.es/cief/Doctrina/Los%20recargos.pdf>. (Fecha de consulta: 7 de noviembre de 2009).

- *Los recargos del período ejecutivo:*

Por lo que respecta a los recargos del período ejecutivo, el artículo 28.1 de la LGT establece que se devengarán al inicio del período mencionado y que se calcularán sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, aunque, en función del momento en el que ésta se ingrese (entendiéndose el ingreso en sentido amplio)⁶⁷⁸, podrán ser de tres tipos diferentes e incompatibles entre sí: ejecutivos, de apremio reducido o de apremio ordinario.

En relación con los primeros, el apartado 2 del mismo artículo 28 concreta que su cuantía será del 5% y que se aplicarán “cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio”, por lo que, teniendo en cuenta su similitud con los recargos extemporáneos sin requerimiento previo (ya que el apartado 5 del artículo 28 también establece su incompatibilidad con los intereses de demora), resultan aplicables los mismos comentarios aportados al respecto en relación con su naturaleza. Así, de conformidad con la doctrina constitucional analizada, su cuantía queda lejos de constituir una sanción y su procedencia en sustitución de los intereses moratorios resulta inoperante (y más en relación con la compensación por la puesta en marcha del procedimiento de apremio – ya que aún no se ha ni abierto-), de modo que su finalidad también parece estar dirigida a disuadir el retraso en el pago de los sujetos obligados.

Por su parte, los recargos de apremio vienen regulados en los apartados 3 y 4 del mismo artículo 28, el cual empieza por fijar el de carácter reducido en del 10% de la totalidad de la deuda no ingresada. Dicho recargo, que también será incompatible con los intereses de demora, se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la finalización del plazo previsto en el artículo 62.5 de la LGT, es decir, cuando se liquide la deuda una vez realizada la notificación de apremio pero antes del día 20 del mes en curso si se hubiera notificado antes del día 15 (o si éste fuera inhábil, hasta el inmediato hábil siguiente) o antes del día 5 del mes siguiente si se hubiera realizado entre el día 16 y el último del mes.

Finalmente, por defecto, los recargos de apremio ordinario se aplicarán cuando no concorra ninguna de las circunstancias previstas en los casos anteriores, aunque el artículo 28.4 concreta su cuantía en el 20% de la totalidad de la deuda no ingresada. Asimismo, el artículo 28.5 declara su compatibilidad con los intereses de demora, por lo que, igual que en el caso del recargo por declaración extemporánea y espontánea del 20%, queda claro que su finalidad no es la compensatoria. Sin embargo, entrando a valorar conjuntamente la naturaleza de ambos recargos de apremio, parece que, a pesar de que su procedencia en sustitución de los intereses moratorios sea inviable⁶⁷⁹, su esencia resarcitoria cobra sentido en relación con los gastos originados por la apertura del procedimiento de apremio, y es que resulta lógico pensar que, si el retraso en el pago

⁶⁷⁸ Al respecto, como pone de manifiesto CARRASCO, también debe entenderse incluida dentro del término “ingreso” la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda. (CARRASCO PARRILLA, J.: *Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio (como recargo por pago voluntario en período ejecutivo y como recargo del procedimiento de apremio*, cit., pág. 28).

⁶⁷⁹ En relación con su inviabilidad en el caso de los recargos de apremio reducido, véanse las observaciones apuntadas al respecto en los anteriores recargos. De todos modos, en relación directa con los mismos, puede verse la RTEA de 13 de marzo de 1997, donde también se reconocen las diferencias entre ambos recargos de apremio y los intereses moratorios alegando que responden a objetos diversos.

es imputable al deudor, debe ser él quien cargue con los costes derivados de su exacción forzosa⁶⁸⁰.

No obstante, igual que en los casos anteriores, la naturaleza de dichos recargos también ha sido un tema polémico tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, ya que, a pesar de que su esencia compensatoria (en los términos aquí descritos) esté bastante aceptada, se encuentran opiniones de lo más divergentes al respecto. Así, mientras que en algunos casos se configuran como auténticas sanciones⁶⁸¹, en otros se conciben como medidas de carácter disuasorio⁶⁸², de la misma forma que hay supuestos donde se reconoce su naturaleza mixta (ya sea indemnizatoria y sancionadora⁶⁸³ o disuasoria y resarcitoria⁶⁸⁴) e incluso en casos en los que se configuran como tasas por la prestación de un servicio público (cuyo devengo se entiende que viene provocado por la morosidad del deudor)⁶⁸⁵.

De todos modos, parece que la naturaleza compensatoria por la puesta en marcha del procedimiento de apremio sigue siendo la que menos problemas plantea y la que más respeta la jurisprudencia constitucional (aunque, obviamente, tampoco ha estado exenta de críticas)⁶⁸⁶, si bien es cierto que, en tanto que son obligaciones accesorias, su implícito fin disuasorio no se puede negar.

⁶⁸⁰ En el mismo sentido, véase la SAT de Madrid de 24 de febrero de 1987 o la SAN de 17 de setiembre de 1996. Asimismo, por lo que respecta a la doctrina, véase CARRASCO PARRILLA, J.: *Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio*, cit., pág. 33 y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *El interés de demora en materia tributaria*, CT, nº 55, 1985, pág. 118.

⁶⁸¹ En este sentido, véanse, entre otros, BALLARÍN ESPUÑA, M.: *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 228 o LÓPEZ DÍAZ, A.: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 137 y 138, de la misma forma que puede verse la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 10 de abril de 1992.

⁶⁸² Al respecto, véase la STSJ de Cataluña de 27 de mayo de 1997.

⁶⁸³ Entre otros, así lo entienden MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.; GALÁN SÁNCHEZ, R. M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria*, REF, nº 161-162, 1996, pág. 33.

⁶⁸⁴ En este sentido, véase GARCÍA GÓMEZ, A. J.: *La falta de ingreso en plazo de las deudas tributarias. Los instrumentos de respuesta en manos de la Administración al hilo de la Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT, con especial referencia a los regímenes de recargos*, Civitas, REDF, nº 91, 1996, pág. 492.

⁶⁸⁵ En esta línea, véase ROSSY, H.: *Procedimientos recaudatorios*, Derecho Financiero, Madrid, 1972, pág. 470 o la STSJ de Valencia de 23 de julio de 1992, la cual contempla que el recargo de apremio “equivale a una tasa por la prestación de un servicio adicional, la iniciación de otro procedimiento paralelo de ejecución”.

⁶⁸⁶ En este sentido, destacan las opiniones de CORCUERA y BLASCO, quienes defienden la improcedencia de dicha finalidad en relación con el recargo de apremio reducido ya que, teniendo en cuenta que su presupuesto de aplicación requiere que aún no haya una providencia de apremio, parece obvio que no puede resarcir los gastos de un procedimiento que aún no ha tenido lugar. (CORCUERA TORRES, A. y BLASCO DELGADO, C.: *El inicio y los efectos del período ejecutivo en la nueva Ley General Tributaria*, Revista Impuestos, nº 19, 1996, pág. 52 y 53). Sin embargo, como acertadamente objeta CARRASCO, nada impide que en el momento de realizarse el pago voluntario ya se haya adoptado la correspondiente providencia pero aún no se haya llegado a notificar. (CARRASCO PARRILLA, J.: *Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio*, cit., pág. 36).

b) La exigencia de los recargos y otros conceptos en los casos de exoneración de responsabilidad derivada de la prestación de los deberes de información y asistencia

Como ya se ha señalado en relación con los intereses de demora, la exención de responsabilidad por infracción tributaria contemplada en el artículo 179.2 de la LGT abarca únicamente la imposición de sanciones, y es que, a pesar de que la regulación actual guarde silencio al respecto, se aplican, por tradición normativa, las disposiciones que preveía la antigua LGT⁶⁸⁷. Sin embargo, igual que ocurre con los intereses moratorios, la exigencia a los obligados tributarios de los recargos que pudieran generarse en los casos donde el retraso o incumplimiento de una obligación es exclusivamente imputable a la Administración (especialmente a causa de una mala prestación de sus deberes de información y asistencia) resulta totalmente improcedente, ya que, si bien carece de sentido cuando la naturaleza de éstos es compensatoria, aún resulta más ilógica cuando tienen un carácter disuasorio.

En este sentido, aceptando la finalidad resarcitoria de los recargos de apremio, pueden aplicarse las mismas críticas apuntadas en relación con los intereses de demora, y es que no parece justo que se cargue al deudor con la obligación de resarcir los perjuicios administrativos por la apertura de un procedimiento de apremio cuando dicha circunstancia es exclusivamente imputable a la Administración. Además, teniendo en cuenta que ha desplegado toda la diligencia necesaria, tampoco parece adecuado que se le exijan las costas del procedimiento, por lo que la exoneración de responsabilidad prevista tendría que abarcar cualquiera de los conceptos que pudieran surgir⁶⁸⁸.

Por su parte, si se admite su naturaleza disuasoria (tanto de dichos recargos o como del resto), la improcedencia de su exigencia en tales supuestos aún es más manifiesta, pues no existe ninguna actuación o comportamiento de los obligados tributarios que se deba tratar de evitar. Por ello, como concluye FALCÓN, “aplicar en estos casos una medida disuasoria, aunque dicha medida no supusiera una sanción, resultaría, al menos arbitrario, y por tanto, si no se produce una vulneración del artículo 24.2, sí se produce siempre una vulneración del artículo 9.3 de la Constitución”⁶⁸⁹.

Así pues, con independencia de la naturaleza que se admita tanto de los intereses de demora como de los recargos, parece que en los casos donde existan incumplimientos imputables a la propia actividad administrativa y no a los obligados tributarios no debe proceder su exigencia (así como la de los otros conceptos que se pudieran generar), y es que, aparte de resultar contraria a los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y protección de la buena fe, constituye un impedimento manifiesto para la propia eficacia de los deberes de información y asistencia.

⁶⁸⁷ En relación con este aspecto, recuérdese que el artículo 107.2 de la antigua LGT señalaba que se exoneraría de responsabilidad por infracción tributaria a los obligados tributarios que hubieran cumplido sus deberes actuando de acuerdo con los criterios manifestados por la Administración en una contestación a una consulta tributaria no vinculante “sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes”.

⁶⁸⁸ En el mismo sentido, DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 221 y MATA RODRÍGUEZ, M. y NEBOT FUREST, V.: *Información y asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*, QF, nº 1, 2001, pág. 13.

⁶⁸⁹ FALCÓN TELLA, R.: *La doctrina constitucional en materia de recargos por ingreso extemporáneo*, cit., pág. 3.

No obstante, igual que en el caso de los intereses moratorios, los obligados tributarios que soporten los recargos en tales situaciones podrán reclamar la oportuna responsabilidad patrimonial administrativa (fijándose, como mínimo, en la cuantía de los mismos), aunque, por razones de economía procesal, parece más adecuada la exclusión de su exigencia que el tener que derivar la correspondiente responsabilidad en cada caso⁶⁹⁰.

7.2. La responsabilidad patrimonial de la Administración en relación con los deberes de información y asistencia

Con base en el artículo 9.3 de la CE (que garantiza la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos) y el artículo 106.2 de la misma (que consagra su responsabilidad patrimonial -“los particulares, en los términos establecidos por la Ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”-), el 149.1.18 de la CE pretende asegurar el régimen común de la responsabilidad en toda la organización administrativa, por lo que otorga al Estado, en exclusiva, la competencia para determinar “el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones Públicas”.

Haciendo uso de esta habilitación, se aprobaron los artículos 139 a 146 de Ley 30/1992, de 26 de noviembre (modificados parcialmente por la Ley 4/1999, de 13 de enero), los cuales, junto al Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial (aprobado por el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo), configuran su régimen jurídico general.

Así pues, como recalca el artículo 139 de la LRJPAC, “los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, (...) siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos”. Sin embargo, a pesar de establecer un sistema de responsabilidad objetiva, excluye expresamente los perjuicios producidas a causa de fuerza mayor, de la misma forma que puntualiza que dicha lesión deberá constituir un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado. Asimismo, el artículo 141.1 la limita a que el perjudicado no tenga el deber jurídico de soportarla⁶⁹¹.

⁶⁹⁰ En el mismo sentido, FALCÓN TELLA, R: *Prólogo*, cit., págs. 12 y 13.

⁶⁹¹ De todos modos, es de justicia destacar que la consagración de dichas previsiones en nuestro ordenamiento jurídico no se realizó por la CE ni por dichos preceptos, sino que fue el artículo 121.1 de la Ley de Expropiación Forzosa, de 16 de diciembre de 1954, el que extendió inéditamente la responsabilidad patrimonial administrativa (limitada a los casos de expropiación) a todas las esferas de la Administración. Así, estableció que también daría lugar a indemnización toda lesión que los particulares sufrieran “en los bienes y derechos a que esta Ley se refiere, siempre que aquella sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, o la adopción de medidas de carácter discrecional no fiscalizables en vía contenciosa, sin perjuicio de las responsabilidades que la Administración pueda exigir de sus funcionarios con tal motivo”. Posteriormente, el artículo 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, de 26 de julio de 1957, amplió el ámbito de dicha responsabilidad reconociendo la indemnización de las lesiones que los particulares sufrieran en cualquiera de sus bienes y derechos, acabando así con la condición de que tuvieran que estar expresamente reconocidos en la LEF.

Consecuentemente, parece que la configuración de la obligación administrativa de responder patrimonialmente se contempla desde la perspectiva del dañado y no desde la óptica de la acción del agente causal, ya que, como señalan GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, el fundamento del sistema está en la protección y garantía del patrimonio de la víctima “frente a todo daño no buscado, no querido, ni merecido, por la persona lesionada que, sin embargo, resulte de la acción administrativa”⁶⁹². En este sentido, como contempla la STS de 28 de enero de 1986, lo que realmente se pretende conseguir con la posibilidad de reclamar patrimonialmente a la Administración es que “la colectividad representada por el Estado asuma la reparación de los daños individualizados que produzca el funcionamiento de los servicios públicos por constituir cargas imputables al coste del mismo en justa correspondencia a los beneficios generales que dichos servicios reportan a la comunidad”, o, como señala la STS de 2 de junio de 1994, hacer que cualquier consecuencia dañosa derivada del funcionamiento de los servicios públicos sea indemnizada, “porque, de otro modo, se produciría un sacrificio individual en favor de una actividad de interés público que debe ser soportada por la comunidad”.

Por ello, y teniendo en cuenta que el artículo 139.1 de la LRJPAC alude a las lesiones que sean “consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos”, queda claro que nada impide la reclamación de aquellos daños derivados de la prestación de los deberes de información y asistencia, y es que, además de formar parte del conjunto de servicios públicos administrativos, el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la CE exige que las acciones u omisiones administrativas que afecten a derechos o intereses legítimos de los ciudadanos sean susceptibles de control judicial. Así pues, cuando las actuaciones de información y asistencia administrativas provoquen cualquier lesión efectiva a alguno de los bienes o derechos de los obligados tributarios que no tengan la obligación de soportar (siempre que sea evaluable económicamente e individualizable), podrán reclamar su indemnización a la correspondiente Administración tributaria, la cual podrá ser responsable de la misma tanto a causa actuación (ya sea incorrecta o por el simple cambio de criterio) como por su inactividad.

7.2.1. Fundamentos de la responsabilidad patrimonial administrativa en relación con la información y la asistencia

El principio que fundamenta por excelencia la responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria a causa de una mala prestación de sus deberes de información y asistencia es, sin lugar a dudas, el principio de confianza legítima, y es que, obviamente, no se puede obligar a los ciudadanos a soportar los daños y perjuicios que sufran por actuar conforme a una actuación previa de la Administración⁶⁹³. En este sentido, como apunta GALÁN, dicho fundamento se basa en “la creación de una apariencia en la que el ciudadano confía cuando actúa y que, finalmente, sufre el daño. Dicha apariencia se crea por las informaciones suministradas por la Administración,

⁶⁹² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho administrativo II*, cit., pág. 380.

⁶⁹³ Para ver un análisis detallado de este principio de confianza legítima, véase GARCÍA LUENGO, J.: *El principio de protección de la confianza legítima en el Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 2002 y GARCÍA MACHO, R.: *Contenido y límites del principio de la confianza legítima: estudio sistemático con jurisprudencia del Tribunal de Justicia*, en “Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasí”, Civitas, Madrid, 1989, págs. 443-466.

aunque resulten ser incorrectas”, por lo que “el sujeto destinatario, que desconoce la inexactitud de los datos transmitidos, actúa de conformidad con ellos y, por tal causa, se le causa un daño”⁶⁹⁴.

Así pues, este principio de origen germano y comunitario pretende proteger la confianza depositada en los comportamientos y actuaciones administrativas, de modo que, cuando ésta se ve defraudada (igual que pasa en los supuestos de defraudación de confianza en las relaciones precontractuales de Derecho privado)⁶⁹⁵, la Administración se encuentra obligada a responder.

Sin embargo, y a pesar de que este principio de creación jurisprudencial haya adquirido carácter legal tras su incorporación en el artículo 3 de la LRJPAC, tanto la mayor parte de la doctrina como de la jurisprudencia entienden que su esencia no constituye un principio propiamente autónomo, sino una manifestación concreta del principio general de protección de la buena fe. Al respecto, conciben este último principio como la obligación de que el comportamiento sucesivo en una relación sea coherente con el comportamiento precedente debido a que ha podido dar lugar a unas expectativas de resultado por la otra parte, y es que, como apunta MEDINA, este deber de no contradicción “constituye una de las nociones que encierra el más amplio concepto de la buena fe”. De todos modos, nada impide que esta concreta manifestación de la buena fe se utilice en tales casos bajo la denominación de “confianza legítima”, y es que, a fin de cuentas, ambos principios fundamentan la responsabilidad patrimonial administrativa por los daños derivados de prestaciones de información y asistencia e incluso su carácter objetivo (dado que, como también señala MEDINA, “la buena fe constituye un arquetipo social de conducta desprendido de la concreta actitud moral o intencionalidad de los sujetos”)⁶⁹⁶.

De igual forma, la responsabilidad aquí analizada también deriva del principio de que nadie puede ir en contra de sus propios actos, pues parece lógico pensar que la Administración no puede exigir a los ciudadanos que carguen con los perjuicios causados por aquellas actuaciones que ella misma ha inducido. Asimismo, la posibilidad de reclamar la correspondiente responsabilidad administrativa en los supuestos de informaciones o asistencias incorrectas también se fundamenta por el principio de seguridad jurídica, pues no deja de ser una forma de garantizar a los obligados tributarios que sepan realmente “a qué atenerse”⁶⁹⁷. Del mismo modo, y además de avalar la confianza de los ciudadanos en “la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes”⁶⁹⁸, dicha responsabilidad también garantiza la certidumbre en el buen funcionamiento del sistema administrativo,

⁶⁹⁴ GALÁN GALÁN, A.: *La comunicación pública*, cit., pág. 72.

⁶⁹⁵ Esta similitud la pone de manifiesto MEDINA, quien señala que “el cabal de entendimiento de los mecanismos con los que opera la responsabilidad por defraudación de la confianza en los procedimientos administrativos pasa por captar el sentido de que aquellos con los que se articula la responsabilidad por defraudación de la confianza en las relaciones precontractuales, (...) porque responden a los mismos principios y reglas, independientemente de la naturaleza de la o tipo de relación jurídica que surge”. (MEDINA ALCOZ, L.: *Confianza legítima y responsabilidad patrimonial*, REDA, nº 130, 2006, págs. 278-279). En igual sentido, OSSENBUHL, F.: *Vertrauensschutz im sozialen Rechtsstaat*, DÖV, 1972, pág. 28.

⁶⁹⁶ MEDINA ALCOZ, L.: *Confianza legítima y responsabilidad patrimonial*, cit., pág. 290.

⁶⁹⁷ Al respecto, véase la sentencia de la Sala Segunda del TS de 27 de noviembre de 2003, donde se resume el principio de seguridad jurídica con dicho aforismo específico.

⁶⁹⁸ Entre otras, así consta expresamente en la STC 147/1980.

y es que éste depende claramente de que la Administración responda de los daños o perjuicios ilegítimos que genere su actividad.

Finalmente, el último de los principios vinculados al respecto es el de libertad de información, en relación especialmente con el derecho que consagra a “comunicar o recibir libremente información veraz” a través de “cualquier medio” (art. 20 CE). En este sentido, como consta en la STC de 21 de enero de 1988, impone “un específico deber de diligencia sobre el informador”, por lo que la responsabilidad patrimonial administrativa en tales casos también actúa, en último lugar, como garantía de protección de dicha veracidad.

7.2.2. Características de la responsabilidad patrimonial administrativa

Como ya se ha observado, el artículo 149.1.18 de la CE garantiza un único sistema de responsabilidad patrimonial para todas las Administraciones Públicas, el cual, como se desprende de sus normas de desarrollo, se configura sobre la base de una responsabilidad total, general, objetiva, directa y universal.

En relación con las primeras características, la totalidad y la generalidad de dicha responsabilidad emanan del artículo 139 de la LRJPAC, ya que reconoce el derecho de los particulares “a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos”. De este modo, obliga a las Administraciones a restablecer la completa indemnidad a los perjudicados (totalidad) respondiendo por cualquier daño producido a consecuencia de su actividad (generalidad), y es que resulta completamente irrelevante si ésta ha sido fáctica, normativa o jurídica, legal o ilegal y a causa de acción u omisión.

Consecuentemente, también se desprende de estas últimas consideraciones su carácter objetivo o de resultado, dado que, a no ser que exista un supuesto de fuerza mayor, la Administración deberá responder sin necesidad de que medie ningún tipo de culpa o negligencia en su actuación. Así, como refleja la STS de 10 de julio de 1943 (la primera que reconoció dicha objetividad), la culpa ha dejado de ser el fundamento de la responsabilidad administrativa, de modo que su procedencia dependerá únicamente de que se haya producido un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado como consecuencia directa de la actuación normal o anormal de la Administración⁶⁹⁹. Así pues, se libera a los perjudicados del tener que demostrar cualquier tipo de dolo o culpa en el proceder de los responsables administrativos causantes del daño, de la misma forma que ni siquiera se les exige la acreditación de su anormalidad. No obstante, y como se verá, esto no implica que se les exima de toda obligación de prueba, sino que deberán demostrar en todo caso la existencia del daño producido, su relación de causalidad con la actividad administrativa y su antijuridicidad.

Precisamente es a raíz de este carácter objetivo que se justifica el hecho de que sólo queden excluidos de la responsabilidad patrimonial administrativa los perjuicios generados a causa de fuerza mayor, así como el hecho de que, a su vez, se incluyan los

⁶⁹⁹ Entre otras, así consta en las sentencias de la sala tercera del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 1994, de 27 de septiembre de 1994 o en la de 11 de febrero de 1995.

daños producidos por casos fortuitos⁷⁰⁰. En este sentido, y a pesar de que la similitud de ambos términos (ya que el primero se caracteriza básicamente por ser “inevitable” y el segundo por resultar “imprevisible”), la fuerza mayor se da fuera del ámbito típico de acción del sujeto y de sus propios riesgos (como podría ser el caso de una tormenta), mientras que el caso fortuito, por contra, se produce dentro de su esfera de actividad (piénsese, por ejemplo, en la avería de un servicio público de origen desconocido)⁷⁰¹. Por ello, mientras que en el caso de fuerza mayor no hay ningún tipo de nexo causal entre la actividad administrativa y el resultado dañoso producido, en los supuestos de caso fortuito se encuentra claramente presente, por lo que, teniendo en cuenta el carácter objetivo de la responsabilidad, es evidente que la Administración debe responder.

Sin embargo, cierto es que la LRJPAC recoge un supuesto en el que ninguno de ambos casos dará lugar a la correspondiente generación de responsabilidad, ya que, de acuerdo con el artículo 141.1, “no serán indemnizables los daños que se deriven de hechos o circunstancias que no se hubiesen podido *prever* o *evitar* según el estado de los conocimientos de la ciencia o de la técnica existentes en el momento de producción de aquellos, todo ello sin perjuicio de las prestaciones asistenciales o económicas que las leyes puedan establecer para estos casos”.

Finalmente, no pueden acabarse las consideraciones acerca de los supuestos que no darán lugar a la generación de la correspondiente responsabilidad patrimonial administrativa sin antes destacar que los tribunales han reconocido que “la intencionalidad de la víctima en la producción o el padecimiento del daño, o la gravísima negligencia de ésta, siempre que estas circunstancias hayan sido determinantes de la existencia de la lesión y de la consiguiente obligación de soportarla”, también podrán conllevar la ruptura del nexo causal necesario⁷⁰², si bien en tales casos, dado que, si se exigiera a la víctima que demostrara que actuó con prudencia, se desconfiguraría el carácter objetivo de la responsabilidad, la carga de probar su existencia corresponderá a la Administración.

Así, como señalan las STS de 25 de enero de 1997 o de 26 de abril de 1997, la imprescindible relación de causalidad que debe existir entre la actuación de la Administración y el resultado dañoso producido puede aparecer bajo formas mediatas, indirectas y concurrentes, por lo que puede modificarse la responsabilidad patrimonial administrativa en el caso de que intervengan otras responsabilidades. Consecuentemente, como concluye la SAN de 12 de junio de 2006, “la intervención de un tercero o una concurrencia de concausas imputables unas a la Administración y otras a personas ajenas o incluso al propio perjudicado, imponen criterios de compensación (asumiendo cada una la parte que le corresponde) o de atemperar la indemnización a las características o circunstancias concretas del caso examinado”.

⁷⁰⁰ Al respecto, véase la STS del 1 de diciembre de 1989.

⁷⁰¹ En la misma línea, CHECA define la fuerza mayor como aquellos hechos que, aun siendo previsibles, sean “inevitables, insuperables, irresistibles y extraños o ajenos por completo a la actividad administrativa o al funcionamiento de los servicios públicos” y los casos fortuitos como aquellos en los que desconoce “la causa desencadenante de los mismos (...) y se producen dentro del ámbito de actuación propio de la Administración”. (CHECA GONZÁLEZ, C.: *La Responsabilidad Patrimonial de la Administración Pública con Fundamento en la Declaración de Inconstitucionalidad de una Ley*, Revista Ius et Praxis, Año 10, nº 1, 2004, pág. 47).

⁷⁰² Así se pronuncian el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional en varias sentencias, como ocurre, respectivamente, en las de 20 de octubre de 1997 o de 18 de febrero de 1998 y en las de 16 de mayo de 2002 o 8 de octubre de 2002.

Siguiendo con las características de la responsabilidad patrimonial de la Administración, el reconocimiento de su carácter directo se encuentra contemplado en el artículo 144 de la LRJPAC, el cual, ya en su redacción originaria, procuró acabar con la remisión al CC a la hora de regular la responsabilidad de los entes públicos derivada de su actuación en régimen de Derecho Privado. Por ello, tras establecer que dichos actos se considerarán “como actos propios de la Administración bajo cuyo servicio se encuentre”, remitió su reclamación a los procedimientos que ella misma establecía para la exigencia de la responsabilidad de Derecho Público, trasladando así también la competencia para su enjuiciamiento a la jurisdicción contencioso-administrativa⁷⁰³. Consecuentemente, sólo quedaba pendiente la unificación del régimen jurídico de ambas responsabilidades, el cual no tuvo lugar hasta la reforma del mencionado artículo por parte de la Ley 4/1999, de 13 de enero. De este modo, el nuevo artículo 144 (que sigue vigente en la actualidad) contempló las mismas previsiones iniciales, aunque, en lugar de remitir a los procedimientos previstos, señaló que dicha responsabilidad “se exigirá de conformidad con lo previsto en los artículos 139 y siguientes de esta Ley”⁷⁰⁴.

Así pues, y como señala el artículo 145 de la LRJPAC, en lugar de reclamar a las autoridades, funcionarios o agentes productores de la lesión, los particulares deberán reclamar “directamente a la Administración pública correspondiente las indemnizaciones por los daños y perjuicios causados por las autoridades y personal a su servicio”. Sin embargo, cuando ya haya indemnizado a los lesionados, la Administración podrá exigir de oficio la responsabilidad en que la que hubieran podido incurrir los sujetos causantes por dolo, o culpa o negligencia graves, aunque previamente deberá instruir el procedimiento que reglamentariamente se establezca a tal efecto. De este modo, se ha liberado a los particulares de la necesidad de identificar los productores de las consecuencias dañosas, así como de la exigencia de probar la existencia de culpa o negligencia grave en su actuación (ya que la responsabilidad del personal al servicio de la Administración es subjetiva) y del riesgo inherente a su eventual insolvencia (lo que deriva claramente de la última finalidad del sistema de responsabilidad patrimonial de la Administración: la garantía de los ciudadanos)⁷⁰⁵.

Finalmente, la última característica de dicha responsabilidad patrimonial es su alcance universal, tanto en relación con el sujeto que sufre el daño como por lo que respecta al agente productor. Así, y a pesar de que los artículos al respecto de la LRJPAC sólo hablen de “los particulares”, nada impide que el reclamante sea una persona jurídica,

⁷⁰³ En este sentido, señalaba que “cuando las Administraciones Públicas actúen en relaciones de derecho privado, responderán directamente de los daños y perjuicios causados por el personal que se encuentre a su servicio, considerándose la actuación del mismo, actos propios de la Administración bajo cuyo servicio se encuentre. La responsabilidad se exigirá de conformidad con lo previsto en los artículos 142 y 143, según proceda”.

⁷⁰⁴ Al respecto, como señala VALERO, dicha equiparación era totalmente necesaria, pues “no se justifica la existencia de un régimen jurídico diverso —y, posiblemente, con menos garantías para el usuario— en función de que se preste un servicio directamente por la Administración Pública o un tercero ajeno a la misma”; y es que, a fin de cuentas, se trata en ambos casos de “actividades de titularidad pública”. (VALERO TORRIJOS, J.: *Acceso a los servicios y a la información por medios electrónicos*, cit., pág. 240).

⁷⁰⁵ En este sentido, véase GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho administrativo II*, cit., pág. 415.

otra Administración Pública o incluso las autoridades y demás personal a su servicio⁷⁰⁶, del mismo modo que, como se ha visto, el régimen previsto se aplicará a todas las Administraciones Públicas sin excepción y con independencia que el agente causante del daño haya sido un funcionario, una autoridad pública o incluso un empleado laboral que desempeñe potestades públicas de forma ocasional (sea cual sea la naturaleza de su relación).

7.2.3. Elementos constitutivos de la responsabilidad patrimonial de la Administración

De acuerdo con las características y consideraciones apuntadas hasta el momento, puede deducirse que los elementos constitutivos de la responsabilidad patrimonial de la Administración se concretan básicamente en los siguientes: la existencia de un daño o perjuicio indemnizable, que el perjudicado no tenga el deber de soportarlo, la presencia de un acto dañoso imputable a la Administración y la relación de causalidad entre dicho acto y el daño o perjuicio producido.

En relación con el primero, el artículo 139 de la LRJPAC prevé que los particulares tendrán derecho a resarcir “cualquiera de sus bienes y derechos”, por lo que parece que podrán reclamar tanto los daños materiales como los personales e incluso de índole moral. Asimismo, como apunta la SAN de 12 de junio de 2006, el perjuicio indemnizable podrá consistir tanto en un daño emergente como en un lucro cesante, siempre que, en ambos casos, pueda ser cifrado en una suma de dinero. De este modo, los únicos requisitos que se exigen son que las lesiones deberán ser individualizables (ya sea en relación con una persona o un grupo de personas), reales (no potenciales) y efectivas (no futuras), aunque, como afirma la STS de 5 de junio de 2001, nada impide que su cuantificación definitiva se produzca en el momento de ejecución de sentencia.

Por lo que respecta al segundo de los presupuestos necesarios, es indispensable que dicho daño sea ilegítimo o antijurídico, lo que sólo se producirá cuando el afectado no tenga reconocido el deber jurídico de soportarlo (artículo 141.1 de la LRJPAC). Así, como señala GALÁN, el perjuicio reclamable deberá ser contrario al ordenamiento jurídico, si bien debe remarcar que lo que tiene que ser ilegítimo ha de ser el daño y no la conducta que le ha dado lugar⁷⁰⁷. Por ello, y dado la responsabilidad patrimonial de la Administración es objetiva, nada impedirá que su producción sea consecuencia de una actividad administrativa perfectamente legítima o legal.

Sin embargo, debe destacarse una reciente tendencia jurisprudencial en la que se gradúa dicha antijuricidad en función de la actividad administrativa que se ha llevado a cabo, aunque únicamente se ha dado en dos supuestos determinados: en actos administrativos dictados en el ejercicio de potestades discrecionales y en casos de aplicación de normas jurídicas con conceptos jurídicos indeterminados. En dichas situaciones, los tribunales

⁷⁰⁶ Entre otros, así consta expresamente en los Dictámenes del Consejo de Estado de 14 de diciembre de 1995, de 5 de junio de 1997 o de 30 de julio de 1998 y sentencias del TS, como la de 20 de octubre de 1997 o la de 14 de diciembre de 2000.

⁷⁰⁷ GALÁN GALÁN, A.: *La comunicación pública*, cit., pág. 79. En la misma línea se pronuncian GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, quienes recalcan que la fundamentación de la obligación de responder patrimonialmente se contempla “desde la perspectiva del dañado y no desde la acción del agente causal” ya que ha pasado de entenderse como una sanción a concebirse como un mecanismo de garantía de los ciudadanos. (GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho administrativo II*, Aranzadi, Navarra, 2006, págs. 380 y 382).

han considerado que, si la actuación de la Administración ha tenido lugar de forma razonada y razonable, los daños causados carecerán de este requisito necesario (incluso cuando los actos dañosos hubieran sido anulados por vicios de ilegalidad), y es que han entendido que, si se obligara a la Administración a demorar sus resoluciones ante la permanente duda sobre su legalidad o ilegalidad, quedaría gravemente afectado el interés general⁷⁰⁸.

Finalmente, los últimos elementos constitutivos de la responsabilidad patrimonial administrativa son la existencia de una actividad dañosa imputable a la Administración y que dicha actuación guarde una relación de causalidad directa con el daño o perjuicio producido, es decir, que el perjudicado pueda probar que un comportamiento del poder público en uso de potestades públicas le ha generado de forma determinante una lesión indemnizable y antijurídica. En este sentido, como señala la SAN de 12 de junio de 2006, la concepción de causalidad adoptada por los tribunales es aquella que explica el daño causado por la presencia objetiva de un factor cuya inexistencia, en hipótesis, lo hubiera evitado, aunque es cierto que en la mayor parte de los casos el resultado lesivo no se debe a una sola causa sino a un complejo de hechos y condiciones autónomos o dependientes que guardan, en su individualidad, un cierto poder causal. Consecuentemente, en tales supuestos, el problema que radica en la estipulación de qué hecho o condición puede ser considerado relevante por sí mismo en la producción del resultado lesivo, lo que ha procurado resolverse por parte de la doctrina administrativa con la creación de la teoría de la causalidad adecuada.

Como consta en la STS de 28 de noviembre de 1998, dicha teoría consiste “en determinar si la concurrencia del daño era de esperar en la esfera del curso normal de los acontecimientos, o sí, por el contrario, queda fuera de este posible cálculo, de tal forma que sólo en el primer caso, si el resultado se corresponde con la actuación que la originó, es adecuado a ésta y se encuentra en relación causal con ella, sirve como fundamento del deber de indemnizar. Esta causa adecuada o causa eficiente debe ser, además un presupuesto, una *conditio sine qua non*, esto es, un acto o un hecho sin el cual es inconcebible que otro hecho o evento se considere consecuencia o efecto del primero. Ahora bien, esta condición por sí sola no basta para definir la causalidad adecuada, sino que también es necesario que resulte normalmente idónea para determinar aquel evento o resultado”. Al respecto, deben tomarse en consideración “todas las circunstancias del caso, esto es, que exista una adecuación objetiva entre acto y evento”, lo cual se ha dado a conocer como la llamada verosimilitud del nexo. Sólo cuando así sea, la actuación en cuestión alcanzará “la categoría de causa adecuada, causa eficiente o causa próxima y verdadera del daño, quedando así excluidos tanto los actos indiferentes como los inadecuados o inidóneos y los absolutamente extraordinarios”.

De todos modos, como ya se ha apuntado, nada impide que concurren varias causas en la producción del daño indemnizable, lo que comportará la correspondiente modificación de la responsabilidad patrimonial administrativa en el momento de fijar la indemnización. En este sentido, y citando de nuevo la SAN de 12 de junio de 2006, “la intervención de un tercero o una concurrencia de concausas imputables unas a la Administración y otras a personas ajenas o incluso al propio perjudicado, imponen criterios de compensación (asumiendo cada una la parte que le corresponde) o

⁷⁰⁸ Al respecto, véanse, entre otras las STS de 11 de marzo de 1999 y de 13 de enero de 2000.

atemperar la indemnización a las características o circunstancias concretas del caso examinado”⁷⁰⁹.

Asimismo, también se puede dar el caso de concurrencia de causas entre varias Administraciones, el cual ha sido el único supuesto expresamente recogido en la LRJPAC. Así, su artículo 140.1 regula la determinación de responsabilidad en los casos específicos de gestión dimanante de fórmulas conjuntas de actuaciones que hayan resultado lesivas, estableciendo que, “cuando de la gestión dimanante de fórmulas conjuntas de actuación entre varias Administraciones públicas se derive responsabilidad en los términos previstos en la presente Ley, las Administraciones intervinientes responderán de forma solidaria”, aunque “el instrumento jurídico regulador de la actuación conjunta podrá determinar la distribución de la responsabilidad entre las diferentes Administraciones públicas”. Por su parte, el segundo apartado fija la regla general que tendrá lugar en los demás supuestos de concurrencia administrativa, señalando que “la responsabilidad se fijará para cada Administración atendiendo a los criterios de competencia, interés público tutelado e intensidad de la intervención”. De todos modos, como añade, cuando no sea posible la determinación en dichos casos, la responsabilidad deberá ser solidaria, y es que, como recuerdan GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, “la regla de solidaridad encarna el principio de indemnidad patrimonial que está en la base del sistema”⁷¹⁰.

7.2.4. La responsabilidad patrimonial de la Administración a causa de la prestación (correcta o incorrecta) de los deberes de información y asistencia o a consecuencia de su incumplimiento

Teniendo en cuenta que el artículo 139.1 de la LRJPAC permite la reclamación de las lesiones que sean “consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos”, parece claro que nada impide que los daños causados por las actuaciones de información y asistencia puedan ser indemnizados, y es que, aparte de formar parte de los servicios públicos administrativos, pueden producir lesiones en las que el derecho a la tutela judicial efectiva permite y, a su vez, exige control judicial (artículo 24 CE).

En relación con los sujetos que intervienen en dichos supuestos, debe señalarse que los “particulares” a los que se refiere el amplio concepto de la LRJPAC al habilitar su reclamación se concreta aquí en los obligados tributarios a los que vayan dirigidas las mencionadas actuaciones, por lo que tanto las personas físicas como las jurídicas podrán exigir la correspondiente responsabilidad. Por su parte, los sujetos causantes del daño podrán ser todos los funcionarios públicos, autoridades y empleados laborales (incluso los temporales) que conforman la Administración tributaria (con total independencia de la naturaleza pública o privada del vínculo que les una), siempre que actúen, obviamente, ejerciendo potestades públicas (por lo que se excluirán las lesiones causadas por sus comportamientos privados).

⁷⁰⁹ En el mismo sentido se pronuncia el Dictamen del Consejo de Estado de 1 de julio de 1971, el cual afirma que “la concurrencia de culpas ha sido ampliamente aceptada por la jurisprudencia civil como circunstancia determinante no de una exoneración total de responsabilidad, pero sí de una prudente moderación de la misma (...) y la misma doctrina es aplicable a los supuestos de responsabilidad de la Administración, dada la similitud de planteamientos y requisitos legales que entre una y otra existen”.

⁷¹⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho administrativo II*, cit., pág. 413.

Por lo que respecta a los supuestos de información y asistencia que podrán dar lugar a la producción de un daño efectivo, evaluable, individualizable y antijurídico, podrán venir tanto a causa de un funcionamiento normal de la actividad administrativa (como podría ser debido a un cambio de criterio administrativo) como a consecuencia de su funcionamiento anormal (ya sea por una mala prestación de los deberes -errónea, incompleta, retrasada o afecte a la protección de los datos de carácter personal- o por su falta de cumplimiento). En ambos casos, de conformidad con el artículo 139 de la LRJPAC, el título de atribución de la responsabilidad administrativa será el funcionamiento normal o anormal de la Administración, por lo que será totalmente irrelevante la posibilidad de imputar el daño a una persona determinada y el medio empleado en su realización⁷¹¹. Sin embargo, téngase en cuenta que sólo se podrá generar responsabilidad por inactividad administrativa en aquellas actuaciones de información y asistencia donde se prevea expresamente el correspondiente deber de prestación, y es que, como es lógico, si la Administración no tiene el concreto deber de actuar, su falta de actividad no podrá dar lugar a ningún tipo de reclamación.

Asimismo, y a pesar de que la imputación del daño a la Administración, en principio, sea clara (ya que únicamente deberá demostrarse la titularidad administrativa de los servicios en cuestión), no deben olvidarse los problemas de prueba que se pueden generar en algunas prestaciones concretas, pues no siempre será posible la acreditación de la existencia y del contenido de las labores de información y asistencia o, en su caso, de su no prestación. Como se ha visto, estas dificultades se intensifican especialmente en los casos donde su suministro se hace de forma oral, donde el interesado cuenta únicamente con su palabra para demostrar la eventual negativa de actuación por parte de la Administración tributaria o el contenido de la información o asistencia proporcionadas⁷¹². De igual modo, también se generan dichos conflictos con especial relevancia a la hora de probar la documentación presentada por el obligado tributario con el fin de que la Administración le asista en la elaboración de una declaración o autoliquidación, y es que, al no quedar constancia de la misma, es prácticamente imposible probar que los daños que derivan de la falta de información en las correspondientes declaraciones o autoliquidaciones son imputables a la Administración⁷¹³.

⁷¹¹ Al respecto, VALERO incide en la independencia del medio utilizado y en la necesidad de que se cubran los perjuicios producidos a través de las TIC, pues señala que, en tanto la obtención de información administrativa por Internet puede generar una confianza en los ciudadanos (lo mismo que ocurre con las prestaciones de asistencia), debe ser protegida; a lo que añade que, “como cualquier otra modalidad administrativa, uno de los instrumentos para garantizarla es la responsabilidad patrimonial”. (VALERO TORRIJOS, J.: *Acceso a los servicios y a la información por medios electrónicos*, cit., pág. 215).

⁷¹² Al respecto, BARQUERO se plantea la posibilidad de solucionar tal problema acudiendo a la prueba testifical, aunque parece poco probable que alguien pueda dar fe de la información capacitada a no ser que sea, por ejemplo, el asesor fiscal del obligado tributario u otro funcionario administrativo. Sin embargo, incluso en estos casos la imparcialidad de los testimonios sería, cuanto menos, dudosa, del mismo modo que resulta prácticamente imposible que puedan recordar con exactitud el contenido de las actuaciones realizadas debido al largo período de tiempo que transcurre hasta que se puede hacer valer. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 165).

⁷¹³ En la misma línea, la Recomendación 4.3 del Informe del Defensor del Pueblo de 1999 incidía en la inseguridad jurídica que esta falta de prueba de la documentación aportada conlleva, añadiendo que, si bien en un primer momento la Administración podía replicar que dejar constancia de la misma revestía una gran complejidad, ya no suponía un problema en la actualidad. Así, como señalan DELGADO y OLIVER, la solución al problema mencionado es simple, y es que “se solucionaría mediante el establecimiento de algún mecanismo de control de dicha documentación facilitada por el obligado

Otro de los aspectos que plantea importantes problemas en tales casos es la determinación del daño en cada supuesto, en tanto que, además de que puede ser consecuencia tanto de una información particular como general (con las evidentes complejidades de individualización que ello comporta), depende y varía en función de las circunstancias de cada obligado tributario (de sus conocimientos sobre la materia, de si se le ha obligado a acudir a otros medios o instrumentos, de si se da de forma independiente o en el seno de un procedimiento, de si se ha producido indefensión, etc.). Asimismo, además de la complejidad que entraña la valoración de los daños morales, téngase en cuenta la dificultad de determinar las lesiones que pueden producirse con posterioridad a la actuación causante, si bien debe incidirse en la necesidad de que en cualquier caso sean de carácter definitivo (es decir, que, tras la revocación o corrección de la información o asistencia dañosa, no exista la posibilidad de eliminarla o, cuanto menos, reducirla –supuesto en el que, como es lógico, sólo de indemnizará el daño residual-).

De igual modo, no debe olvidarse que el daño también deberá ser antijurídico, lo que, a pesar de la existencia de algunas cargas generales derivadas de la organización de servicios públicos que, por exigencias de interés público, se pueden hacer gravitar sobre los particulares (incluso cuando algunos se vean más afectados que los otros), resulta bastante claro y no plantea demasiados problemas en los supuestos cambios de criterio o de malas o inexistentes prestaciones de los deberes de información y asistencia.

Finalmente, el último de los presupuestos necesarios para exigir la responsabilidad patrimonial administrativa es la existencia del nexo de causalidad entre el comportamiento de la Administración (la inactividad o prestación de información o asistencia) y la lesión antijurídica causada, lo cual tampoco genera mucha dificultad si se pueden demostrar ambos elementos. Sin embargo, en algunos casos de omisión, dicha vinculación no siempre será tan clara, como ocurre, por ejemplo, en el caso de la no realización de las actuaciones de publicación. En tales supuestos, parece difícil relacionar la falta de difusión de los textos normativos actualizados, de las correspondientes relaciones o de las contestaciones a consultas tributarias y resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia con la producción de una lesión concreta a los bienes y derechos de los obligados tributarios, aunque ello no impide que la detección del nexo pueda ser clara en los casos donde se publiquen errores o descuidos importantes (especialmente en las difusiones sobre la normativa).

Por su parte, también podría parecer que dicha relación no es tan clara en aquellos supuestos donde la prestación del deber o la falta de la misma no ha sido realizada por la propia Administración sino por parte de terceros (como pasa, por ejemplo, en los casos donde se subcontratan empresas privadas para dar respuesta al aumento de demandas experimentado en las campañas de renta o para crear y gestionar una sede electrónica), si bien, como ya se ha apuntado, nada impide que también aquí se exija la oportuna responsabilidad patrimonial administrativa. Así, como señala VALERO en relación con estas últimas situaciones, “acudiendo a los principios generales que regulan la actividad administrativa, cabría deducir que los daños que eventualmente se derivasen (...) habrán de ser asumidos por la Administración aun cuando no existiera una previsión normativa específica”, y es que, teniendo en cuenta que ejercen una actividad

tributario”. (DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 235).

de titularidad pública, no se justificaría la existencia de un régimen jurídico diverso y, probablemente, con menos garantías para los particulares⁷¹⁴.

Por último, téngase presente que, igual que ocurre en los demás supuestos de responsabilidad patrimonial, la Administración tributaria podrá exigir la oportuna responsabilidad a los funcionarios y demás personal a su servicio por los daños causados una vez los haya indemnizado, aunque, de conformidad con el artículo 145.2 de la LRJPAC, su responsabilidad será en todo caso subjetiva. Así, incluso en aquellos casos donde el daño causado sea imputable a los titulares de contratos de gestión de servicios públicos, la Administración deberá responder previamente, si bien, de acuerdo con el artículo 161.c) de la LCA, podrá reclamar la oportuna responsabilidad a los contratistas siempre que el daño no se haya producido por causas que no le sean imputables. De igual modo, la Administración utilizará la misma vía cuando haya sido ella la que haya sufrido daños en su propio patrimonio.

8. Los efectos de los deberes de información y asistencia en relación con su incumplimiento

Una vez más, los efectos jurídicos que pueden surgir en los casos donde la Administración tributaria no cumpla con sus deberes de informar y asistir a los obligados tributarios variarán en función de las concretas actuaciones de las que se trate, y es que, como se ha visto, no todas cuentan con el mismo tipo de regulación. No obstante, cierto es que existen dos consecuencias comunes en todos los supuestos, y es que, del mismo modo que en ningún caso se prevé la imposición de sanción alguna, siempre se permite que los obligados tributarios puedan reclamar la indemnización de los daños padecidos.

8.1. Consideraciones generales

Realizadas dichas observaciones, procede empezar el estudio de los diferentes efectos que se contemplan destacando que, lamentablemente, sólo se prevén en una única situación, la cual, como ya se ha señalado, se encuentra recogida en el artículo 91.4 de la LGT. Así, el mencionado precepto señala que la falta de contestación en plazo de las solicitudes de acuerdos previos de valoración “implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario”, por lo que su procedencia tendrá eficacia directa sin necesidad de realizar ninguna actuación (lo que conlleva que, en caso de inobservancia, lo que deba impugnarse sea el acto dictado con posterioridad).

Sin embargo, debe resaltarse que, aunque sea de forma implícita, también pueden derivarse los efectos del incumplimiento de otros supuestos concretos de algunas disposiciones generales, como ocurre en el caso de que no se informe a los obligados tributarios de sus derechos y deberes en el seno de las actuaciones inspectoras ni del alcance de las mismas. En tales situaciones, podrá solicitarse la nulidad de pleno derecho de los actos adoptados en el mismo procedimiento de inspección, ya que, con base en el artículo 62.1.e) de la LRJPAC, procederá su anulación por haber sido

⁷¹⁴ VALERO TORRIJOS, J.: *Acceso a los servicios y a la información por medios electrónicos*, cit., pág. 251.

dictados “prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido”⁷¹⁵.

De forma similar, en los actos donde se denegara expresamente el suministro de una actuación de información o asistencia requerida, podrá solicitarse su anulabilidad por haber infringido el ordenamiento jurídico (artículo 63.1 de la LRJPAC), siempre y cuando la normativa que regule el concreto instrumento en cuestión contemple la relativa obligación de prestación⁷¹⁶. Asimismo, podrá solicitarse la anulabilidad de los actos administrativos fundamentados en la falta de documentación cuando éstos ya obraran en poder de la Administración tributaria actuante o consistieran en certificados tributarios, dado que su exigencia vulneraría, respectivamente, el artículo 99.2 de la LGT y el artículo 71.3 del RD 1065/2007⁷¹⁷.

De todos modos, el mecanismo contemplado con carácter general para requerir la falta de cumplimiento de los deberes aquí estudiados es la reclamación por inactividad de la Administración, si bien debe recordarse que también podrá reclamarse la indemnización de los daños y perjuicios que se hubieran podido generar a través de la oportuna responsabilidad patrimonial. Sin embargo, en ambos casos, sólo podrán reclamarse las omisiones y los daños que se produzcan de las mismas en relación con las actuaciones que tengan prevista la concreta obligación de prestación, y es que es obvio que, si la Administración no se encuentra obligada a actuar, no se le puede requerir un determinado comportamiento ni la asunción de las consecuencias dañosas derivadas de su omisión.

⁷¹⁵ Entre otros, así lo afirma EMBID, pues considera que tales actuaciones de información están directamente relacionadas con los procedimientos administrativos. (EMBID IRUJO, A.: *El ciudadano y la Administración*, MAP, Madrid, 1993, pág. 65). No obstante, conviene hacer una breve puntualización al respecto, y es que, si bien la regla general es que los actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico son anulables y, sólo excepcionalmente, nulos de pleno derecho, los efectos de dichos supuestos justifican su inclusión bajo las previsiones del artículo 62.1.e) y no las del artículo 63.1 (causas de anulabilidad por infracción del ordenamiento jurídico). En este sentido, los efectos de la anulabilidad son *ex nunc* (es decir, desde que se declara) y los de la nulidad *ex tunc* (como si nunca hubiera existido el acto impugnado), por lo que, teniendo en cuenta la relevancia de que los obligados tributarios conozcan la existencia y alcance de las actuaciones inspectoras que les afectan y los derechos y deberes que tienen reconocidos, los efectos que deben operar son estos últimos. Asimismo, la STS 1245/1994, de 15 de junio, justifica su inclusión concretando, con carácter general, que el artículo 62.1 se aplicará cuando haya existido “omisión de un trámite esencial del procedimiento”, aunque autores como BERMEJO siguen defendiendo su anulabilidad por constituir una infracción del ordenamiento jurídico “clara, manifiesta y ostensible”. (BERMEJO LATRE, J. L.: *La invalidez de los actos Administrativos: nulidad y anulabilidad*, Universidad de Zaragoza (artículo en línea), Zaragoza, 2008, pág. 1). Disponible en: <http://www.unizar.es/berlatre/documentos/invalidez.pdf>. (Fecha de consulta: 16 de marzo de 2009). Así, y aunque la opinión mayoritaria se pronuncie a favor de la aplicación del artículo 62.1.e), no se trata de un tema pacífico entre la doctrina, y es que algunos autores han llegado incluso a señalar que debería aplicarse su anulabilidad pero con base en el artículo 63.2 de la LRJPAC (donde se establece como motivo para su procedencia la generación de indefensión a los interesados). (En este sentido, véase BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 78).

⁷¹⁶ Asimismo, como señala CERRILLO, los funcionarios encargados de suministrar la información en dichos casos podrían incluso incurrir en responsabilidad disciplinaria, de acuerdo por ejemplo, con el artículo 4.1.j) del Reglamento de Régimen Disciplinario de los funcionarios de la Generalitat de Cataluña aprobado por el Decreto 243/1995, de 27 de julio (donde se establece que la actuación de los funcionarios que cause perjuicios a los ciudadanos será constitutiva de una falta grave). (CERRILLO MARTÍNEZ, A.: *Régimen de la información administrativa*, cit., pág. 233).

⁷¹⁷ En relación con la no aportación de los datos y documentos que ya obraran en poder de la Administración actuante, así lo entienden expresamente DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M.: *Derechos y garantías en los procedimientos tributarios*, cit., pág. 136.

Dado que el análisis de la responsabilidad patrimonial administrativa en tales casos ya ha sido tratado en el apartado 7.2.4 de la presente parte, procede estudiar a continuación con el debido detalle la reclamación por inactividad de la Administración.

8.2. La reclamación de la prestación de los deberes en caso de inactividad

La vía que ofrece el ordenamiento jurídico para actuar ante la negativa de la Administración a prestar sus deberes de información y asistencia es la reclamación por inactividad administrativa, la cual, creada en el artículo 25.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se encuentra regulada en su artículo 29.1⁷¹⁸. Así, como señala este último precepto, “cuando la Administración, en virtud de una disposición general que no precise de actos de aplicación o en virtud de un acto, contrato o convenio administrativo, esté obligada a realizar una prestación concreta en favor de una o varias personas determinadas (dejando así fuera las actuaciones dirigidas a la generalidad de la ciudadanía), quienes tuvieran derecho a ella pueden reclamar de la Administración el cumplimiento de dicha obligación”, por lo que parece que nada impide la legitimación de los obligados tributarios para su interposición en los casos aquí estudiados.

Sin embargo, como añade, “si en el plazo de tres meses desde la fecha de la reclamación, la Administración no hubiera dado cumplimiento a lo solicitado o no hubiera llegado a un acuerdo con los interesados, éstos pueden deducir recurso contencioso-administrativo contra la inactividad de la Administración”, de modo que queda claro que la reclamación por inactividad administrativa no es más que una petición formal a la Administración de carácter previo a la posterior reclamación judicial. En este sentido, como consta en su Exposición de Motivos, el objetivo que persigue esta petición procesal no es otro que el de “dar a la Administración la oportunidad de resolver el conflicto y de evitar la intervención judicial”, aunque debe remarcarse que lo que se impugnará en caso de que haga caso omiso a la reclamación presentada será la inactividad o actuación material correspondiente y no el incumplimiento de la correspondiente resolución.

De igual modo, téngase en cuenta que, de acuerdo con el artículo 32 de la LJCA, la última finalidad tanto de la reclamación como del posterior recurso contencioso-administrativo es obligar a la Administración a cumplir con sus deberes en los concretos términos en los que están establecidos, por lo que la indemnización de los daños en los bienes o intereses que esta inactividad haya podido causar deberán exigirse a través de la reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración. Asimismo, debe remarcarse que dicha vía tampoco servirá para impugnar aquellas omisiones de los

⁷¹⁸ Si bien la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, ya había previsto la posibilidad de condenar a la Administración en caso de no actuación, lo supeditaba a que se dictara de forma aneja una sentencia anulatoria de un acto condicionada a la titularidad de un derecho subjetivo perfecto, de modo que la gran innovación que incorporó la Ley 29/1998 fue la ruptura de estas dos condiciones *sine qua non* creando el recurso directo y sin necesidad de impugnación de ningún acto expreso o presunto contra la inactividad de la Administración. Así, como señalan GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, “la nueva LJ de 1998 ha dado un paso capital para extender la garantía judicial a hacer efectivo el sistema de la Administración prestacional, hoy dominante”, y es que, además, “con esta nueva regulación el derecho de los administrados a obtener prestaciones de los servicios públicos a cargo de la Administración ha encontrado una vía expeditiva”. (GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho administrativo II*, cit., págs. 76 y 77).

supuestos que ya encuentran previstas sus consecuencias en caso de incumplimiento, como sucede, como se ha visto, en la celebración de acuerdos previos de valoración, en la obligación de información de la Inspección de Tributos al inicio de sus obligaciones, en los actos donde se deniegue expresamente el suministro de una actuación de información o asistencia que tenga prevista la correspondiente obligación de prestación y en los actos administrativos fundamentados en la falta de documentación cuando éstos ya obraran en poder de la Administración tributaria actuante o consistieran en certificados tributarios.

Vista así la configuración general de la reclamación por inactividad de la Administración, debe seguirse con su análisis destacando los problemas que plantea la regulación de los deberes de información y la asistencia al respecto, resaltando, en primer lugar, los que se generan en relación con la legitimación para su interposición. En este sentido, como ya se ha apuntado, el artículo 29.1 de la LJCA establece que únicamente podrán requerir la actividad de la Administración a través de dicha pretensión aquellos sujetos que tengan derecho a la misma, por lo que, ya de entrada, aparecen las dificultades de justificar la inclusión de aquellas actuaciones no expresamente previstas como parte de los correspondientes deberes y, en consecuencia, del derecho a su recepción (artículo 34.1.a) de la LGT).

Sin embargo, teniendo en cuenta que la formulación general de este derecho lo vacía en gran medida de contenido, parece que la normativa que los interesados deberán alegar a la hora de justificar su legitimación será la de la concreta actuación que haya sido incumplida⁷¹⁹, la cual no siempre establece la correspondiente obligación de actuar y, por consiguiente, el derecho a recibir su prestación⁷²⁰. De igual forma, recuérdese que el objeto de la pertinente resolución se limitará a exigir el estricto cumplimiento del ordenamiento jurídico, de modo que si éste no obliga a la Administración a realizar un determinado comportamiento, menos podrá exigirlo una resolución.

De todos modos, incluso en los casos donde se haya conseguido probar que la actuación que no ha tenido lugar constituye una vulneración de un derecho del interesado y que existe la concreta obligación de prestación, entran en juego nuevos obstáculos para hacer efectiva la resolución de la reclamación presentada, y es que aparecen los problemas derivados de las dos características más comunes del régimen jurídico de la información y la asistencia: la utilización de conceptos jurídicos indeterminados (como su carácter “necesario” o la publicación “periódica” de las resoluciones “de mayor trascendencia”) y la remisión constante a normas futuras que deberán desarrollar su regulación. Así, cuando el ordenamiento jurídico resulte incompleto tampoco podrá derivarse la correspondiente obligación de actuar, y es que, evidentemente, los jueces y tribunales carecen de competencias para poder modificar o concretar las diferentes previsiones normativas⁷²¹.

⁷¹⁹ Sin ir más lejos, así se señala en la SAN de 5 de diciembre de 1987, donde se apunta que “el artículo 97 (LGT) dice que será la Ley de cada tributo la que regulará la actuación (...) por lo que, en definitiva se remite al texto del tributo de que se trate, el cual, en su caso, deberá contener los preceptos que desarrollen tal deber de colaboración, y son tales preceptos los que en su caso tenían que haber sido citados como infringidos por el demandante en lugar de hacer la invocación genérica de la LGT”.

⁷²⁰ Al respecto, véase *supra* el apartado 2.2 *La formulación como derecho* de la presente parte.

⁷²¹ En el mismo sentido, véase la Exposición de Motivos de la Ley 29/1998, donde se señala que “este remedio no permite a los órganos judiciales sustituir a la Administración en aspectos de su actividad no prefigurados por el derecho, incluida la discrecionalidad en el *quando* de una decisión o de una actuación material, ni les faculta para traducir en mandatos precisos las genéricas e indeterminadas habilitaciones u

Estos dos últimos impedimentos se encuentran especialmente intensificados en aquellas actuaciones donde se permite la utilización de los nuevos medios y técnicas, donde, además de las propias dificultades de la regulación del deber, la grandeza y complejidad de su entidad y la falta de experiencia y conocimientos al respecto aumentan la necesidad de adoptar normas programáticas y previsiones generales y abiertas. Asimismo, la falta de recursos y las diferentes disponibilidades presupuestarias comportan que en muchos casos se configure el cumplimiento de las diferentes disposiciones con carácter facultativo, por lo que la intensidad de la tutela del cumplimiento del derecho que queda a la libre voluntad de cada Administración resulta aún menor⁷²².

Otro de los problemas generales que conlleva la falta de desarrollo normativo al respecto es el no señalamiento de los plazos administrativos para cumplir con muchas de las actuaciones que componen los deberes, lo cual resulta totalmente indispensable para saber a partir de cuándo empieza la inactividad. Sin embargo, a diferencia de los otros obstáculos, parece que se pueden solventar tales carencias aplicando el plazo máximo para resolver que establece el artículo 104.1 de la LGT, cuya fijación se concreta en 6 meses con carácter general⁷²³.

De todos modos, las carencias normativas no son los únicos motivos que dificultan la plena efectividad de dicho mecanismo procesal, sino que, a pesar de que la Exposición de Motivos de la LJCA lo conciba como “un instrumento para combatir la pasividad y las dilaciones administrativas”, la lentitud tradicional de la jurisdicción contencioso-administrativa constituye otro claro impedimento a su eficacia real. Así, como acertadamente señala CERRILLO, “una sentencia que condene, cinco años después, a una Administración Pública a facilitar una información a un ciudadano concreto puede no tener ningún sentido, en especial si tenemos en cuenta que dicha información puede haber cambiado en numerosas ocasiones de contenido”. Por ello, como añade el citado autor, sería conveniente la adopción de mecanismos alternativos para solventar tales problemas, como podría ser la intervención del Defensor del pueblo y de organismos equivalentes en cada autonomía⁷²⁴.

obligaciones legales de creación de servicios o realización de actividades, pues en tal caso estarían invadiendo las funciones propias de aquella”.

⁷²² Como ejemplo de dicha problemática puede resaltarse la obligación de la Administración de garantizar el acceso electrónico universal contemplado en el artículo 8.1 de la LAESCP, el cual, como ya se ha mencionado en el apartado 4.10 de la segunda parte del presente trabajo, constituye una clara actuación de asistencia en la que la determinación de la forma de su cumplimiento queda en manos de cada Administración. Sin embargo, y a pesar de que pudiera entenderse que la atribución de dicha autonomía conlleva que la prestación debida no se encuentra plenamente determinada, resulta claro que la finalidad de la norma es el establecimiento del deber, por lo que, como señalan DELGADO y OLIVER, ante un impedimento notable al efectivo acceso electrónico en términos razonables, será perfectamente posible que se determine judicialmente la vulneración del mencionado deber. (DELGADO, A. y OLIVER, R.: *La regulació de l'Administració electrònica*, en “Instruments per garantir l'efectivitat del dret dels ciutadans a relacionar-se amb l'administració per mitjans electrònics”, Escola d'Administració Pública de Catalunya, 2008, pág. 122).

⁷²³ En el mismo sentido se pronuncia BARQUERO, si bien él recurre al mencionado límite general al hablar específicamente de la actuación de publicación. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, cit., pág. 151).

⁷²⁴ CERRILLO MARTÍNEZ, A.: *Régimen de la información administrativa*, cit., págs. 233 y 234. En la misma línea, DELGADO y OLIVER proponen la mediación del Consejo para la Defensa del Contribuyente. (DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 73).

No obstante, y a pesar de la procedencia que la inclusión de dichas alternativas pudiera tener con carácter general, no debe olvidarse que la mayor problemática en la tutela del derecho a la información y la asistencia radica fundamentalmente en su régimen jurídico, por lo que, como concluye la mencionada Exposición de Motivos de la LJCA, la naturaleza de dicha reclamación y del posterior recurso contencioso-administrativo impide que puedan poner remedio “a todos los casos de indolencia, lentitud e ineficacia administrativas, sino tan sólo garantizar el exacto cumplimiento de la legalidad”. Consecuentemente, y a pesar de que pueda recurrirse a los diversos instrumentos de ejecución de sentencia en caso de inobservancia de sus resoluciones (especialmente los del artículo 108 de la LJCA sobre condenas de actuar), la solución definitiva para que los deberes de información y asistencia comporten un auténtico derecho subjetivo a su recepción debe buscarse en la adopción de una completa y eficiente regulación, pues es la única forma de que llegue a ser amparable de forma directa y de que goce de la plena tutela judicial.

9. Análisis comparativo entre el deber de información y el de asistencia

Una vez realizado el análisis jurídico sobre los deberes de información y asistencia, procede cerrar su estudio con la determinación de la relación que opera entre ambos, y es que, a pesar de la íntima conexión que mantienen (y de que la normativa los haya llegado a contemplar como si fueran un solo deber), constituyen dos figuras tributarias completamente independientes.

9.1. Similitudes entre ambos deberes

Por lo que respecta a las similitudes que existen entre el deber de información y el de asistencia, puede observarse, en primer lugar, que su existencia deriva de unas mismas exigencias, pues, con la única excepción de conseguir una adecuada planificación fiscal (que sólo se encuentra presente en el deber de información), se justifican por los mismos fundamentos, comparten las mismas finalidades, coinciden en la necesidad de su prestación como presupuesto habilitador y recaen sobre el mismo objeto general (los derechos y obligaciones de los obligados tributarios con la excepción del pago de las deudas tributarias en cuanto al desembolso de dinero como tal).

Asimismo, sus respectivas prestaciones se ven extendidas a todos los ámbitos de actuación de la Administración tributaria (ya sea en el de aplicación de los tributos, en el sancionador o en el de revisión de los tributos de naturaleza tributaria) y a todos los procedimientos (en el de gestión, recaudación, inspección e incluso el de revisión), de la misma forma que, en aquellos casos donde se encuentran vinculadas a un procedimiento (dado que también pueden operar con independencia de los mismos e incluso con el nacimiento de las propias obligaciones tributarias), pueden tener lugar en su inicio, durante su tramitación o en su finalización.

De igual modo, las actuaciones que dan cumplimiento a ambos deberes pueden iniciarse tanto a instancia de parte como de oficio, dándose incluso el caso de que puedan realizarse de ambos modos (aunque dicha posibilidad sólo opera en relación con la confección de los borradores de declaración). Asimismo, pueden tener un destinatario tanto singular como plural, de la misma manera que su contenido podrá ser de carácter personalizado o general.

También se encuentra presente en ambos deberes la limitación temporal para la solicitud de algunas de sus actuaciones, si bien sorprende que las que tienen previsto dicho plazo a causa de que su prestación no es de carácter continuo sean básicamente de asistencia y las que encuentran el fundamento por razón de su contenido vinculante sean sólo de información.

Por su parte, el carácter esencialmente gratuito de todas sus actuaciones es otro de los puntos coincidentes, así como el hecho de que no sólo se materializan por parte del personal propio de la Administración. En este sentido, especialmente en las campañas de renta, su prestación también puede llevarse a cabo por parte de personal externo expresamente contratado, y es que, si bien es cierto que esto ocurre con mayor medida en las actuaciones de asistencia -precisamente por el mayor volumen de actividad que requieren en tales períodos-, también pasa en las actuaciones de información.

Otra característica común de las prestaciones de ambos deberes es que presentan diferentes grados de relevancia, distinguiéndose tres niveles en el caso de las de información (las destinadas a transmitir información básica -ya sea personal o general-, las que contienen la interpretación administrativa de la normativa y las que conllevan la adopción de un posicionamiento vinculante por parte de la Administración) y cuatro en relación con las de asistencia (la mera puesta a disposición de los obligados tributarios de meros recursos o herramientas, los servicios que comportan la coactuación administrativa pero sin llegar a producir la confección de una declaración, las que ciertamente la elaboran y aquellas en las que realmente se realiza una declaración).

Igualmente, las vías que utiliza la Administración tributaria para dar cumplimiento a ambos deberes son prácticamente las mismas, ya que, con la única excepción de las publicaciones en papel y de los medios de comunicación electrónicos (radio y televisión), tanto la información como la asistencia pueden prestarse mediante la vía presencial, la postal y, evidentemente, la electrónica (ya sea la telefónica o la de Internet). Asimismo, las terminales de telefonía fija, las de telefonía móvil, los ordenadores y los demás dispositivos que permitan la conexión a Internet (así como, hasta hace poco, la TDT) también se emplean como medios de prestación en ambos casos, del mismo modo que el soporte de su contenido podrá ser oral, audiovisual o escrito y, dentro de este último, en papel o digital.

Otra de las características comunes son los efectos que tendrán lugar en caso de cumplimiento incorrecto, y es que, considerando que en ambos casos se pone de manifiesto la interpretación administrativa de la normativa, los obligados tributarios que actúen conforme a las actuaciones recibidas quedarán exentos de responsabilidad por las posibles infracciones que puedan cometer. Asimismo, y aunque los problemas de prueba también sean una constante (tanto de su existencia como de su contenido), podrá exigirse la correspondiente responsabilidad patrimonial administrativa por los daños y perjuicios que el cumplimiento o la inobservancia de los deberes puedan generar, si bien la reclamación de dicha indemnización en caso de omisión sólo procederá en aquellas actuaciones que tengan prevista la correspondiente obligación de prestación.

Con base en estas últimas consideraciones, es obvio que otra de las características que comparten es que no todas las labores que conforman su contenido tienen prevista la concreta obligación de hacer (ni siquiera las que se encuentran expresamente señaladas

como tales), por lo que la presentación de la reclamación por inactividad de la Administración en caso de incumplimiento también quedará reducida a las actuaciones cuya prestación sea de carácter preceptivo. Lo mismo que ocurrirá en los actos donde exista una eventual denegación expresa a prestar una concreta labor y se proceda a solicitar su anulación por haber sido dictados infringido el ordenamiento jurídico (de conformidad, como se ha visto, con el artículo 63.1 de la LRJPAC), pues es obvio que, para que pueda existir una vulneración de la normativa, el comportamiento administrativo requerido no puede ser una facultad.

Ambos deberes también coinciden en los efectos directos que derivan del incumplimiento de determinadas actuaciones, los cuales proceden únicamente en la adopción de acuerdos previos de valoración, en las obligaciones de información de la Inspección de Tributos al inicio de sus actuaciones, en el reconocimiento de la no aportación de documentos que ya obren en la Administración actuante y en los casos donde se contempla la no aportación a cualquier Administración de los certificados tributarios emitidos por la AEAT. Así, la no contestación en plazo de las solicitudes de acuerdos previos de valoración conllevará que, de conformidad con el artículo 91.4 de la LGT, la Administración tributaria quede obligada a aplicar su contenido durante un plazo máximo de tres años, del mismo modo que, en los casos donde la Inspección de Tributos no informe a los obligados tributarios de la naturaleza y alcance de las actuaciones inspectoras y de sus derechos y obligaciones en las mismas, podrá solicitarse la nulidad de pleno derecho de todos los actos adoptados con posterioridad en el seno del procedimiento con base en el artículo 62.1.e) de la LRJPAC. Por su parte, podrá solicitarse la anulabilidad de los actos administrativos fundamentados en la falta de documentación cuando éstos ya obraran en poder de la Administración tributaria actuante o cuando éstos consistieran en certificados tributarios, dado que se habrían dictado vulnerando el ordenamiento jurídico y dicha causa está prevista en el artículo 63.1 de la LRJPAC (concretamente, se habrían infringido, respectivamente, los artículos 99.2 de la LGT y 71.3 del RD 1065/2007).

De este modo, y aunque en otros preceptos también se prevea la falta de actuación administrativa (como ocurre en relación con el suministro de IAV –donde el artículo 7 del Reglamento CEE nº 2454/93 de la Comisión obliga a las autoridades aduaneras a informar del motivo del retraso y de cuándo se prevé que se podrá transmitir- o la en contestación a las consultas tributarias escritas –donde el artículo 88.6 de la LGT simplemente señala que no implicará la aceptación de los criterios que se hubieran podido proponer-), éstos son los únicos casos en los que los efectos serán realmente directos y no será necesario acudir a la reclamación por inactividad de la Administración.

Finalmente, la última de las características que lamentablemente comparten ambos deberes son sus grandes carencias normativas (provocadas principalmente por la ausencia de definición legal y por el poco desarrollo de su régimen jurídico), y es que, a pesar de que su concepto se pueda intuir relativamente, la falta de enumeración de las diferentes actuaciones que conforman su contenido y la no previsión de las correspondientes obligaciones de hacer dificultan enormemente su eficacia. Además, como se ha visto, esto conlleva que el correlativo derecho subjetivo a su recepción no existirá en todos los instrumentos por los que pueden verse materializados, de forma que, a pesar de que la normativa los formule como auténticos deberes jurídicos y

reconozca el relativo derecho subjetivo a su prestación, queda desdibujada, en gran medida, su configuración.

9.2. Diferencias entre ambos deberes

En relación con las diferencias que se observan entre el deber de información y el de asistencia, destaca, en primer lugar, la notable diversidad de sus conceptos, ya que, si bien se encuentran muy relacionados, en un caso se transmite únicamente una declaración de conocimiento y en el otro se realiza una participación mucho más activa coadyuvando al obligado tributario. Así, las consecuencias que de ello se derivan también divergen en muchos puntos, empezando por el hecho de que, por orden lógico, primero tendrán lugar las actuaciones de información y después las de asistencia.

Sin embargo, y a pesar de su estrecha vinculación, téngase presente que no todas las actuaciones de información irán seguidas de una de asistencia ni viceversa, sino que se trata de comportamientos completamente independientes que no requieren la existencia del otro para poder operar. No obstante, como ya se ha apuntado, bien es cierto que en algunas actuaciones de asistencia se prestan algunas de las conductas típicas del deber de información, y es que muchas veces el ayudar a los obligados tributarios a ejercer sus derechos y a cumplir con sus obligaciones precisará de la transmisión de conocimientos (lo que explica que el objeto de ambas pueda concretarse en la normativa de los deberes y obligaciones tributarias, en los criterios administrativos para su aplicación, en los datos relativos a la situación particular de los obligados tributarios y en aquellos otros contenidos que, sin ser normativos, interpretativos o personales, también consigan facilitar la actuación de los obligados tributarios en el cumplimiento de sus deberes o en el ejercicio de sus obligaciones –si bien, a diferencia de las labores de asistencia, las de información también podrán consistir en la transmisión de contenidos destinados directamente a incentivar el cumplimiento de las obligaciones señaladas-).

Precisamente esta divergencia en sus conceptos es la que explica que, aunque en ambos casos su objeto coincida y pueda versar sobre cuestiones de hecho o de derecho, la prestación del deber de asistencia sólo tenga lugar en relación con derechos u obligaciones presentes y no de carácter futuro, lo que conlleva, a su vez, que, a pesar de que compartan la mayor parte de finalidades (como son la reducción de los costes fiscales indirectos, la consecución de la eficacia del sistema y el aumento de la seguridad jurídica), el deber de información también pretenda garantizar la elaboración de planificaciones fiscales certeras y adecuadas y fomentar el cumplimiento de los obligados tributarios.

Otra de las diferencias que se observa es que, si bien en todos los casos de asistencia los sujetos encargados de su prestación forman parte de la Administración tributaria, hay un supuesto de información en el que el organismo responsable es completamente ajeno a la misma, y es que, como se ha visto, la emisión de los informes vinculantes sobre el cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos elaborados por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio puede incluirse como parte de este último deber.

El siguiente punto en el que divergen ambos deberes es en relación con los plazos que prevé la normativa tributaria a la hora de fijar el tiempo máximo del que dispondrá la Administración para cumplir con algunas de sus actuaciones, ya que las únicas que lo encuentran previsto pertenecen al deber de información. Igualmente, mientras que el

contenido de ambas actuaciones podrá ser oral, audiovisual o escrito y, en este último caso, constar en soporte papel o en formato digital, los soportes ópticos sólo podrán tener lugar en relación con los programas de ayuda que facilita la Agencia, por lo que no suelen encontrarse en ninguna actuación de información.

Por contra, las labores informativas son las únicas que utilizan la vía de las publicaciones escritas y la de los medios de comunicación electrónicos como canales para su prestación, por lo que se sirven en exclusiva de la televisión, la radio, la prensa y las publicaciones oficiales escritas como medios para su materialización. Lo mismo ocurre en relación con el fax y el apartado de correos de la Agencia Tributaria, los cuales, no obstante, sólo pueden utilizarse por parte de los obligados tributarios y no por la Administración.

También se observa una gran diferencia en los efectos que se derivan de su correcta prestación, y es que, a pesar de que la regla general sea la no vinculación de su contenido respecto a los obligados tributarios, existe un supuesto de información donde se les requiere la obligación de seguimiento: el suministro de IAV e IVO. No obstante, en el resto de casos, tanto los destinatarios de la información como los de la asistencia tendrán reconocido el derecho a discrepar y a actuar de modo diferente al señalado por la Administración, siempre y cuando su conducta quede amparada por una interpretación razonable de la norma.

Del mismo modo, existen algunas actuaciones de información donde la Administración puede quedar obligada a seguir su contenido, lo que no puede ocurrir en las labores de asistencia dado su carácter instrumental (ya que nunca conllevarán la adopción de valoraciones jurídico-tributarias en nombre de la Administración).

A su vez, esto conlleva que la última de las divergencias que presentan sea en relación con los plazos para la solicitud de algunas actuaciones concretas, y es que, si bien las que lo tienen fijado a consecuencia de su prestación temporal son sólo de asistencia (con la única excepción de los servicios de Renta Información), las que lo encuentran establecido debido su carácter vinculante son únicamente de información.

Así pues, una vez reflejadas las principales similitudes y diferencias que presentan los deberes de información y asistencia, parece que queda demostrado que gozan de la entidad propia suficiente para ser consideradas como dos figuras tributarias completamente independientes.

10. Análisis global del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación en relación con los deberes de información y asistencia

Para poner punto y final a este estudio, debe dedicarse un último apartado a analizar y resumir lo que constituía la principal finalidad del presente trabajo, es decir, a estudiar la presencia específica de las TIC en el ámbito de los deberes de información y asistencia y a valorar el impacto de su inclusión.

10.1. La presencia de las TIC en los deberes de información y asistencia

De conformidad con la regulación general sobre las TIC en el seno de la Administración tributaria, su incorporación es de carácter potestativo, y es que, a pesar de que el artículo 6 de la LAECSP conlleve la obligación administrativa de permitir su empleo, prevalece la normativa tributaria al respecto por su especialidad⁷²⁵. Así, como se ha visto, el artículo 96.1 de la LGT establece únicamente 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”, de la misma forma que su apartado 2 limita su uso por parte de los ciudadanos en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones a que “sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria”.

En el ámbito de los deberes de información y asistencia, las previsiones que versan sobre las nuevas tecnologías se encuentran contempladas en las diferentes actuaciones que conforman su contenido, si bien, de forma inédita, el artículo 78 del RD 1065/2007 ha previsto su uso en el deber de asistencia con carácter general. En este sentido, el segundo apartado del mencionado precepto señala que “la asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias se podrá ofrecer también por vía telemática”, supuesto en el que será la Administración tributaria quien determine “para cada caso, en función de los medios disponibles y del estado de la tecnología aplicable, el alcance de esa asistencia y la forma y requisitos para su prestación”.

Asimismo, el apartado 3 apunta que “el uso de estos medios deberá procurar alcanzar al mayor número de obligados tributarios”, por lo que “los servicios ofrecidos por vía telemática, en su caso, se ofrecerán también por otros medios a quienes no tuvieran acceso a los previstos en este artículo siempre que sea posible de acuerdo con los medios técnicos disponibles”. Así pues, y aunque en ningún caso se exija la utilización de alguna vía o medio determinado, sí que se incide en la necesidad de evitar cualquier tipo de discriminación de índole tecnológica asegurando el acceso universal a las diferentes prestaciones.

Sin embargo, cierto es que las disposiciones de este artículo 78 han sido una mera reiteración de las previsiones normativas generales ya existentes, y es que, sin entrar a cuestionar su restricción injustificada a la asistencia en el cumplimiento de los deberes (obviando así la que tiene lugar en el ejercicio de los derechos), se ha limitado a remarcar la posibilidad de su incorporación, a habilitar a la Administración tributaria para ello y a impedir que se genere cualquier tipo de discriminación. De todos modos, estas disposiciones son una prueba más de la clara voluntad del legislador a la hora de adaptar la Administración tributaria a los nuevos medios, lo cual se desprende también del último apartado del mencionado apartado 2 al repetir la posibilidad de prestar la asistencia de forma automatizada. En este sentido, como ya se ha visto, el uso de la informática decisional con carácter general ya se encontraba prevista en el artículo 96.2 de la LGT, por lo que la finalidad de este precepto tampoco es otra que la de incidir en la voluntad de incorporar las TIC en el ámbito de los deberes estudiados hasta el máximo punto.

⁷²⁵ En relación con la aplicación del Derecho administrativo en el ámbito de la Administración tributaria (especialmente por lo que respecta a la LAECSP), véase *supra* el apartado 3.2.4.8 *La aplicación de la LAECSP en el ámbito tributario* de la primera parte.

Por su parte, las actuaciones de información y asistencia expresamente contempladas como tales en las que se prevé específicamente dicha posibilidad son las siguientes: las publicaciones sobre la normativa actualizada y las contestaciones a consultas tributarias y resoluciones económico- administrativas de mayor trascendencia (apartados 1 y 4 del artículo 86 de la LGT), las comunicaciones, la transmisión de informaciones de criterios administrativos, la facilitación de consulta en las bases de datos donde se encuentran dichos criterios y el suministro del texto íntegro de consultas o resoluciones concretas (art. 87.3 de la LGT), la contestación a las solicitudes de información tributaria (art. 63.3 del RD 1065/2007), la presentación de consultas tributarias escritas (art. 66.5 del RD 1065/2007), la solicitud de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles (art. 69.5 del RD 1065/2007), la emisión de los certificados tributarios (art. 73.2 del RD 1065/2007) y la puesta a disposición de los programas informáticos de ayuda (artículo 78.2 del RD 1065/2007).

De todos modos, dichos preceptos aluden únicamente a la posibilidad de utilizar las TIC, señalando, como mucho, la necesidad de utilizar el correspondiente certificado de usuario, por lo que su carácter programático y la falta de sanción alguna los vacían en gran medida de contenido. Sin ir más lejos, su utilización en el caso de los suministros del texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, de las solicitudes de información tributaria o de las solicitudes de valoración de bienes inmuebles aún no se encuentra operativa su utilización, aunque bien es cierto que la actuación de la Administración tributaria al respecto ha sido loable desde un primer momento.

En este sentido, los recursos invertidos y los logros conseguidos en el campo de la información y la asistencia también son sumamente destacables, aunque, considerando la importancia de su adecuada prestación, los grandes beneficios del empleo de las TIC al respecto y la actitud pionera de la Administración tributaria en su incorporación, parece que no podía ser de otro modo. Así, como se ha visto al analizar las diferentes vías de prestación de los deberes, la utilización de los medios electrónicos se encuentra presente en la mayor parte de las actuaciones que conforman su contenido, de la misma forma que el portal virtual y, especialmente, la sede electrónica de la AEAT se han convertido en todo un referente por su desarrollo y completitud⁷²⁶.

Además, como acertadamente señalaba VALENCIA, el adecuado apoyo tecnológico en los mencionados deberes debía descansar principalmente sobre tres grandes pilares (hacer llegar al obligado tributario información clara sobre el objeto y la forma de cumplimentar sus obligaciones fiscales, permitir realizar los trámites necesarios para llevarlas a término con las mínimas molestias posibles y facilitar especialmente la presentación de declaraciones), los cuales han sido los que han marcado principalmente la actuación de la Administración⁷²⁷.

⁷²⁶ Entre otros, así lo destaca LÓPEZ, quien señala que “para quienes por razón de la actividad profesional tenemos ocasión de conocer algunos de los ‘increíbles’ avances de la técnica en materia de comunicaciones y tratamiento de la información, constituye un motivo de satisfacción comprobar que la Administración tributaria los utiliza eficazmente al servicio de la gestión de los tributos, comprensiva ésta de los aspectos antes destacados: verificación y control, e información y asistencia al contribuyente”. (LÓPEZ GETA, J. M.: *Información y asistencia al contribuyente. Breve crónica de los importantes avances registrados*, Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, año nº 12, nº 1, 1996, pág. 44).

⁷²⁷ VALENCIA ALONSO, F.: *Apoyo tecnológico a la función de asistencia e información al contribuyente*, cit., págs. 121 y 122.

De igual modo, partiendo de las tres fases de tecnificación de las Administraciones que distingue CANO (ofrecer información a través de los nuevos medios, permitir su utilización por parte de los ciudadanos para dirigirse a las Administraciones y posibilitar la interacción electrónica), puede observarse que la prestación de los deberes de información y asistencia se encuentra ya en la fase más avanzada, y es que, no sólo se ofrecen determinadas labores a través de las TIC, sino que también se permite que se puedan requerir mediante su uso e incluso, en algunas de ellas, que se pueda interactuar⁷²⁸.

Finalmente, debe destacarse que dicha labor de tecnificación ha venido acompañada de la preocupación para conseguir la plena generalización del uso de las nuevas tecnologías, y es que su adecuada utilización es un requisito *sine qua non* para su efectiva incorporación y para el definitivo asentamiento de la e-Administración. En esta línea, el máximo exponente de las medidas encaminadas a tal efecto ha sido la exigencia de su empleo para la realización de trámites relativos a la totalidad de obligados tributarios (si bien de momento sólo ocurre en la presentación del modelo de declaración 576 del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte), por lo que las iniciativas destinadas a conseguir la plena inclusión digital se han convertido en parte del objeto de los deberes aquí estudiados (y es que la facilitación del uso de las TIC no deja de ser un modo de facilitar el cumplimiento de los deberes y el ejercicio de los derechos tributarios –y más teniendo en cuenta que la instauración de los trámites electrónicos constituye de por sí una forma de asistencia-).

De todos modos, para acabar de estudiar de forma completa la presencia de las TIC en el seno de ambos deberes, procede realizar un breve análisis sobre su incorporación en cada uno de los diversos niveles de Administración, ya que, como es obvio, las posibilidades y los recursos con los que cuentan no son ni han sido los mismos.

10.1.1. La incorporación de las TIC en la AEAT

Debido a la gran relevancia de la introducción de las TIC en la AEAT (especialmente, en el ámbito de los deberes de información y asistencia), su estudio es el que más se ha puesto de manifiesto en el presente trabajo, y es que, como se ha visto, ha sido la Administración española pionera en la materia y todo un referente internacional.

Su sede virtual es una de las más completas y desarrolladas de toda Europa, pues llega a ofrecer un total de más de 600 trámites que se diferencian en función de si requieren o no la utilización de un certificado de usuario. Esta divergencia se observa también en el campo de la información y la asistencia, donde, como se ha visto, se ofrecen los siguientes servicios y actuaciones:

- *Sin necesidad de certificado de usuario*, se pueden consultar las diferentes publicaciones de normativa, contestaciones a consultas tributarias o resoluciones económico-administrativas, así como las guías, folletos informativos y los manuales prácticos, se pueden ver las diferentes campañas de publicidad, se puede acceder al programa INFORMA, se pueden realizar consultas de información catastral, se puede

⁷²⁸ CANO GARCÍA, J.: *Aspectos generales de la Administración electrónica tributaria estatal*, cit., pág. 249.

solicitar cita previa, el envío de datos fiscales y el borrador de declaración del IRPF (que también se puede modificar y confirmar), se puede realizar la suscripción al servicio de notificación de las diferentes novedades técnicas de la web y al servicio de avisos mediante mensajes SMS, se pueden obtener los diferentes modelos y formularios, se pueden descargar los programas de ayuda disponibles y el simulador de cálculo de próximas declaraciones del IRPF y se pueden consultar otras informaciones que, como se ha visto, también pueden estar vinculadas con el objeto de ambos deberes (como puede ser el aviso de novedades normativas o de la apertura de determinados plazos).

- *Con la obtención de un certificado de usuario*, se pueden presentar consultas tributarias escritas, solicitar, obtener y verificar certificados tributarios, consultar determinadas informaciones de carácter personal y realizar los diferentes trámites telemáticos (como puede ser la presentación de declaraciones, el pago de las mismas o la interposición de recursos económico-administrativos). Sin embargo, como se ha visto, debe destacarse que la normativa también prevé la utilización de los nuevos medios con el correspondiente certificado en el caso del suministro del texto íntegro de consultas o resoluciones a petición de los interesados, de la presentación de solicitudes de información tributaria y de la solicitud de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles (artículo 87.3 de la LGT y artículos 63.2 y 69.5 del RD 1065/2007), si bien, actualmente, aún no se encuentra operativa tal posibilidad.

Así pues, los esfuerzos y recursos invertidos por la AEAT en la inclusión de las TIC destacan también en el ámbito de la información y la asistencia, y es que, además de ofrecer ambos tipos de actuaciones de forma electrónica (con todas las ventajas que de ello derivan), ha aprovechado los nuevos medios para mejorar las prestaciones ofrecidas de forma presencial (piénsese, por ejemplo, en la creación de la posibilidad de solicitar cita previa o en los beneficios administrativos del uso del programa INFORMA). No obstante, la limitación del funcionamiento de algunos de los recursos que ofrece a determinados sistemas operativos constituye una gran barrera para la plena maximización de los beneficios esperados, si bien es cierto que, consciente de ello, ha empezado a trabajar para solucionar tal problema (como demuestra la creación del portal virtual de los programas de ayuda o la potenciación del uso de *software* libre).

Asimismo, y aunque debe remarcar que su actuación ha sido más que positiva, también puede criticarse la limitación de muchos de los servicios y prestaciones que ofrece al ámbito exclusivo del IRPF, pues, a pesar de que sea el tributo que afecta a más obligados tributarios y de que éstos sean los que más carencias de conocimientos tienen, su extensión a otros tributos sería más que deseable. Así, viendo la buena acogida y las muchas ventajas de dichas posibilidades (especialmente en el caso del programa PADRE, de la confección de borradores de declaración y de la elaboración administrativa de las declaraciones), resultaría sumamente adecuado que también se ofrecieran en el resto de impuestos y que fueran accesibles por todos los obligados (dado que, como se ha visto, también se encuentran limitados), especialmente por lo que respecta a las últimas prestaciones mencionadas (ya que, sin duda, la elaboración de declaraciones constituye la mayor carga fiscal)⁷²⁹.

⁷²⁹ Para ver un análisis más completo y detallado del portal virtual de la AEAT y de su evolución, véase *supra* el apartado 4.3.1 *El portal virtual de la Agencia Estatal de la Administración tributaria* de la primera parte del presente trabajo.

Finalmente, téngase en cuenta que las actuaciones de información y asistencia que se ofrecen a través del portal virtual de la AEAT no son las únicas que ha creado dicha Administración mediante el uso de los nuevos medios, sino que también se ha servido de las TIC para crear el Centro de Atención Informática Tributaria. La puesta en funcionamiento de dicho servicio constituye una de las actuaciones más relevantes tanto por lo que respecta a la eficacia de los deberes aquí estudiados como de cara a la definitiva generalización de la utilización de las TIC, y es que, no sólo resuelve los problemas técnicos que puede plantear su empleo, sino que también informa de las diferentes posibilidades que se encuentran disponibles y de cómo se deben utilizar.

Con base en estas últimas consideraciones, y teniendo en cuenta que la creación del CATIT se circunscribe en el conjunto de medidas encaminadas a fomentar la plena inclusión digital, no sería justo acabar estas breves aportaciones sin antes reiterar la marcada labor de la AEAT al respecto, ya que no sólo ha puesto en marcha diferentes recursos para prestar los deberes de información y asistencia de forma electrónica, sino que también se ha preocupado de que su utilización sea la máxima posible y de que no pare de crecer.

10.1.2. La incorporación de las TIC en las Administraciones tributarias autonómicas

Como ya se ha puesto de manifiesto al hablar de los sujetos prestadores de los deberes de información y asistencia, el artículo 1 de la LGT establece que las diferentes previsiones de la Ley serán de aplicación a todas las Administraciones tributarias, por lo que deja claro que todas ellas se encuentran obligadas a prestar los mencionados (artículo 85.1) y a promover el uso de las TIC en el ejercicio de sus competencias (artículo 96.1). Además, como también se ha señalado, la cooperación entre las diferentes Administraciones constituye un presupuesto ineludible para el correcto cumplimiento de ambas disposiciones, y es que la interrelación, la homogeneidad, la interoperatividad y la estandarización tecnológica resultan completamente indispensables para su eficacia.

Sin embargo, por lo que a la incorporación de las TIC se refiere, la menor relevancia de los tributos cuya gestión corresponde a las Administraciones tributarias autonómicas y la menor cantidad de recursos de los que disponen han derivado en un fuerte desequilibrio en comparación con la situación de la AEAT, lo que, sumado a la falta de coordinación y de estrategia global al respecto, también ha generado importantes diferencias entre las propias Administraciones autonómicas (divergencias que se agravan en el caso de las locales).

Antes de entrar en materia de información y asistencia, recuérdese que la obligación de incorporar los nuevos medios derivada implícitamente del artículo 6 de la Ley 11/2007 no es de aplicación directa en el ámbito tributario, si bien, aun en el caso que lo fuera, la Disposición final tercera condiciona su cumplimiento por parte de las Administraciones autonómicas y de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla a que así lo permitan sus respectivas disponibilidades presupuestarias. Asimismo, téngase presente que la LAECSP establece únicamente la normativa básica en materia de e-Administración, por lo que las diferentes CCAA tienen potestad para desarrollar sus previsiones de la forma que consideren más oportuna.

De este modo, puede observarse, ya de entrada, un complejo punto de partida, puesto que, además del carácter potestativo de la incorporación de las TIC y de a su menor disponibilidad de recursos, su potestad para dictar las disposiciones complementarias necesarias ha derivado en diferentes regímenes que divergen tanto en calidad como en completitud⁷³⁰. Además, estas desigualdades se acentúan ante la falta de iniciativas de estrategia global, ya que es cada autonomía la que elabora sus propias planificaciones para hacer efectiva la e-Administración⁷³¹.

Sin embargo, debe destacarse en este punto la creación del Observatorio de la Administración Electrónica de las Comunidades Autónomas en el que participan todas las CCAA y el Ministerio de Administraciones Públicas, el cual se encuentra enmarcado en el Comité Sectorial de Administración Electrónica dependiente de la Conferencia Sectorial de Administración Pública. Así, coordinado por la Generalitat Valenciana, dicho organismo pretende monitorizar el avance de la Administración autonómica hacia la e-Administración, del mismo modo que pretende mantener una radiografía actualizada del estado actual de cada Administración a través de la creación de informes bianuales. Asimismo, pretende lograr un consenso entre las distintas CCAA en cuanto a la metodología de trabajo y a los diferentes indicadores a analizar, realizando al mismo tiempo recomendaciones que ayuden a acelerar y a equilibrar todo este proceso de modernización.

Tal y como consta en el último de los informes realizados, todas las Administraciones autonómicas cuentan ya con una web propia, el 83,3% de las cuales dispone de un portal único para acceder a los diferentes servicios en línea que se ofrecen. De igual modo, se reflejan los esfuerzos para que dichos servicios sean cada vez mayores, de la misma forma que se demuestra la preocupación para aumentar su calidad⁷³².

Lo mismo se desprende del III Estudio sobre e-Administración autonómica elaborado por la Asociación pro Derechos Civiles, Económicos y Sociales y Asociación de Internautas, donde consta expresamente que el conjunto de servicios interactivos totales ofrecidos por dichas administraciones ha crecido un 91% entre 2007 y 2009 (situándose actualmente en 3.446)⁷³³. Sin embargo, y a pesar de los múltiples efectos positivos que de ello se derivan, también se observa que su incremento ha venido acompañado del aumento del desequilibrio entre las diferentes Administraciones, lo cual no deja de potenciar los efectos de la brecha digital territorial y frena, como es obvio, la definitiva instauración de las TIC. A modo de ejemplo, la diferencia de servicios interactivos entre la comunidad autónoma que más servicios electrónicos y la que menos es de 376, ya

⁷³⁰ Puede consultarse una amplia y profunda compilación normativa de tales textos en GAMERO CASADO, E. y MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, R.: *Normativa autonómica*, en “Legislación de Administración electrónica y de protección de datos”, Tecnos, Madrid, 2008.

⁷³¹ En este sentido, y a nivel institucional, destacan principalmente las iniciativas llevadas a cabo en Cataluña y Extremadura, donde, como ya se ha visto en el apartado 1.2 de la primera del presente trabajo, se han creado incluso cargos de alto rango específicos para coordinar dicha labor.

⁷³² Al respecto, pueden consultarse los diferentes gráficos del Observatorio de Administración electrónica realizados el año 2007 (*Informe de resultados del cuestionario de administración electrónica 2007*, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 2008, págs. 15-17. Disponible en: http://www.csae.map.es/csi/pdf/Informe_resultados_2007.pdf). (Fecha de consulta: 14 de noviembre de 2009).

⁷³³ Asociación pro Derechos Civiles, Económicos y Sociales y Asociación de Internautas: *III Estudio sobre e-Administración autonómica*, 2009, pág. 5. Disponible en: https://ws024.juntadeandalucia.es/plutonDescargas/20_835_20090903_iii_estudio_sobre_eadministracion_autonomica.pdf. (Fecha de consulta: 15 de noviembre de 2009).

que la Comunidad de Madrid cuenta con 419 y la ciudad autónoma de Melilla únicamente con 43⁷³⁴.

Como es lógico, dichas divergencias también se observan en relación con los concretos servicios de información y asistencia que se ofrecen, los cuales giran, en su mayor parte, en torno a la mayor carga formal de los obligados tributarios: la elaboración de las declaraciones. Así, y aunque sólo se ofrecen en relación con los tributos propios o cedidos, los diferentes servicios prestados con carácter prácticamente general son los siguientes: el suministro de información general sobre la normativa de los mencionados impuestos o sobre la realización de determinados trámites, la facilitación de modelos y formularios, la respuesta a preguntas tributarias más frecuentes, la consulta del calendario del contribuyente, la puesta a disposición de guías prácticas o manuales explicativos (ya sea para elaborar algunas declaraciones concretas o sobre la forma de proceder en determinadas situaciones –como puede ser la recepción de una herencia o la compra-venta de una vivienda-) y el ofrecimiento de programas de ayuda para la elaboración de algunas declaraciones (tanto para la completa confección de declaraciones como para el cálculo de determinados importes –como la valoración a efectos fiscales de vehículos usados-).

Asimismo, aunque con carácter puntual, también puede encontrarse la posibilidad de solicitar etiquetas identificativas (presente sólo en Andalucía y Cataluña), de consultar doctrina administrativa (existente en Andalucía, Cataluña, Navarra, Islas Baleares y Murcia), de acceder a la información fiscal particular (como ofrece la Rioja), de presentar consultas tributarias (como ocurre en Andalucía o Madrid), de formular preguntas mediante el correo electrónico (como es el caso de Aragón o Cataluña), de acceder al portal virtual de la Dirección General del Catastro para encontrar una referencia catastral (como pasa en Andalucía o en el País Vasco –ya sea en Álava, Guipúzcoa o Vizcaya-) o de suscribirse al servicio permanente de notificación de novedades (como ocurre, por ejemplo, en Vizcaya).

En relación con los trámites electrónicos que se ofrecen, los principales también son la presentación y el pago de declaraciones, los cuales, aunque se encuentran limitados a modelos concretos, sólo no se ofrecen en el caso de Castilla la Mancha y Extremadura. Sin embargo, debe destacarse negativamente la falta de homogenización que existe en relación con los certificados de usuario admitidos, pues es cada CCAA la que decide los que acepta y para qué concretos servicios. De todos modos, cierto es que, excepto en el caso de Aragón, los propios portales proporcionan la posibilidad de obtener los correspondientes certificados electrónicos, e incluso, en algunos casos, de recibir una simple clave emitida por la propia Administración para la realización de determinadas actuaciones.

Por lo que respecta al resto de trámites, destaca, en primer lugar, la poca instauración que ha tenido el sistema de notificación electrónica (dado que únicamente se ha implementado en cinco autonomías concretas -de las que sólo cuatro han podido enumerar los procedimientos en los que se ha incorporado y sólo tres han podido

⁷³⁴ Al respecto, puede destacarse que las comunidades que más servicios interactivos ofrecen son Castilla la Mancha, Andalucía y, con una diferencia de más de 100, Asturias y la Comunidad Valenciana; mientras que las que menos, después de Melilla, son Canarias y Extremadura. (Asociación pro Derechos Civiles, Económicos y Sociales y Asociación de Internautas: *III Estudio sobre e-Administración autonómica*, cit., pág. 7).

cuantificar los ciudadanos inscritos y las notificaciones practicadas-), lo mismo que ha ocurrido en relación con los certificados tributarios electrónicos (ya que únicamente pueden solicitarse en el caso de Cataluña, Navarra, el País Vasco y Valencia). De igual modo, la posibilidad de presentar quejas y sugerencias sólo se encuentra operativa en un 50% de los supuestos, mientras que la interposición electrónica de reclamaciones y recursos extraordinarios de revisión, de alzada y los económico-administrativos únicamente está disponible de forma completa en un 16,7% de las CCAA⁷³⁵.

No obstante, el punto en el que parecen coincidir todas las Administraciones autonómicas es en la imposibilidad de acceder a todos estos servicios mediante otros canales electrónicos que no sean propiamente Internet, y es que, a pesar de que los teléfonos de las diferentes oficinas y Direcciones Generales de Tributos están abiertos al público y de que incluso existen algunas líneas telefónicas específicas (como es el caso del Centro de Información y Atención Tributaria existente en Andalucía)⁷³⁶, en ningún caso se permite el uso de mensajes SMS o de la TDT. Asimismo, tampoco se encuentra ningún organismo similar al CATIT que solucione los problemas técnicos que puedan surgir e informe de las diferentes posibilidades disponibles (si bien es cierto que el portal de Aragón ofrece la posibilidad de obtener ayuda en línea sobre cuestiones informáticas relativas a los programas de ayuda), de la misma forma que se echan en falta unidades de reconocimiento de voz.

Otra de las diferencias respecto a la AEAT se observa en los diferentes tipos de webs a través de las que se prestan los mencionados deberes, y es que, mientras que en algunos casos dichos servicios se ofrecen a través de secciones de un portal general (como es el caso de Cantabria -<http://www.consejeriadeeconomiyhacienda.com>-, de Canarias -http://www.gobiernodecanarias.org/es/temas/economia_impuestos-, de la Rioja -<http://www.larioja.org/npRioja/default/defaultpage.jsp?idtab=486461>-, de Andalucía -<http://www.juntadeandalucia.es/economiyhacienda/tributos/secc-tributos.htm>- o de Castilla la Mancha -<http://pagina.jccm.es/ficheroscomunes/framesSiaciConsejeria.php3?codigoConsejeria>-), otras autonomías los prestan mediante un portal virtual propio (aunque cierto es que su enlace también puede ofrecerse desde el portal del gobierno o de la correspondiente consejería).

Este último supuesto es el caso de Aragón (<http://portal.aragon.es/portal/page/portal/TRIBUTOS>), de Cataluña (www.e-tributs.net), de Asturias (www.tributasenasturias.es), de Madrid (http://www.madrid.org/cs/Satellite?pagename=Contribuyente/Page/CONT_home), de Melilla (www.mwlillatributos.com), de Galicia (<http://www.conselleriadefacenda.es/web/portal/portada>), de Navarra (http://www.navarra.es/home_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Organigrama/Estructura+Organica/Hacienda/), de Extremadura (http://sia.juntaex.es/directorio/direc_en_final.asp?cod1=1&cod2=3&cod3=10), de Castilla y León (<http://www.jcyl.es/scsiau/Satellite/pr/es/Tributos/Page/TributosPlantillaHome>

⁷³⁵ Datos consultados en Observatorio de Administración electrónica: *Informe de resultados del cuestionario de Administración electrónica 2007*, cit., pág. 15.

⁷³⁶ El Centro de Información y Atención Tributaria de Andalucía es un servicio de información y atención integrada en un teléfono único que presta atención presencial y personalizada en todas las Delegaciones Provinciales de la Consejería de Economía y Hacienda y en la Oficina Tributaria de Jerez de la Frontera (Cádiz), cuyos objetivos son la facilitación e integración de los servicios tributarios ofrecidos por la Consejería de Economía y Hacienda y, en especial, de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, la agilización de la tramitación de los procedimientos tributarios y la mejora de la calidad y optimización de los mencionados servicios.

Portal/1164017318953/_/_/?asm=jcyl), del País Vasco (ya sea en la Diputación foral de Álava -http://www.navarra.es/home_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Organigrama/Estructura+Organica/Hacienda/-, de Guipúzcoa -<http://webwpub1.gipuzkoa.net/wps/portal/ogasuna/>- o Vizcaya -http://www.bizkaia.net/Home2/Temas/DetalleDepartamento.asp?Tem_Codigo=5-), de Valencia (http://portales.gva.es/c_economia/web/html/Tributos_Impuestos_c.htm), de Ceuta (www.tributosceuta.org) y, por último, de Murcia (<http://www.carm.es/neweb2/servlet/integra.servlets.ControlPublico?IDCONTENIDO=1&IDTIPO=180>).

Asimismo, debe destacarse que en el caso de las Islas Baleares también se encontraba operativo el Portal del Contribuyente relativo a los tributos autonómicos propios y cedidos (www.tributscaib.org), si bien se ha optado por unificarlo con el Portal de tributos locales sobre la gestión recaudatoria de los tributos locales y otros ingresos de derecho público (www.contribucions.org) y con el Portal informativo sobre el proceso de creación de la ATIB (www.creamlanostraagencia.es). Así, se ha creado un único Portal de la Agencia Tributaria de las Islas Baleares que cuenta actualmente con el dominio www.atib.es.

De todos modos, tanto en los servicios ofrecidos mediante portales propios como en los facilitados a través de secciones de portales generales, bien cierto es que el grado de dificultad para acceder a los diferentes servicios en línea ha disminuido mucho en los últimos tiempos, ya que, a pesar de que en la mayoría de CCAA aún se encuentren muy diseminados o demasiado recargados de información (lo que obstaculiza en gran medida su localización), el acceso de la única Administración autonómica que se sigue calificando como realmente complejo es Melilla⁷³⁷.

Finalmente, deben destacarse las relaciones que mantienen las Administraciones autonómicas con los servicios de información y asistencia de la AEAT, dado que en la mayor parte de sus webs se ofrece la posibilidad de acceder a los recursos y posibilidades de más relevancia mediante una pasarela de conexión. Básicamente, dichos servicios se concretan en los trámites y posibilidades que reciben una mayor demanda (como es el caso principalmente de la presentación y pago de las declaraciones del IRPF –que se permite en todas las CCAA excepto en el País Vasco, la Rioja, Valencia, Ceuta y Melilla-), aunque dichas interconexiones se extrapolan más allá de las actuaciones que son parte propiamente de ambos deberes. Por ello, y teniendo en cuenta que la creación de pasarelas de enlace con las Administraciones locales es prácticamente inexistente, puede resaltarse, en último lugar, que la instauración de un sistema de ventanilla única es un reto aún lejano, y es que, si se mantienen los relevantes desequilibrios territoriales, resulta totalmente imposible de crear.

Así pues, la incorporación de las TIC en el seno de las Administraciones autonómicas se caracteriza principalmente por las desigualdades y los diferentes niveles de desarrollo, lo cual, como es lógico, también se observa en la prestación electrónica de sus deberes de información y asistencia. Sin embargo, y como también pone de manifiesto el III Estudio sobre e-Administración autonómica, es importante remarcar que el grado de mejora o estancamiento de las diferentes Administraciones es completamente independiente del color político de sus gobiernos e incluso de sus niveles de desarrollo

⁷³⁷ Así consta en Asociación pro Derechos Civiles, Económicos y Sociales y Asociación de Internautas: *III Estudio sobre e-Administración autonómica*, cit., págs. 19 y 20.

social y económico, por lo que depende directamente de la voluntad política de impulsarla y de los recursos destinados al respecto⁷³⁸.

No obstante, y aunque la implicación y la inversión de las diferentes autonomías hayan aumentado considerablemente (especialmente por lo que respecta a los servicios de información y asistencia), no debe olvidarse que la plena integración de las nuevas tecnologías en estos casos también depende de la cooperación y de la integración entre las diferentes Administraciones, de la misma forma que se supedita claramente al efectivo uso de la TIC por parte de la ciudadanía. Por consiguiente, además de centrar la atención en crear una planificación de actuación estratégica común (donde se puedan compartir los recursos tecnológicos y se consiga un desarrollo homogéneo, equilibrado y a la altura en cada territorio), deben adoptarse las medidas necesarias para informar a los administrados de la existencia de tales servicios, velando, al mismo tiempo, para lograr su plena inclusión digital⁷³⁹.

10.1.3. La incorporación de las TIC en las Administraciones tributarias locales

Igual que en el caso autonómico, las Administraciones locales se encuentran obligadas a prestar los deberes de información y asistencia que prevé el artículo 85 de la LGT, de la misma forma que, como parte de la Administración tributaria, deben promover el uso de las nuevas tecnologías en el ejercicio de sus competencias y en sus relaciones con la ciudadanía. Sin embargo, la menor relevancia de los tributos que gestionan y su poca disponibilidad presupuestaria han generado un desequilibrio territorial aún mayor que en el caso de las autonomías, y es que algunas Administraciones han llegado incluso a delegar la gestión electrónica de sus tributos a las Diputaciones provinciales o a las propias CCAA.

Como es lógico, esta tendencia se ha dado principalmente en las Administraciones locales de pequeños municipios, las cuales no pueden asumir el desarrollo de sus propias aplicaciones informáticas ni los costes que de ellas se derivan (como puede ser los de la formación necesaria del personal administrativo o, sobre todo, los de su mantenimiento y actualización)⁷⁴⁰. Sin embargo, bien es cierto que esto les ha permitido destinar todo su presupuesto dedicado a las TIC a la adquisición de recursos informáticos (lo que, sin duda, constituye la primera condición indispensable para la e-Administración), de la misma forma que ha posibilitado la rentabilización de los gastos en telecomunicaciones de las diferentes Diputaciones o Administraciones autonómicas.

De hecho, como ya se apuntaba, la coordinación resulta un presupuesto ineludible en todo este proceso, y ya no sólo para poder compartir recursos y avanzar de forma estratégica y ordenada, sino también para hacer realidad la idea de gobierno único y de una sola entrada que subyace en el concepto de la Administración electrónica. Además,

⁷³⁸ Asociación pro Derechos Civiles, Económicos y Sociales y Asociación de Internautas: *III Estudio sobre e-Administración autonómica*, cit., pág. 21.

⁷³⁹ Para un mayor análisis de la incorporación de las TIC en las diferentes Administraciones autonómicas, véase VEGA, A.: *Administración electrónica tributaria en el ámbito autonómico y local*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009, págs. 297-336.

⁷⁴⁰ Entre otros, así lo pone de manifiesto CRIADO, quien señala, además, que, junto a la carencia de recursos, las principales barreras internas en el uso y extensión de las TIC en los Ayuntamientos se concretan en la falta de personal, la falta de cultura informática dentro de la organización, la falta de formación de los empleados y la rápida obsolescencia de los diferentes equipos. (CRIADO, J. I.: *Construyendo la e-Administración Local*, EuroGestión Pública, Madrid, 2004, pág. 58).

como también se ha visto, esta actuación conjunta es completamente indispensable para la óptima prestación de los deberes de información y asistencia, pues es la única forma de maximizar su calidad y, sobre todo, su eficacia⁷⁴¹.

De todos modos, y a pesar de los precarios resultados que se contemplan en algunos casos, puede observarse que la inversión en TIC por parte de las Administraciones locales aumenta año tras año, lo que, si bien constata sus carencias en la incorporación de los recursos necesarios, también demuestra su voluntad de avanzar hacia la e-Administración. Sin ir más lejos, así se refleja en el Informe IRIA 2008, donde consta expresamente que el gasto total en TIC de las Administraciones locales en el año 2007 aumentó en un 24% respecto al del 2005 (situándose en algo más de 950 millones, es decir, en un 1,91% del presupuesto total)⁷⁴².

En cualquier caso, como también se desprende del mencionado informe, queda claro que los principales problemas que se plantean aparecen en el caso de las pequeñas localidades, y es que prácticamente todos los municipios de más de 10.000 habitantes cuentan ya con una web propia (donde, a pesar de que la información que se suministra es muy limitada –básicamente de carácter institucional y relativa al municipio–, se ofrecen algunos servicios de forma íntegramente online). No obstante, en el caso de los municipios de 1.000 hasta 10.000 habitantes el porcentaje se reduce hasta el 72%, disminuyendo hasta el 50% en los municipios de 500 hasta 1.000 habitantes. Sin embargo, como se señalaba, el 39% de los municipios que no cuentan con web propia tienen una sección en otros portales públicos, ya sean de las respectivas Diputaciones (como es el caso del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona – que gestiona y recapta los tributos de 306 localidades⁷⁴³ o del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias –que gestiona los tributos de 76 Ayuntamientos de los 78 existentes⁷⁴⁴) o de las correspondientes Administraciones tributarias autonómicas (como ocurre en las islas de Menorca, Ibiza, Formentera y la mayor parte de municipios de Mallorca⁷⁴⁵).

⁷⁴¹ En el mismo sentido se pronuncia CERRILLO, quien advierte, además, que el hecho de disponer de una multitud de canales, plataformas o sistemas que no se encuentran interconectados, no sólo impide la obtención de los beneficios de la e-Administración, sino que puede llegar a constituir una auténtica barrera para los ciudadanos. (CERRILLO MARTÍNEZ, A.: *Cooperación entre Administraciones Públicas para el impulso de la Administración electrónica*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 498). Por su parte, en relación con su incidencia en el ámbito de los deberes de información y asistencia, GAMERO y MARTÍNEZ recalcan que los puntos en los que es más indicado el impulso de la Administración electrónica en términos de utilidad y beneficios son especialmente tres: el suministro de información administrativa general (ya sea sobre la propia organización administrativa o sobre los requisitos para el ejercicio de los derechos o el cumplimiento de las obligaciones de los ciudadanos), el ofrecimiento de información administrativa personal junto con la emisión de certificados y la publicación de boletines oficiales. (GAMERO CASADO, E. y MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, R.: *Legislación de Administración electrónica y de protección de datos*, cit., págs. 20 y 21).

⁷⁴² Consejo Superior de Administración Electrónica: *Informe IRIA 2008*, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 2009, pág. 103. Disponible en: http://www.csae.map.es/csi/iria_2008/pdf/iria_2008.pdf. (Fecha de consulta: 20 de noviembre de 2009).

⁷⁴³ <http://orgt.diba.cat/cat/default.asp>. (Fecha de consulta: 22 de noviembre de 2009).

⁷⁴⁴ <https://www.tributasenasturias.es/portal/detalle.asp?pagina=0001>. (Fecha de consulta: 22 de noviembre de 2009).

⁷⁴⁵ <http://www.atib.es/TL>. (Fecha de consulta: 22 de noviembre de 2009).

Por lo que respecta a la prestación de los deberes de información y asistencia en las diferentes webs, puede observarse que los contenidos que se ofrecen en relación con los tributos propios (o cedidos a las Diputaciones o a las Administraciones autonómicas) son mayoritariamente escasos, ya que, si bien se suelen acompañar del correspondiente calendario fiscal y de los respectivos modelos y formularios, se centran básicamente en la difusión de la normativa. De igual modo, y debido a su menor complejidad, también puede advertirse que normalmente no se ofrecen guías ni manuales explicativos, de la misma forma que, con la única excepción de algunos simuladores de cálculo y de la posibilidad de realizar algunas declaraciones online, no se encuentran disponibles programas de ayuda para la elaboración de las respectivas declaraciones.

Sin embargo, debe destacarse que la información suministrada por las webs de las localidades más grandes y de las Diputaciones provinciales es mucho más completa, y es que, por razones obvias, son las que cuentan con los portales más desarrollados y más avanzados en general⁷⁴⁶. Así, por ejemplo, en algunos casos se dividen los diferentes contenidos en función de los perfiles de los usuarios (ya sean ciudadanos o profesionales), de la misma forma que, en otros, se da respuesta a las preguntas tributarias más frecuentes. De igual modo, esta mayor calidad en la prestación de los deberes se observa también en relación con los diferentes trámites electrónicos, ya que en algunas webs se llega incluso a permitir la consulta de los bienes embargados para poder acceder a su subasta. Sin embargo, si hay un trámite que destaca por excelencia en la totalidad de Administraciones locales de los municipios grandes es el pago electrónico de las deudas tributarias.

Al respecto, y con la única excepción de Teruel⁷⁴⁷, es posible realizar dicha actuación o domiciliar el cobro de las deudas periódicas en todos los casos, si bien sorprende el hecho de que en algunos supuestos concretos no se exija la posesión de certificados electrónicos (cuyo requerimiento, por otra parte, también variarían en función de cada Administración).

En relación con el resto de trámites, debe resaltarse que en la mayoría de webs de las principales ciudades también se ofrece la posibilidad de corregir los datos fiscales, la de solicitar certificados tributarios, citas previas y devoluciones y la de consultar el estado de determinados trámites electrónicos, así como la de realizar presentaciones telemáticas o incluso la de interponer recursos y reclamaciones electrónicas. De igual modo, aunque sólo en el portal del Ayuntamiento de Barcelona, es posible presentar la solicitud de fraccionamientos de pago, cambiar el titular de los bienes inmuebles a los efectos del IBI y requerir información sobre las deudas que los obligados tributarios tengan con el Ayuntamiento, lo cual no es de extrañar teniendo en cuenta que se trata actualmente del portal más desarrollado.

Por último, debe realizarse una mención especial a un servicio específico que ofrece el portal del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, ya que es el único que permite la inscripción electrónica al servicio de determinados avisos mediante mensajes SMS o correos electrónicos. Concretamente, el mencionado organismo utiliza dicha prestación para informar de los cargos que se practicarán en las cuentas bancarias

⁷⁴⁶ A modo de ejemplo, véanse las webs de las Administraciones locales de Barcelona (<http://www.bcn.cat>) o de Madrid (<http://www.munimadrid.es>). (Fecha de consulta: 22 de noviembre de 2009).

⁷⁴⁷ <http://www.dpteruel.es/DPT/dpteruel.nsf>. (Fecha de consulta: 23 de noviembre de 2009).

correspondientes a consecuencia de los recibos domiciliados o de la próxima finalización del plazo para liquidar los recibos pendientes no domiciliados, si bien es cierto que la Agencia Tributaria de las Islas Baleares también ofrece esta posibilidad pero sólo para avisar del inicio del plazo para pagar los tributos locales. De todos modos, ambas prestaciones son doblemente importantes respecto al resto de trámites y posibilidades electrónicas, pues, además de la relevancia del servicio en sí mismo, constituyen otra prueba de la voluntad administrativa de potenciar la variedad de los nuevos medios y canales de relación.

Así pues, igual que en el caso autonómico, puede concluirse que la inclusión de las TIC en el seno de las Administraciones tributarias locales presenta grandes diferencias, ya que, a pesar de que la mayor parte se encuentran presentes en Internet (ya sea de forma directa o a través de los portales de las Delegaciones o de las Administraciones autonómicas), también se observa un fuerte desequilibrio territorial. Asimismo, se echa en falta la adopción de una estrategia de actuación conjunta para poder avanzar coordinadamente, lo que supone la única forma de poder valorar los resultados obtenidos, perfeccionar las diferentes iniciativas y rentabilizar los altos costes que genera este proceso de adaptación.

No obstante, cierto es que la prestación de los deberes de información y asistencia ocupa un lugar destacado entre las primeras aplicaciones y servicios que se han implantado, aunque precisamente por este motivo las grandes desigualdades que se observan pueden conllevar en un tratamiento no equitativo de los derechos de los ciudadanos. Así pues, y aunque el uso de las TIC en tales casos es donde menos beneficios genera (dado que los desplazamientos son mucho más cortos, no hay tantas colas y las gestiones y trámites son mucho menos complejos), su incorporación debe constituir uno de los principales retos a abordar de forma conjunta (incluso con la creación de fondos comunes para las Administraciones más desfavorecidas), así como la promoción de las diferentes condiciones para que la e-Administración acabe siendo una realidad (piénsese, por ejemplo, en el suministro de red en todas las localidades y territorios o en la consecución de la plena inclusión digital)⁷⁴⁸.

10.2. Ventajas e inconvenientes de la incorporación de las TIC en relación con los deberes de información y asistencia

Como señala GARCÍA DE CASTRO, “es evidente el potencial de las TIC en relación con los principales fines de los deberes de información y asistencia: garantizar la efectiva aplicación del sistema tributario potenciando la lucha contra el fraude fiscal y facilitar al contribuyente el cumplimiento adecuado de sus obligaciones”. En este sentido, como prosigue, son muchas las ventajas de su uso en comparación con otros medios, tanto en relación con los ciudadanos como por lo que respecta a la Administración⁷⁴⁹.

⁷⁴⁸ Entre otros, así lo pone de manifiesto SÁNCHEZ, quien recalca, además, la necesidad de adoptar otras medidas específicas que reflejen nuestra complejidad institucional y que consoliden los tres niveles de Administración. (SÁNCHEZ FIGUEROA, J. C.: *Evaluación del nivel de desarrollo del gobierno digital en el ámbito autonómico y local*, CIE, nº 197, 2006, pág. 104).

⁷⁴⁹ GARCÍA DE CASTRO, G.: *Las TIC aplicadas a la gestión tributaria en la AEAT*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009, pág. 264.

Así, en relación con los obligados tributarios, el empleo de las TIC les aporta principalmente una mayor comodidad, tanto a la hora de solicitar como de recibir las mencionadas labores de información y asistencia. Al respecto, además de posibilitar su acceso desde cualquier lugar con conexión a Internet, permite el ahorro de colas y desplazamientos innecesarios, del mismo modo que incluso posibilita la mejora de los tiempos de espera en algunas actuaciones prestadas de forma presencial (como demuestra, por ejemplo, la posibilidad de pedir cita previa). Asimismo, gracias a la informatización de toda la información administrativa, no sólo se ha conseguido minorar el riesgo de errores cometidos en la totalidad de actuaciones, sino que también se han reducido en muchos casos incluso los tiempos de respuesta.

Sin embargo, dichas mejoras también se deben al aumento de coordinación que se ha conseguido con la potenciación de las relaciones internas, cuyo máximo exponente lo constata claramente la creación del programa INFORMA. Aparte de los múltiples beneficios que genera esta aplicación en relación con los ciudadanos (como su acceso inmediato e ininterrumpido a la información que pueda resultarles de interés), su elaboración ha sido clave en términos de eficiencia y calidad en toda la actividad administrativa, y es que se han conseguido homogenizar, por primera vez, los criterios de toda la Administración. Así, su buen funcionamiento es una muestra más de los grandes beneficios de la interconexión y de la esperada “ventanilla única”, en tanto que, además de ser la vía más efectiva para superar los déficits de formación del personal administrativo (ya sea propio o externo), es la única fórmula para simplificar y maximizar la eficacia del sistema tributario en general (y más teniendo en cuenta las características de nuestro complejo escenario competencial).

En relación con los beneficios más directos para la Administración, el empleo de las TIC ha posibilitado la rebaja de los costes tanto económicos como medioambientales de toda la actividad administrativa (como evidencia el gran ahorro que se obtendría con la sustitución completa de los envíos tradicionales por los electrónicos), de la misma forma que ha potenciado las ventajas inherentes en el soporte escrito. Así, no sólo ha hecho posible la reutilización de informaciones, sino que también ha permitido la reducción de la gran problemática que genera a efectos de prueba el soporte oral. Además, ha conseguido un índice de atención ciudadana muchísimo mayor y ha aumentado el objeto de algunas actuaciones ya existentes, como es el caso, por ejemplo, de las publicaciones de las contestaciones a consultas tributarias o de las resoluciones económico-administrativas. En estos casos, las TIC han permitido acabar con su limitación a los textos “de mayor trascendencia y repercusión”, y es que los diferentes sistemas de búsqueda existentes, al simplificar, agilizar y perfeccionar el acceso a la información relevante, permiten disponer de un fondo de datos mayor.

Asimismo, otra de las grandes ventajas de las nuevas tecnologías es que han posibilitado que los ciudadanos puedan acceder de forma autónoma a muchas de las prestaciones de información y asistencia, lo que ocurre principalmente en aquellas disponibles en línea (como es el caso de las informaciones publicadas en la web de la Agencia o de los programas de ayuda) y en aquellas que se prestan de forma automatizada (como ocurre en los servicios de las unidades de reconocimiento de voz). En tales supuestos, además de ofrecerse una respuesta inmediata, el cumplimiento de ambos deberes no se encuentra limitado a ningún tipo de día u horario, del mismo modo que, al poder prescindir de la actuación del personal administrativo, se reducen notablemente sus costes. Al mismo tiempo, esta mayor disponibilidad del personal y de

los recursos administrativos ha permitido el refuerzo de las actuaciones ya existentes que resultan de más relevancia, así como la creación de nuevos servicios y actuaciones.

Sin embargo, cierto es que la mayor parte de estas nuevas prestaciones no habría sido posible sin las múltiples ventajas inherentes en el uso de las TIC, como demuestra el hecho de que, si no hubiera sido por su revolucionaria capacidad de gestión de la información, no se habrían podido crear ni utilizar de forma eficiente las bases de datos existentes. De igual modo, tampoco se hubieran podido ofrecer aquellas actuaciones derivadas de la rentabilización del ingente volumen de información que obra en poder de la Administración, como es el caso de la no aportación de documentos ya suministrados a la Administración tributaria actuante o de la transmisión electrónica de datos entre Administraciones en sustitución de los certificados tributarios.

Por su parte, otro de los grandes logros que han aportado las nuevas técnicas ha sido la posibilidad de realizar trámites electrónicamente, lo que no sólo ha conllevado la simplificación y agilización de muchas actuaciones y procedimientos, sino que también ha permitido la guía detallada de cada paso durante su realización. Asimismo, su incorporación ha conseguido minorar los deberes formales de los obligados tras la asunción de algunos de los comportamientos que se exigían por parte de la Administración, apareciendo así nuevas actuaciones de asistencia como la tramitación de datos entre Administraciones en sustitución de la aportación de certificados tributarios o el poder no presentar informaciones que ya obren en poder de la Administración actuante.

Evidentemente, esta minoración de los deberes formales de los administrados que permite esta nueva forma de funcionamiento contribuye claramente a mejorar la finalidad principal de los deberes de información y asistencia, y es que no deja de revertir, en última instancia, a favor de la disminución de la presión fiscal indirecta. Asimismo, tanto a efectos de control como de eficacia de la actividad administrativa, potencia todas las ventajas que derivan de la propia integración y cooperación de la Administración.

Así pues, en definitiva, las TIC han permitido que los obligados tributarios vean simplificadas sus actuaciones y cuenten con una mayor información y asistencia, la cual es mucho más accesible, mucho más completa y de una mayor calidad. Por su parte, la Administración se ve beneficiada con un mayor y más correcto cumplimiento de los diferentes deberes tributarios, lo que reduce sus posteriores actuaciones de comprobación e inspección. Asimismo, como se ha visto, las TIC reducen los costes y recursos invertidos por la Administración en la prestación de ambos deberes, tanto por lo que respecta a los económicos como a los de personal. De igual modo, su adecuado cumplimiento no deja de ser una clara muestra de la calidad de su actuación, lo que mejora, en gran medida, su buena imagen y aumenta la confianza de los ciudadanos en la institución (fomentando, a su vez, su concienciación sobre la necesidad de su colaboración). Finalmente, todo ello se completa con un mayor control fiscal que deriva de la mejor gestión de la información interna, lo que permite reducir los índices de fraude y mejorar, en definitiva, el buen funcionamiento del sistema.

No obstante, a pesar de todas estas ventajas, bien es cierto que la incorporación de las TIC también ha planteado algunos inconvenientes o, cuanto menos, algunas dificultades que aún están pendientes de superar.

En este sentido, igual que en el resto de ámbitos administrativos, los primeros obstáculos a los que la Administración tributaria ha tenido que hacer frente han sido los elevados costes de introducción de las nuevas técnicas, y es que, a pesar de que a la larga comporten un ahorro de dinero más que notable, requieren una gran inversión inicial. Asimismo, junto al precio de las aplicaciones y recursos tecnológicos en sí, su incorporación comporta la necesidad de formar todo el personal administrativo, de la misma forma que implica cargar con los costes de su actualización y mantenimiento. Esta ha sido la principal causa de los fuertes desequilibrios que hoy se observan tanto en los distintos niveles de Administración como entre las propias Administraciones autonómicas y locales, lo que entraña un claro perjuicio a la igualdad de los derechos de los obligados tributarios (especialmente en relación con sus derechos de información y asistencia).

Además, todo este proceso de modernización también requiere la compleja elaboración de una normativa adecuada, cuyo desarrollo, como también se ha puesto de manifiesto, no siempre ha estado a la altura. Precisamente, uno de los principales problemas que de ésta se deriva se encuentra en la falta de disposiciones preceptivas que impliquen la prestación de algunas actuaciones, en la elaboración de disposiciones programáticas y en la adopción de conceptos jurídicos indeterminados, lo que dificulta en gran medida la exigencia de los deberes de información y asistencia e impide, consecuentemente, su formulación como derecho de los obligados tributarios. Así, y aunque dicha problemática ya se encontraba presente con anterioridad a la aparición de las TIC, bien es cierto que, por las propias características de éstas, por la falta de referentes al respecto y por su estado inicial de implantación, se ha agravado considerablemente la situación. De este modo, y considerando que la reclamación de los deberes resulta crucial para asegurar su eficacia, parece que queda demostrada la segunda de las hipótesis planteadas al inicio del presente trabajo (el factor clave para dotar a ambos deberes de la importancia que merecen es su regulación, aunque su régimen jurídico aún se encuentra pendiente de desarrollo y, sobre todo, de consolidación).

Por otra parte, deben ponerse de manifiesto los conflictos que generan las eventuales dificultades técnicas de compatibilidad e interoperabilidad de algunas aplicaciones, y es que aún son muchas las prestaciones administrativas que sólo admiten determinados sistemas operativos y restringen así su carácter general. Asimismo, y a pesar de que la Administración tributaria cuente con las técnicas más avanzadas, debe seguir trabajando para avanzar al ritmo del desarrollo tecnológico, pues, si bien se han obtenido grandes mejoras, el índice de atención de todas las actuaciones aún no es del todo completo (especialmente por lo que respecta a las plataformas telefónicas y, sobre todo, durante las campañas de Renta).

Finalmente, el último de los grandes problemas que todavía está presente es la falta de generalización del uso de las TIC por parte de los ciudadanos, lo cual, no sólo puede derivar en serias discriminaciones si no se adoptan vías de actuación paralelas, sino que también exige el fomento de la inclusión digital. Evidentemente, las limitaciones económicas de muchos casos y la marcada falta de alfabetización tecnológica comportan que la eliminación completa de la brecha digital sea un reto aún lejano, si bien las ventajas que presentan las nuevas técnicas compensan, y con creces, todos los esfuerzos que se puedan invertir. Así pues, aparte de resultar exigibles para la propia eficacia del sistema, el adecuado cumplimiento de los deberes de información y

asistencia resulta más que nunca ineludible, pues el respeto a los derechos de los obligados tributarios depende, en gran medida, de su correcta prestación (lo que acaba de demostrar la primera de las hipótesis señaladas - los deberes de información y asistencia ocupan un papel crucial en el modelo actual de funcionamiento de la Administración tributaria, considerando que, además de resultar exigibles para la propia viabilidad del sistema, resultan imprescindibles para el respeto a los derechos de los obligados tributarios).

10.3. Consecuencias de la incorporación de las TIC en relación con los deberes de información y asistencia

De conformidad con las múltiples ventajas que ya se han puesto de manifiesto, resulta evidente que la primera consecuencia que se observa de la incorporación de las TIC en materia de información y asistencia es el perfeccionamiento de las actuaciones que ya venían existiendo, ya sea agilizando su tramitación, aumentando su calidad, minorando sus costes o incrementando el índice de atención que logran. Junto a ellas, la segunda de las consecuencias ha sido la creación de nuevos servicios y posibilidades, consiguiendo de este modo una prestación de los deberes mucho más completa. Asimismo, el empleo de las TIC ha permitido que se pueda acceder a muchas actuaciones de forma autónoma, inmediata y sin ninguna limitación horaria o de lugar, lo que posibilita un cumplimiento continuado de los deberes, la descarga de la actividad administrativa y el ahorro de los costes derivados de su prestación.

Teniendo en cuenta que todas estas ventajas se ven maximizadas con el uso de Internet, no es de extrañar que esta vía haya acabado convirtiéndose en el canal por el que más actuaciones se prestan, si bien todo hace pensar que aún seguirá aumentando en perjuicio, con el tiempo, de la vía presencial. Al menos así se desprende de la preocupación por el futuro asentamiento de la Administración electrónica, donde, como ya se ha visto, se parte de los nuevos medios como el único canal de relación.

En cualquier caso, cierto es que el catálogo de servicios de información y asistencia ha aumentado de forma exponencial desde las primeras incorporaciones tecnológicas, lo que ha comportado un cambio sustancial en los principales propósitos y compromisos de la Administración tributaria. De este modo, como se observa del análisis de los Planes y Objetivos de la AEAT, la creación de nuevas actuaciones ha dejado de ser el reto fundamental en la materia, pasando a convertirse en la maximización del provecho de todas las ventajas que ofrecen las TIC y en la perfección y mejora de las actuaciones ya existentes (lo que demuestra la tercera de las hipótesis planteadas al inicio del presente trabajo).

Sin ir más lejos, así se refleja en los propios compromisos de las Cartas de Servicios de la Agencia, donde aparecen propósitos como la fijación de algunos plazos medios para la prestación de determinadas actuaciones (como ocurre en el envío por correo de las etiquetas identificativas –que se establece en una semana-), la previsión de medidas para mejorar el acceso tanto físico como en las webs de las personas con discapacidades o la voluntad de alcanzar servicios basados simplemente en la comodidad de los obligados

(como la instauración de sistemas automáticos de gestión de tiempos de espera en las oficinas de la Agencia)⁷⁵⁰.

Sin embargo, téngase en cuenta que esta modificación de los objetivos administrativos no sólo trae causa de los buenos resultados obtenidos, sino también del crecimiento de la responsabilidad administrativa que ha conllevado el aumento de las prestaciones ofrecidas. Así, los supuestos en los que la Administración puede verse obligada a responder por los daños y perjuicios generados (ya sea a causa de un incumplimiento o de un cumplimiento incorrecto de los deberes) también han aumentado exponencialmente, por lo que el perfeccionamiento de tales labores, aparte de ser necesario para el funcionamiento del propio sistema, también es imprescindible para la propia viabilidad de la Administración.

De todos modos, sea por el motivo que sea, cierto es que esta serie de mejoras y la aparición de nuevas prestaciones cruciales (como la puesta a disposición de programas de ayuda, la confección de borradores de declaración o la posibilidad de elaboración de declaraciones por parte de la Administración) han supuesto el cambio hacia un nuevo modelo administrativo, el cual se ha caracterizado sustancialmente por la potenciación de su papel asistencial.

En él, los obligados tributarios siguen siendo los principales y únicos responsables de la correcta aplicación de los tributos, si bien se consiguen compensar sus cargas formales primordiales hasta el punto de venir realizadas directamente por parte de la Administración. Así, la gestión actual de los tributos ni recae exclusivamente sobre esta última (como ocurría inicialmente) ni se exige únicamente a los ciudadanos (como pasó tras la generalización de las autoliquidaciones), sino que se ha llegado a un punto de equilibrio en el que su realización se comparte entre ambos sujetos. De este modo, y aunque las oportunas declaraciones o los correspondientes borradores de declaración puedan ser elaborados por la Administración, los obligados tributarios los acaban asumiendo como propios tras su correspondiente confirmación, y es que, como señala CALVO, se trata de operaciones administrativas totalmente objetivas que no implican en ningún caso ninguna valoración jurídica⁷⁵¹.

Sin embargo, como señalan DELGADO y OLIVER, cierto es que, para que la eficacia del sistema tributario sea máxima, la Administración debería aprovechar todo el potencial de su información y de las herramientas informáticas y telemáticas que posee para conseguir la descarga generalizada de la que es, probablemente, la mayor obligación formal de los obligados tributarios (la determinación de la deuda tributaria), y es que, actualmente, sólo la ofrece en el ámbito del IRPF⁷⁵².

Por ello, viendo su buen funcionamiento, sus enormes ventajas y su gran acogida, no es de extrañar que la Administración acabe permitiendo a todos los contribuyentes y a todas las declaraciones que exijan cuantificaciones la posibilidad de que sea ella quien

⁷⁵⁰ A modo de ejemplo, la Carta de Servicios de la Agencia Tributaria del año 2010 establece concretamente como retos principales al respecto el ofrecimiento de una atención personalizada, la especialización necesaria de su personal y la claridad, la precisión y la comprensión de toda su información.

⁷⁵¹ CALVO ORTEGA, R.: *Ordenamiento tributario*, cit., pág. 46.

⁷⁵² DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 37.

las elabore o, cuanto menos, confeccione una propuesta. No obstante, es de suma relevancia remarcar que esto no conllevará bajo ningún concepto la vuelta al modelo de aplicación de los tributos inicial, sino que se trata simplemente de explotar al máximo todas las posibilidades que brindan las TIC para conseguir la mejor aplicación del ordenamiento tributario y el buen funcionamiento del sistema.

Finalmente, la última consecuencia relevante que debe destacarse de la incorporación de las TIC ha sido la aparición de la inclusión digital como parte del objeto de los deberes aquí estudiados, y es que, teniendo en cuenta que pueden o incluso deben utilizarse para el ejercicio de algunos derechos o el cumplimiento de algunas obligaciones tributarias (con todos los beneficios que de ello se derivan), las medidas relativas a generalizar su uso y a eliminar la brecha digital se encuentran plenamente abarcadas por su principal finalidad. Consecuentemente, junto a las demás actuaciones que también han aparecido, las TIC han comportado la modificación de las principales características de éstos, y es que, como se ha visto, sus aspectos más formales y sus consecuencias jurídicas se desprenden a partir de las labores y servicios que conforman su contenido (lo que demuestra claramente la cuarta de las hipótesis señaladas -las TIC han comportado importantes transformaciones en el seno de los deberes de información y asistencia, reconfigurando su conceptualización, transformando algunos de sus aspectos y consiguiendo una eficacia sin precedentes en relación con su prestación-).

De este modo, entre otras consecuencias, las nuevas técnicas han permitido que la asistencia se pueda prestar de oficio (como pasa, por ejemplo, en la puesta a disposición de los programas informáticos de ayuda), de la misma forma que, debido a la ampliación del ámbito material de algunas de las actuaciones ya existentes (como es el caso de las publicaciones de consultas tributarias o de las resoluciones económico-administrativas), parece que el supuesto habilitante que legitima su prestación va un poco más allá de aquellos contenidos o recursos que sean estrictamente necesarios. Y todo ello sin olvidar la revolucionaria eficacia que ha experimentado su prestación tanto en términos de calidad como de cuantía, pues, aparte de todas las ventajas inherentes en el uso de las TIC, la respuesta ciudadana ante los nuevos servicios y recursos electrónicos ha sido realmente buena.

Así pues, parece que la introducción de las nuevas tecnologías en el seno de los deberes de información y asistencia debe valorarse en su conjunto como más que positiva, y es que, además de perfeccionar y aumentar las actuaciones que conforman su contenido, ha conseguido mejorar el funcionamiento del sistema tributario. Sin embargo, cierto es que, por muchos buenos resultados que se obtengan, la adaptación a la constante evolución de las TIC nunca podrá darse por finalizada, sino que, como bien concluye CANO, “la informática es como una bicicleta en la que hay que montarse, pero en la que nunca hay que dejar de pedalear”⁷⁵³.

⁷⁵³ CANO GARCÍA, J.: *Aspectos generales de la Administración electrónica tributaria estatal*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009, pág. 256.

CONCLUSIONES

Ciertamente, la instauración de la sociedad de la información y el conocimiento ha obligado a las Administraciones públicas a tomar conciencia de la relevancia del uso de las TIC y a apostar decididamente por su incorporación, lo que ha derivado principalmente en un nuevo modelo de funcionamiento que todavía se encuentra en plena fase de instauración.

Así, el cumplimiento de la principal razón de ser de las Administraciones públicas (el servicio a los ciudadanos) exigía claramente que éstas se adaptaran al paulatino asentamiento de esta nueva realidad y a las nuevas necesidades, aunque la introducción de las TIC también se hizo imprescindible para la propia viabilidad del sistema administrativo en general. En este sentido, tras la pluralización de los intereses sociales que caracteriza la nueva sociedad, las Administraciones públicas se encontraron con la necesidad de afrontar los nuevos y numerosos retos con la misma cantidad de recursos públicos, lo cual sólo resultaba posible con la potenciación de la colaboración de los ciudadanos y con el aprovechamiento de las ventajas que ofrece el uso de las TIC.

En consecuencia, el aumento de eficiencia, eficacia y calidad de la actividad de la Administración no sólo dependía de la incorporación de las nuevas tecnologías, sino que también exigía los cambios organizativos, funcionales y políticos necesarios para optimizar los esquemas de servicio público y para propiciar una mayor interacción con la ciudadanía. Así pues, el camino hacia la e-Administración ha supuesto mucho más que la ampliación de vías, medios y recursos administrativos, y es que las transformaciones que poco a poco se van consolidando entrañan una auténtica reforma institucional.

Con base en dichas consideraciones generales, y siguiendo el orden de los diferentes apartados en los que se ha estructurado el presente trabajo, las conclusiones que se han obtenido pueden resumirse en las siguientes:

PRIMERA. El proceso transformador que han experimentado las Administraciones públicas a nivel estatal, europeo e incluso internacional puede dividirse, en función de las principales líneas de actuación, en tres etapas fundamentales: una primera basada en la incorporación de los recursos tecnológicos, una segunda concretada en la adaptación de la normativa y una tercera destinada a conseguir la plena inclusión digital. Sin embargo, y aunque la mayor parte de las actuaciones actuales se encuentre principalmente destinada a esta última finalidad, cierto es que se debe seguir trabajando para incorporar las tecnologías más avanzadas y para perfeccionar la normativa existente, aunque los esfuerzos invertidos en estos dos objetivos (especialmente por parte de la Administración tributaria) pueden ser calificados como más que satisfactorios.

En este sentido, y centrándonos en el ámbito tributario, la primera etapa arrancó en España a principios de los años 80 con una fuerte inversión para la informatización de toda la actividad administrativa, llegando a su punto álgido con la incorporación de aplicaciones de carácter automatizado y con la instauración de las sedes electrónicas (es decir, de auténticas extensiones virtuales de las oficinas de la Agencia Tributaria). Así,

ya sea con webs propias o compartidas, puede afirmarse que la práctica totalidad de Administraciones tributarias ya tiene actualmente presencia en Internet, donde, además de la consulta de información, se permite la realización de trámites y procedimientos electrónicos y la obtención de servicios en línea.

No obstante, en relación con el desarrollo de las diversas aplicaciones instauradas, deben destacarse negativamente los fuertes desequilibrios que se observan, tanto entre los distintos niveles administrativos como entre las propias Administraciones territoriales (ya sean autonómicas o, sobre todo, locales). Por ello, y sin dejar de seguir avanzando en la incorporación de las TIC de última generación en todas las Administraciones, deben centrarse la mayor parte de los esfuerzos al respecto en conseguir su homogenización.

En relación con el segundo estadio que ha marcado dicho proceso, también debe destacarse que la implicación del legislador administrativo en la regulación de la incorporación y la utilización de las TIC ha sido loable (aunque no suficiente) desde un primer momento, si bien no era fácil elaborarla respetando todas las garantías y exigencias que impone el Derecho administrativo tradicional. En especial, debía salvaguardarse la posición jurídica de los ciudadanos evitando cualquier menoscabo en función del medio utilizado, lo que requería tanto modificar las disposiciones ya existentes como crear la normativa necesaria.

Sin embargo, el primer reconocimiento del uso potestativo de las TIC para el desarrollo de la actividad administrativa (artículo 45 de la LRJPAC) se ha convertido hoy en una ley de carácter básico en materia de Administración electrónica (Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos), la cual ha aportado un marco jurídico completo sobre la misma y ha acabado con el carácter fragmentario y disperso de la normativa al respecto. Además, ha creado un auténtico estatuto jurídico de los ciudadanos frente a la e-Administración, donde, si bien ha reiterado algunos de los derechos ya existentes y ha recalado meras obviedades (básicamente con el fin de aumentar la confianza en los nuevos medios), ha incorporado algunos derechos inéditos derivados de las propias características de las nuevas tecnologías (como el derecho a elegir las aplicaciones o sistemas). Asimismo, ha llegado a ampliar algunos de los derechos administrativos tradicionales (como ocurre en la extensión del derecho a la no aportación de documentos ya aportados a la Administración actuante a los aportados a cualquier Administración Pública), justificando su procedencia (es decir, la ausencia de discriminación a los ciudadanos que actúen a través de los medios tradicionales) con base en la imposibilidad de prestar dichas extensiones sin contar con las posibilidades que ofrece el uso de las TIC. De todos modos, la mayor relevancia de este catálogo radica en el reconocimiento del derecho general de los ciudadanos a la utilización de la vía electrónica en sus relaciones administrativas, del cual deriva, por primera vez, la obligación de instaurar las TIC por parte de la Administración.

No obstante, cierto es que su carácter programático, la existencia de carencias e imprecisiones y el excesivo optimismo de algunas de sus disposiciones siguen dejando latente la necesidad de seguir avanzando en este campo, y más teniendo en cuenta que las TIC y, por ende, su inclusión se encuentran en constante evolución. Quizás por este motivo o por la falta de precedentes en la materia, todavía no se ha definido ni siquiera

el concepto de “Administración electrónica”, lo que supone una muestra más del gran trabajo normativo que aún falta por hacer.

Las mismas consideraciones pueden aplicarse en relación con la normativa propiamente tributaria, aunque es de justicia destacar su carácter pionero en esta materia. En este sentido, debe remarcarse que gran parte de las previsiones que la LAECSP ha hecho extensivas a todas las Administraciones públicas (como el reconocimiento de las imágenes electrónicas o de la actuación administrativa automatizada) ya habían aparecido en el ámbito tributario con anterioridad, y es que, a pesar de la conveniencia de acabar con la previsión potestativa de la incorporación administrativa de las TIC (artículo 96 de la LGT), es la regulación que más se ha desarrollado al respecto. Por ello, y por su destacada actuación en relación con la aplicación de los nuevos medios y técnicas, no es de extrañar que se haya convertido en todo un referente internacional.

Por último, en relación con la persecución de la plena inclusión digital, resulta evidente que la generalización de la utilización de las TIC en la ciudadanía constituye un presupuesto ineludible para la efectividad de la Administración electrónica, y más considerando que la desaparición del papel y la práctica exclusiva de relaciones electrónicas constituyen su ideal. Consecuentemente, una vez que se han cubierto las necesidades técnicas y normativas más relevantes, las Administraciones se han visto obligadas a paliar los efectos de la brecha digital, y más teniendo en cuenta que se ha convertido en uno de los intereses generales de la nueva sociedad.

Nuevamente, la actuación de la Administración tributaria ha sido un punto de referencia para el resto de Administraciones tanto españolas como internacionales, ya que, además de crear numerosas medidas específicas (como los Puntos de Acceso a Internet, los Puntos de Atención Ciudadana o el Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria), ha instaurado una multiplataforma de acceso electrónico e incluso ha establecido la primera imposición del uso de las TIC en un trámite que afecta a la totalidad de obligados tributarios (la presentación de la declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte sobre operaciones sujetas y no exentas relativa al modelo 597). Así, su exigencia ha supuesto el impulso definitivo para la generalización de su empleo, aunque se ha acompañado tal medida de los correspondientes recursos necesarios para evitar cualquier tipo de discriminación.

No obstante, los datos más recientes demuestran la ineficacia general de todas las políticas públicas adoptadas al respecto, ya que, a pesar de que el número de usuarios de las TIC aumenta año tras año, aún no se ha logrado una cifra significativa entre los obligados tributarios. Así pues, sin dejar de velar por la mejora necesaria de las cuestiones técnicas y normativas, la inclusión digital se ha convertido en el principal objetivo a abordar.

SEGUNDA. La clave para el definitivo asentamiento de la Administración electrónica se encuentra, sin lugar a dudas, en la interconexión y la coordinación de toda la Administración.

En este punto, y citando nuevamente el caso de la Administración tributaria, debe remarcarse que la actuación conjunta es la única forma de acabar con las fuertes desigualdades que se apuntaban en relación con el desarrollo de las aplicaciones de las TIC en las diferentes Administraciones tributarias, ya que la elaboración de

planificaciones estratégicas para conseguir el avance común es que es la única manera de diseñar las mejores iniciativas (con base en los diferentes resultados obtenidos) y de rentabilizar los altos costes que implica todo este proceso de modernización.

Asimismo, teniendo en cuenta nuestro complejo escenario competencial, dicha interconexión también es indispensable para la propia viabilidad del nuevo sistema, pues es obvio que, si no se consigue, se seguirá operando como hasta ahora pero sustituyendo el papel por el soporte electrónico. En este sentido, debe recordarse que son precisamente las ventajas que ofrece el uso de las TIC en la gestión y transmisión de la información las que permiten que pueda tener lugar un nuevo modelo de funcionamiento, pues la intensificación de las relaciones internas y la disposición de un fondo de información común son la base de su revolucionaria eficacia, eficiencia y agilidad.

De igual modo, en tanto que este nuevo sistema se fundamenta en la interacción de la Administración con los ciudadanos, deben aprovecharse los nuevos recursos para simplificar al máximo la actuación de éstos (tanto para que puedan realizarla de forma correcta como para paliar las cargas derivadas de su colaboración), lo que sólo resulta posible si se aprovechan los beneficios que aporta la interconexión administrativa para eximirles de realizar actuaciones no estrictamente necesarias (como puede ser la presentación de unos mismos documentos a distintas Administraciones) y si se potencia la idea de una única Administración (facilitándose así, por ejemplo, la obtención de la información de la que precisen). Además, si se prescinde de la misma, la incorporación de las TIC puede conllevar precisamente el efecto inverso a dicha simplificación, ya que la puesta a disposición de una multitud de canales, plataformas o sistemas que no se encuentran interconectados o la exigencia de diferentes certificados de usuario en cada Administración pueden llegar a constituir una auténtica barrera para la actuación de los administrados.

Así pues, el paradigma para la definitiva instauración de la e-Administración precisa de la actuación conjunta de todos los niveles administrativos, por lo que debe trabajarse para hacer de la coordinación, la cooperación, la compatibilidad técnica, la interoperabilidad y la creación de la denominada “ventanilla única” una realidad.

TERCERA. Todas las ventajas que aporta la e-Administración en términos de eficacia, control y, sobre todo, de simplificación de las actuaciones administrativas aportan los máximos beneficios en el seno de la Administración tributaria, especialmente en relación con sus deberes de información y asistencia.

A pesar de que la generalización de las autoliquidaciones ya convirtiera la prestación de los deberes de información y asistencia en una de las principales necesidades para el buen funcionamiento de la Administración tributaria, no ha sido hasta la incorporación de las TIC que se han obtenido los recursos suficientes para poder potenciar su prestación de forma definitiva, consiguiendo, además, los mayores resultados en relación con su principal finalidad (la disminución del excesivo coste fiscal indirecto de los deberes de los obligados tributarios). Así, las ventajas de la incorporación de las TIC no sólo permiten obtener todos los beneficios que se desprenden de la mayor coordinación e interconexión administrativa en relación con su prestación (como la simplificación de la actuación ciudadana o el poder reutilizar y compartir informaciones), sino que también ofrecen el aprovechamiento de todas las ventajas

inherentes en su uso (como el menor tiempo de respuesta, la transmisión de información inmediata o los menores costes de actuación).

Consecuentemente, las TIC resultan susceptibles de revolucionar la prestación de tales deberes, tanto perfeccionando la prestación de las actuaciones ya existentes como permitiendo la creación de nuevas labores y servicios. Sin embargo, antes de valorar las consecuencias de su incorporación, deben ponerse las conclusiones obtenidas en relación con el análisis de ambos deberes, las cuales resultan necesarias para poder conocer realmente en qué han incidido (dado que, a pesar de la importancia que tienen, la normativa se ha limitado a reconocer su existencia -sin definir ni siquiera su contenido ni enumerar las distintas actuaciones que los conforman-).

CUARTA. Con base en su evolución normativa y en los fundamentos de su existencia, puede definirse el deber de información como el conjunto de actuaciones por las que se transmiten los contenidos necesarios para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como para fomentar el cumplimiento de estos últimos y para la elaboración de la planificación fiscal de la actividad económica de forma adecuada y fiable.

Su objeto lo conforman los derechos y deberes de los obligados tributarios (tanto los presentes o como los de carácter futuro), pudiéndose concretar tanto en el simple suministro de información (ya sea sobre cuestiones tributarias básicas –como la tramitación de algunos trámites o el aviso del inicio de algunos plazos-, sobre la necesidad de cumplir las obligaciones fiscales, sobre datos de carácter personal o sobre la explicación, aclaración o interpretación de la Administración normativa tributaria) como en la respuesta a diferentes preguntas planteadas por los ciudadanos (las cuales podrán llegar a abarcar la adopción de valoraciones administrativas jurídico-tributarias de carácter vinculante).

Consecuentemente, sus actuaciones pueden dividirse en tres niveles en función de su relevancia: las destinadas a transmitir información básica (ya sea personal o general), las que contienen la interpretación administrativa de la normativa y las que conllevan la adopción de un posicionamiento vinculante por parte de la Administración.

QUINTA. Por su parte, puede definirse el deber de asistencia como aquel que exige la colaboración de la Administración tributaria en el ejercicio de derechos o cumplimiento de deberes de los obligados tributarios, yendo mucho más allá de la simple transmisión de conocimientos y comportando, en consecuencia, un mayor grado de implicación administrativa. Sin embargo, debe tenerse presente que su prestación nunca comportará la adopción de una decisión jurídico-tributaria por parte de la Administración, dado que se compone simplemente de un conjunto de recursos, servicios y actuaciones de carácter puramente instrumental.

Su objeto también se concreta en los derechos y deberes de los obligados tributarios (aunque en este caso, quedan fuera las obligaciones de carácter futuro), si bien, considerando que no se limita a la simple transmisión de información, deben excluirse del mismo las obligaciones materiales en cuanto al desembolso del dinero como tal. Así, y aunque nada impedirá que las actuaciones encaminadas a facilitar el procedimiento de pago desde un punto de vista formal puedan incluirse (como puede ser la identificación electrónica de los obligados tributarios que realiza la Administración ante las entidades

colaboradoras), quedan claramente excluidos los aplazamientos, los fraccionamientos y las compensaciones de deudas tributarias, así como la posibilidad de pago con bienes de valor histórico (y es que su finalidad no es la de reducir la excesiva presión fiscal indirecta que soportan los obligados tributarios). Sin embargo, nada impedirá que las actuaciones destinadas a paliar el coste fiscal indirecto de dichas posibilidades sí que puedan quedar incluidas (como puede ser la información sobre su regulación o la posibilidad de solicitarlas electrónicamente), pues lo único que impide la procedencia de las labores señaladas es su incompatibilidad con la finalidad principal del deber.

Concretamente, su objeto parece recaer en la presentación de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones tributarias, en el derecho a plantear quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria reconocido y en el derecho a obtener certificados tributarios, así como en aquellos derivados de la tramitación de varios procedimientos.

También igual que el deber de información, su prestación puede conllevar la transmisión de información sobre la normativa, sobre datos de carácter personal o sobre algunas cuestiones tributarias básicas, de la misma forma que, al dejar constancia de la información personal que de los obligados tiene la Administración, se estimula indirectamente su cumplimiento voluntario (aunque la finalidad de incentivar la colaboración ciudadana de forma directa es exclusiva del deber de información). Asimismo, la tramitación de algunas actuaciones podrá contener calificaciones jurídico-tributarias (como es el caso, por ejemplo, de la elaboración de borradores), si bien estos supuestos nunca implicarán la adopción de un posicionamiento al respecto por parte de la Administración.

De todos modos, en función de la implicación de la Administración, también se pueden distinguir diferentes niveles de asistencia, empezando por la puesta a disposición de los obligados tributarios de meros recursos o herramientas para hacer más fácil y cómoda su actuación. En segundo lugar, estarían aquellos servicios que obran con la misma finalidad, pero que comportan la coactuación administrativa; seguidos de las actuaciones de las que se deriva la confección de una declaración y de aquellas donde se elabora realmente una declaración.

Finalmente, debe destacarse que, a pesar de que la finalidad principal de ambos deberes sea la facilitación de la actuación de los obligados tributarios para paliar su excesivo coste fiscal indirecto, nunca irá destinado a aumentar la seguridad jurídica para la elaboración fiable de las planificaciones fiscales (puesto que su objeto lo constituyen únicamente obligaciones y derechos de carácter presente), de la misma forma que no perseguirá (al menos de forma directa) la promoción del cumplimiento de las obligaciones ciudadanas.

SEXTA. Partiendo de los conceptos de los deberes de información y asistencia, es posible determinar el conjunto de actuaciones prestadas o relacionadas con la Administración tributaria que conforman su contenido. De todas, su mejor forma de ordenación es con base al deber al que pertenecen y, a su vez, en función de si se encuentran o no señaladas por la normativa como parte de los mismos.

En este sentido, los múltiples aspectos en los que difieren dichas actuaciones comportan que puedan diferenciarse con base en una gran variedad de criterios que, a su vez, no

resultan excluyentes, pues se pueden clasificar en función de su contenido (personal o generalizado), en función de sus destinatarios (singulares o plurales), en función de la forma de iniciación (de oficio o a instancia de parte), en función del momento en el que tienen lugar (de forma independiente o no a un procedimiento y, si es en el mismo, en función de si es al principio, durante su tramitación o al final), en función de si tienen plazos previsto algún plazo para su solicitud o, en su caso, para su prestación y, finalmente, en función de sus efectos (pudiéndose distinguir aquí entre las diferentes consecuencias jurídicas que se desprenden tanto de su cumplimiento como de su incumplimiento y entre las diferentes consecuencias jurídicas que tienen lugar en cada caso).

Consecuentemente, la forma más simple de ordenarlas es partiendo, únicamente, de las que se encuentran expresamente reconocidas como actuaciones de información o de asistencia, pues es, además, el único criterio excluyente.

De todos modos, y aunque dicha multiplicidad de clasificaciones pueda dar una idea de la diversidad de las características y los efectos jurídicos que pueden deducirse como propios de cada deber, no puede alegarse, de ningún modo, para justificar la ausencia del régimen jurídico de éstos.

SÉPTIMA. Tras el análisis de sus aspectos formales y de sus efectos jurídicos, puede constatar que los deberes de información y asistencia presentan muchas similitudes en ambas cuestiones, aunque también presentan importantes diferencias que avalan su individualidad. Así, y a pesar de que algunas veces la normativa se haya dirigido a los mismos como si fueran un solo deber, puede afirmarse que gozan de la entidad propia suficiente para ser considerados como dos figuras tributarias completamente independientes.

Entrando a señalar las principales similitudes que se han detectado, destaca, en primer lugar, que los titulares de ambos deberes son todas las Administraciones tributarias, aunque existe un supuesto de información en el que el sujeto responsable de su materialización es un órgano completamente independiente (concretamente, el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio). De todos modos, el cumplimiento de los dos deberes también se lleva a la práctica tanto por parte del personal administrativo como a través de personal externo, si bien su prestación se considera en todo caso como parte de la actividad administrativa. En relación con los destinatarios, también serán en ambos casos los obligados tributarios (y no sólo los contribuyentes), aunque también podrán beneficiarse de la misma los representantes y, como tales, los colaboradores sociales.

Otro de los grandes puntos en común que demuestra su entidad en cuanto a figuras tributarias independientes en sí mismas es su configuración desvinculada a cualquier ámbito de actuación de la Administración tributaria (ya que se pueden prestar tanto en el ámbito de aplicación de los tributos como en el ámbito sancionador y en la revisión de los tributos de naturaleza tributaria), de la misma forma que no se vinculan a ningún tipo de procedimiento (pues existen actuaciones por las que se prestan en el procedimiento de gestión, recaudación, inspección, en el sancionador y en los de revisión). Asimismo, dentro de dichos procedimientos, pueden incluso prestarse en su inicio, durante tramitación o en finalización, aunque también pueden operar con independencia de los mismos e incluso al propio nacimiento de las obligaciones

tributarias. Así, el único requisito que se impone para su prestación (es decir, su supuesto habilitante) es que su cumplimiento sea de carácter necesario.

En relación con sus aspectos más formales, ambos deberes coinciden en el hecho de que su prestación puede ser iniciada tanto de oficio como a instancia de parte (e incluso de ambos modos en el caso de la confección de borradores perteneciente al deber de asistencia), de la misma manera que pueden ir dirigidos a un destinatario tanto singular como plural y tener un contenido tanto personalizado como general. De igual modo, los dos deberes tienen limitaciones temporales previstas para la solicitud de algunos de sus instrumentos, aunque difieren en los motivos que las fundamentan (puesto que los que las tienen fijadas debido a que su prestación no es continuada son básicamente de asistencia y los que las encuentran fundamentadas por razón de su contenido vinculante son sólo de información).

Igualmente, su prestación podrá ser oral, audiovisual o escrita, pudiendo constar, en este último caso, tanto en papel como en formato digital. Asimismo, su carácter será esencialmente gratuito, aunque en algunos casos se exige al destinatario que cargue con parte de los costes que se generan. Asimismo, las actuaciones que conforman ambos deberes pueden presentar diferentes niveles de relevancia, de la misma forma que pueden ser prestadas por la vía presencial, postal y electrónica (concretamente, mediante la vía telefónica y la de Internet).

Por su parte, en relación con sus efectos jurídicos, los dos deberes coinciden en los casos de cumplimiento incorrecto, y es que, como ambos manifiestan una opinión o interpretación normativa de la Administración, los obligados que actúen conforme a su contenido quedarán exentos de responsabilidad por las posibles infracciones tributarias que puedan cometer (ya que, a pesar de que la normativa sólo lo contemple expresamente en algunas actuaciones –arts. 179.2.d) y e) de la LGT–, la exención procederá en todo caso). Sin embargo, a la hora de reclamar dicha exoneración, tanto algunas actuaciones de información como algunas de asistencia presentan dificultades de prueba para demostrar su existencia y, sobre todo, su contenido, lo mismo que ocurre en los supuestos donde se requiere la correspondiente responsabilidad patrimonial administrativa por los daños y perjuicios que se hayan podido causar. Esta última posibilidad podrá proceder tanto en casos de cumplimiento correcto o incorrecto como de incumplimiento, aunque en estos últimos sólo se podrá exigir en relación con las actuaciones que tengan prevista la correspondiente obligación de prestación (cuya ausencia también se encuentra presente en algunas labores de ambos deberes).

En los casos de incumplimiento, esta limitación que impone la falta de reconocimiento de las respectivas obligaciones de hacer también restringe la presentación de las oportunas reclamaciones por inactividad de la Administración, así como la exigencia de la anulabilidad de los actos en los que se hubiera negado expresamente la prestación de una concreta actuación (con base en que fueron dictados infringiendo el ordenamiento jurídico, de conformidad con el artículo 63.1 de la LRJPAC).

Finalmente, debe destacarse que las únicas labores en las que se prevén efectos directos en relación con su incumplimiento (y por consiguiente, no deberá recurrirse a la reclamación por inactividad de la Administración) también pertenecen a ambos deberes, ya que ocurre en relación con los acuerdos previos de valoración, en el caso de la información sobre el alcance de las actuaciones inspectoras y sobre los derechos y

obligaciones que los obligados tributarios tienen en las mismas, en el reconocimiento de la no aportación de documentos que ya obren en la Administración actuante y en los casos donde se exige de aportar a cualquier Administración de los certificados tributarios emitidos por la AEAT. Así, de conformidad con el artículo 91.4 de la LGT, la no contestación en plazo de las solicitudes de acuerdos previos de valoración conllevará que la Administración tributaria quede obligada a aplicar su contenido durante un plazo máximo de tres años, mientras que en los casos donde la Inspección de Tributos no informe a los obligados tributarios de la naturaleza y alcance de las actuaciones inspectoras y de sus derechos y obligaciones en las mismas podrá solicitarse la nulidad de pleno derecho de todos los actos adoptados con posterioridad en el seno del procedimiento conforme al artículo 62.1.e) de la LRJPAC. Por su parte, podrá solicitarse la anulabilidad de los actos administrativos fundamentados en la falta de documentación cuando éstos ya obraran en poder de la Administración tributaria actuante o consistieran en certificados tributarios, dado que se habrán dictado vulnerando el ordenamiento jurídico y dicha causa está prevista en el artículo 63.1 de la LRJPAC (concretamente, se habrían infringido, respectivamente, los artículos 99.2 de la LGT y 71.3 del RD 1065/2007).

Por lo que respecta a las diferencias que convierten a los deberes en instituciones jurídicas independientes entre sí, debe empezarse por señalar las propias divergencias que se derivan de sus conceptos, ya que, si bien el deber de asistencia también podrá consistir en la transmisión de informaciones, conlleva un grado de implicación administrativa mucho mayor. Asimismo, si bien comparten sus finalidades principales, sólo el deber de información irá destinado a aumentar la seguridad jurídica para poder elaborar las planificaciones fiscales, así como a promover el cumplimiento de los deberes de obligados tributarios.

De igual forma, su objeto tampoco es del todo coincidente, ya que, a pesar de que en ambos casos lo conformen los derechos y las obligaciones de los obligados tributarios, en los supuestos asistencia se excluyen las obligaciones materiales en cuanto al desembolso de dinero como tal (dado que las propias características del deber de información hacen que sea irrelevante esta matización). Consecuentemente, mientras que en el deber de información podrá versar sobre obligaciones futuras o presentes, el de asistencia únicamente podrá operar en relación con estas últimas.

Otra de las diferencias que se observa es en relación con los canales y medios que se utilizan para prestar ambos deberes, ya que, si bien se emplea en los dos casos la vía presencial, la postal y la electrónica (ya sea telefónica o a través de Internet), el fax y el apartado de correos y las vías de las publicaciones en papel y los medios de comunicación electrónicos (televisión y radio) únicamente se utilizan en algunos supuestos de información.

Finalmente, en relación con las divergencias que plantean sus efectos jurídicos, destacan, en primer lugar, las que se generan en los efectos derivados de su cumplimiento correcto, ya que, a pesar de que en ambos casos la Administración quede liberada (en principio) de cualquier responsabilidad y los obligados tributarios obtengan las condiciones necesarias para actuar correctamente, sólo en el caso del deber de información se desprenden efectos vinculantes de su contenido para ambas partes (puesto que, como se ha visto, las actuaciones son de carácter puramente instrumental).

OCTAVA. La clave para dotar a los deberes de información y asistencia de la virtualidad que merecen debe buscarse, sin lugar a dudas, en su regulación, y ya no sólo en relación con la necesidad de desarrollar su régimen jurídico específico, sino también por lo que respecta a la modificación de la normativa ya existente de las diferentes actuaciones que los conforman. En concreto, su eficacia reside principalmente en que su prestación pueda realmente reclamarse, lo que depende esencialmente de la enumeración normativa de las diferentes actuaciones que los componen, del desarrollo necesario para su prestación y, sobre todo, del reconocimiento en cada una de ellas de la respectiva obligación de hacer (aspectos que se han visto especialmente agravados tras la incorporación de las TIC).

En este sentido, la reclamación de los deberes de información y asistencia es la única forma de que su recepción pueda llegar a convertirse en un auténtico derecho subjetivo de los obligados tributarios, y es que es evidente que la posibilidad de exigir las facultades que otorga un derecho constituye una *conditio sine qua non* de su esencia. Sin embargo, el mecanismo procesal que ofrece el ordenamiento jurídico a tal efecto es la reclamación por inactividad de la Administración, cuya interposición exige que la concreta actuación que se reclama se encuentre reconocida en forma de derecho de los obligados tributarios (no admitiendo el derecho general a la información y a la asistencia por estar actualmente vacío de contenido). Consecuentemente, sólo se pueden reclamar aquellas actuaciones en las que realmente existe la concreta obligación de hacer y siempre que su prestación se encuentre totalmente desarrollada, pues es obvio que la resolución de tales reclamaciones únicamente podrá requerir el estricto cumplimiento del ordenamiento jurídico.

Por ello, y aunque el reconocimiento general de ambos deberes imposibilite su lectura en forma de mera recomendación o de regla de buena conducta, la virtualidad real de los deberes de información y asistencia se encuentra actualmente limitada, de la misma forma que, a pesar de que el artículo 34.1.a) de la LGT así lo establezca, no puede defenderse que exista un derecho subjetivo general a su recepción. Así pues, simplemente puede afirmarse que se encuentran una serie de derechos específicos a la prestación de algunas de las actuaciones que conforman su contenido, concretamente aquellas en las que se prevea la correspondiente obligación de hacer.

No obstante, cierto es que, a pesar de la conveniencia de enumerar los diferentes instrumentos que conforman su contenido (también para facilitar su conocimiento a los obligados tributarios), la posibilidad de incluir nuevas actuaciones debe quedar abierta, ya que, si bien deberán reconocerse con posterioridad, es la Administración quien conoce los recursos disponibles y la que puede valorar la adecuación de crear nuevas prestaciones. Así, parece que, en cualquier caso, la justificación de la procedencia de los deberes de información y asistencia como tal y del correspondiente derecho a su recepción debe seguir buscándose en la obligación de prestar cada una de sus diferentes actuaciones, aunque la lentitud de los procedimientos en los que se resuelven las reclamaciones por inactividad de la Administración lleva a considerar, en último lugar, que su eficacia real también depende de que se establezcan los efectos directos en caso de incumplimiento de cada concreta prestación (tal y como ocurre de forma expresa en la celebración de acuerdos previos de valoración o, de forma indirecta, en la información al inicio de las actuaciones inspectoras de los derechos y obligaciones que tienen los obligados en el seno de las mismas y del alcance de éstas, en los casos de no aportación de documentos que ya obren en poder de la Administración actuante y en los

supuestos donde se exime de aportar los certificados tributarios emitidos por la AEAT a cualquier Administración pública).

Por último, para acabar con las modificaciones normativas que resultan necesarias para la eficacia y la correcta procedencia de los deberes aquí estudiados, deben destacarse tres aspectos más que, aunque no estén directamente relacionados con su exigencia, también resultan imprescindibles, empezando por la necesidad de extender la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria a todas las conductas amparadas por el contenido de cualquiera de sus actuaciones. Asimismo, debería extenderse el alcance de dicha exoneración a la exigencia de los intereses de demora, de los recargos y de los otros conceptos que pudieran proceder (como pueden ser las costas de un procedimiento de apremio), ya que, como se ha puesto de manifiesto, su devengo en tales casos constituye incluso una vulneración de principios de carácter constitucional.

En segundo lugar, tanto en relación con la procedencia de dicha exoneración como de cara a la reclamación de la responsabilidad patrimonial administrativa derivada del cumplimiento o incumplimiento de ambos deberes, debería impulsarse la adopción de medios de prueba capaces de demostrar la existencia de las actuaciones llevadas a cabo y de su contenido, incluyendo asimismo la prueba de la documentación aportada por los obligados tributarios para la elaboración administrativa de sus autoliquidaciones, declaraciones o comunicaciones de datos. Considerando las múltiples posibilidades que ofrecen las nuevas técnicas al respecto, debe incidirse dicha necesidad para poner fin a la problemática surgida al respecto (especialmente en las prestaciones orales), ya que es la única forma de que la posición jurídica de los ciudadanos quede plenamente garantizada.

Finalmente, debe destacarse la conveniencia de acabar con la exigencia al ciudadano del pago de pequeñas cantidades para la recepción de determinadas actuaciones de información y asistencia, especialmente en la obtención no electrónica del programa PADRE y de las guías y manuales prácticos para la elaboración de declaraciones.

En este sentido, y a pesar de que la exigencia de tasas sería justificable (así como la de precios públicos en aquellas prestaciones que, como los programas informáticos de ayuda, también se ofrecen por empresas privadas), no parece adecuada su procedencia teniendo en cuenta los fundamentos de ambos deberes, y es que deben compensar la excesiva presión fiscal indirecta que soportan los ciudadanos y no suponerles un coste más al que deben hacer frente. Asimismo, teniendo en cuenta que algunos de estos servicios se pueden obtener a través de las TIC y de forma gratuita, es posible añadir incluso las críticas relativas a la comisión de una posible discriminación derivada del uso de las nuevas tecnologías, puesto que, si los ciudadanos acceden a los mismos a través de la Red, no deberán abonar coste alguno.

Con base en los mismos razonamientos, también puede ponerse en tela de juicio la procedencia del coste compartido de las líneas de teléfono a través de las que se prestan buena parte de dichas actuaciones, del mismo modo que, yendo al extremo, sería incluso defendible la conveniencia de imponer la gratuidad de Internet (y más teniendo en cuenta que el fin que se persigue es que acabe siendo el único canal de relación). Sin lugar a dudas, ésta sería una medida más que idónea tanto para maximizar las facilidades y el acceso a la prestación de dichos deberes como para impulsar la

generalización de su uso, así como para fomentar, en último término, el asentamiento definitivo de la e-Administración.

NOVENA. La incorporación de las TIC en el seno de los deberes de información y asistencia ha comportado su reconfiguración, pues ha modificado su concepto, ha ampliado su objeto y ha aportado cambios en sus características generales. Asimismo, las ventajas inherentes en el uso de los nuevos medios y técnicas han revolucionado su prestación, ya que no sólo han perfeccionado las labores que ya se prestaban, sino que también han permitido la creación de nuevos recursos y servicios.

En este sentido, las TIC han posibilitado mejorar la organización, los niveles de atención y la calidad de las actuaciones que ya existían, así como disminuir sus costes, sus tiempos de respuesta y los errores de su contenido. Además, sus múltiples posibilidades han permitido crear nuevas prestaciones, como la consulta a bases de datos informatizadas, la exención de aportación de los certificados tributarios emitidos por la AEAT a cualquier Administración pública o la puesta a disposición de los procedimientos electrónicos. En relación con estos últimos, las ventajas que se han conseguido son más que evidentes, ya que no sólo permiten el aumento de comodidad y la simplificación de su tramitación (como puede ser la descarga automática de datos que obren en poder de la Agencia), sino también la guía asistida y detallada de cada paso a seguir.

Asimismo, su incorporación ha posibilitado que los obligados tributarios puedan acceder de forma autónoma, inmediata y desde cualquier lugar con conexión a Internet a un amplio abanico de recursos y servicios disponibles, disminuyendo así el personal administrativo necesario (junto con la problemática que genera su formación mínima y la necesidad de recurrir a personal externo) y las posibles demandas de las actuaciones donde sí se requiere su actuación. De este modo, se ha conseguido, por primera vez, que las actuaciones de asistencia puedan verse prestadas de oficio, lo que ha comportado que se deje de vincular su concepto a la coactuación simultánea entre la Administración y los ciudadanos. Consecuentemente, igual que ocurre en algunas actuaciones de información, su cumplimiento también puede materializarse con la simple puesta a disposición de los diferentes recursos, contenidos o servicios pertinentes, recayendo únicamente en los ciudadanos la posibilidad de su recepción y utilización.

Evidentemente, este acceso autónomo a la información y a la asistencia también ha permitido aumentar los índices de atención generales, reducir aún más los costes generados y potenciar el uso del soporte escrito, lo que ha posibilitado asimismo el aumento de las ventajas de éste (básicamente en relación con su posibilidad de reutilización y con la minoración de los problemas de prueba que plantea el soporte oral). De igual modo, aprovechando las inéditas posibilidades de gestión de la información, se ha ampliado el objeto de algunas actuaciones, como es el caso de la publicación de las consultas tributarias y de las resoluciones económico-administrativas. Así, ha dejado de supeditarse su exigencia a las que sean de mayor trascendencia y repercusión para extenderse a su práctica totalidad, por lo que las TIC también han comportado que el supuesto habilitador para la prestación de los deberes de información y asistencia deje de ser estrictamente su carácter “necesario”.

Por su parte, esta mayor disponibilidad del personal administrativo también ha servido para potenciar la facilitación de la conducta que comporta la mayor carga de los

obligados tributarios (la cuantificación de sus deudas), llegando incluso a verse realizada de forma íntegra por parte de la Administración. De esta forma, la prestación de los deberes de información y asistencia ha adquirido una relevancia y una eficacia sin precedentes, y más teniendo en cuenta la positiva respuesta de los ciudadanos ante los servicios y recursos en línea (pues, a pesar de que el medio más utilizado siga siendo el teléfono, los índices del uso de las aplicaciones prestadas mediante Internet no para de crecer).

Finalmente, debe destacarse la ampliación del concepto tanto del deber de información como de asistencia que también han comportado los nuevos medios y técnicas, ya que, aparte de quedar desvinculado del carácter necesario de su prestación, ha pasado a englobar todas las actuaciones destinadas a impulsar la inclusión digital. Así, teniendo en cuenta que las TIC pueden o incluso deben utilizarse para el ejercicio de algunos derechos o el cumplimiento de algunas obligaciones, las medidas relativas a generalizar su uso y a eliminar la brecha digital quedan plenamente abarcadas por su principal finalidad, pues no dejan de ser una manera de facilitar la actuación de los ciudadanos paliando el excesivo coste fiscal indirecto de sus obligaciones.

DÉCIMA. Teniendo en cuenta lo expuesto hasta ahora, y a pesar de las carencias detectadas, es evidente que la incorporación de las TIC en la prestación de los deberes de información y asistencia ha resultado más que positiva (tanto en relación con los obligados tributarios como por parte de la Administración tributaria), por lo que no es de extrañar que Internet se haya convertido en el canal por el que se presta el mayor número de las actuaciones que los componen.

En relación con los beneficios que han obtenido los obligados tributarios al respecto, destaca principalmente el aumento y el perfeccionamiento de las labores de información y asistencia que se ofrecen, así como, en consecuencia, la simplificación de sus actuaciones. Asimismo las TIC les han aportado una mayor comodidad tanto en la solicitud como en la recepción de la prestación de los deberes, permitiéndoles incluso el acceso autónomo e ininterrumpido a determinados servicios y aplicaciones. Además, no deben olvidarse los múltiples beneficios derivados de las actuaciones encaminadas a lograr la plena inclusión digital, dado que no dejan de ser una forma de velar para su adaptación a la nueva sociedad.

Por su parte, además de las ventajas inherentes en el uso de las TIC (más calidad, menos costes o la posibilidad de que los ciudadanos accedan de forma autónoma a determinadas actuaciones de información y asistencia), el mayor beneficio que ha obtenido la Administración tributaria de la incorporación de las TIC en este ámbito ha sido el mejor funcionamiento del sistema tributario, ya que, aparte de las mejoras en interconexión y coordinación administrativa que se han logrado (cuyo máximo exponente es la creación del programa INFORMA), se ha conseguido un mayor y mejor cumplimiento de los obligados tributarios (y, por ende, una reducción de las labores administrativas de comprobación, inspección, sanción y revisión).

En este punto, también debe remarcarse el aumento del control fiscal que las TIC han permitido, así como el fomento de la actuación correcta de los obligados tributarios de forma directa o indirecta (dado que el dar a conocer la información personal de carácter tributario que obra en poder de la Administración no deja de ser un mecanismo de presión para reducir los índices del fraude fiscal). Asimismo, la adecuada prestación de

las labores de información y asistencia no deja de ser una clara prueba de calidad de la actuación administrativa, lo cual, además de mejorar la imagen de la Administración, aumenta la confianza de los ciudadanos en la misma y fomenta su concienciación sobre la necesidad de colaborar. Por último, también ha obtenido los beneficios que aportan los deberes de cara a la consecución de la plena inclusión digital, lo que no deja de ser una forma de velar por el definitivo asentamiento de la e-Administración.

DÉCIMOPRIMERA. A pesar de los grandes beneficios que han aportado las TIC, la maximización de sus ventajas depende esencialmente de cuatro factores clave: la modificación normativa de su uso, el asentamiento completo de la interconexión administrativa, la instauración completa y homogénea de los nuevos medios en toda la Administración tributaria y el perfeccionamiento de los niveles de compatibilidad e interoperabilidad entre las aplicaciones administrativas y los sistemas operativos para su utilización.

En este sentido, debe destacarse que la necesidad de paliar el excesivo coste fiscal indirecto derivado del conocimiento, interpretación y aplicación del complejo ordenamiento tributario se ha visto incrementada tras la incorporación de los nuevos medios y técnicas, ya sea por el manejo de conceptos técnicos, por la adopción de previsiones programáticas o por la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, por lo que resulta obvio que los mayores resultados que puedan aportar las TIC en relación con los deberes de información y asistencia también requieren que se acabe con el aumento de la exigencia de éstos derivada de su utilización.

Asimismo, con base en las críticas aportadas en relación con la regulación de los deberes de información y asistencia, resulta evidente la intensificación que ha sufrido la problemática de su exigencia tras la incorporación de las TIC, pues su carácter inédito y la falta de experiencias y conocimientos al respecto han aumentado la necesidad de adoptar normas programáticas y previsiones generales y abiertas en la regulación de las concretas actuaciones donde se prevé su uso. Además, la falta de recursos y las diferentes disponibilidades presupuestarias comportan que en muchos casos se configure su establecimiento con carácter facultativo, por lo que la intensidad de la tutela del derecho a la recepción de tales labores tampoco se puede exigir. Por ello, y teniendo en cuenta que en el ámbito administrativo ya opera la obligación de la Administración de incorporar las TIC, parece que su extensión al ámbito tributario (y especialmente en tales casos) también sería viable, además de resultar sumamente adecuada para el buen funcionamiento del sistema en general.

Por su parte, como también se ha apuntado, la interconexión es la clave para que las diferentes Administraciones públicas puedan obtener todos los beneficios que aportan las TIC, aunque, debido a la vulneración de la igualdad de los derechos de los obligados tributarios que su ausencia puede conllevar, resulta totalmente indispensable en materia de información y asistencia.

En este sentido, bien es cierto que el aprovechamiento de todas las ventajas que ofrecen las TIC en la prestación de ambos deberes también depende incondicionalmente de la interconexión administrativa (especialmente a los efectos de reutilizar la información administrativa, de lograr la homogenización de los criterios de la Administración y de conseguir la simplificación de los trámites y procedimientos administrativos), si bien, considerando que algunos de los beneficios que se obtienen de la misma constituyen

parte del contenido de éstos (como la no exigencia de aportar a las demás Administraciones los certificados tributarios emitidos por la AEAT), es indispensable para que todos los ciudadanos puedan gozar del derecho a las mismas prestaciones.

En igual sentido, en tanto que su ejercicio depende, en muchos casos, de las aplicaciones electrónicas que se han incorporado en cada Administración, es evidente que el diferente nivel de instauración y desarrollo de éstas también comporta una desigualdad en sus derechos, por lo que la actuación conjunta que se ha indicado como única forma de paliar dichos desequilibrios se convierte aquí en una auténtica necesidad.

Finalmente, sin dejar de avanzar en la incorporación de las TIC conforme al desarrollo de las nuevas tecnologías (puesto que, especialmente en los servicios telefónicos, los índices de atención aún no son del todo suficientes), la Administración tributaria debe centrarse en solventar las dificultades técnicas de compatibilidad e interoperabilidad entre los distintos sistemas operativos y sus aplicaciones, ya que aún son muchos los supuestos en los que sólo se admiten determinados sistemas operativos y se vulnera, en consecuencia, la prestación generalizada de los deberes.

DÉCIMOSEGUNDA. Por último, puede destacarse que la incorporación de las TIC en el cumplimiento de los deberes de información y asistencia ha marcado un punto de inflexión hacia un nuevo modelo de funcionamiento de la Administración tributaria, el cual va a más allá de las consecuencias inherentes a la utilización de los nuevos medios y técnicas. Así, las nuevas actuaciones que han aparecido (especialmente la elaboración de declaraciones por parte de la Administración y la confección de borradores de declaración) han marcado el cambio de una Administración básicamente controladora a una Administración eminentemente asistencial.

En este sentido, las TIC han permitido que vuelva a ser la Administración quien elabore las declaraciones de los obligados tributarios, aunque, lejos de suponer un retroceso hacia el procedimiento de aplicación de los tributos inicial, se ha iniciado un nuevo modelo de funcionamiento que sigue basado en las autoliquidaciones y deberes a cargo de los obligados tributarios pero que avanza hacia conseguir un sistema de gestión compartida. De este modo, la presión fiscal indirecta se encuentra compensada más que nunca, ya que la Administración realiza gran parte de los deberes formales de los obligados tributarios. Además, a pesar de que la mayor parte de la responsabilidad del sistema de aplicación de los tributos siga recayendo en exclusiva en los ciudadanos, la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria derivada de actuaciones de información y asistencia y la posibilidad de reclamar la oportuna responsabilidad patrimonial administrativa por los daños y perjuicios que se puedan generar protegen, en gran medida, la posición jurídica de éstos, por lo que también puede afirmarse que, en cierto sentido, incluso se encuentra compartida la responsabilidad.

Sin embargo, debe destacarse en este punto que, a los efectos de potenciar aún más este nuevo modelo, resultaría más que conveniente la extensión de las principales actuaciones de asistencia mencionadas a todos los obligados tributarios, de la misma forma que, con base en sus múltiples beneficios, sería más que deseable preverlas en relación con todos los tributos (ya que actualmente se encuentran limitadas al ámbito del IRPF y se excluyen determinados sujetos de su recepción).

Prueba de la potenciación que han tenido los deberes de información y asistencia gracias a la incorporación de las TIC se encuentra en la diferencia de los objetivos de la Administración tributaria al respecto, pues, como se desprende de sus Cartas de Servicios, han dejado de centrarse en la ampliación de las prestaciones ofrecidas para pasar a perseguir el perfeccionamiento de las labores y servicios prestados y su mayor calidad.

Finalmente, procede acabar este estudio con una última reflexión acerca de la doble evidencia derivada de la gran eficacia y crecimiento que ha experimentado la prestación de los deberes de información y asistencia, ya que, si bien pone de manifiesto la excelente labor de la Administración tributaria al respecto, también deja constancia de las múltiples carencias que todavía existen en nuestro ordenamiento (las cuales son, precisamente, las que exigen dicha potenciación). Así pues, lejos de elogiar a los poderes públicos, sirva el presente trabajo para incidir, una vez más, en la necesidad de mejorar el sistema tributario, tanto aumentando la simplificación de las actuaciones ciudadanas como aportando una normativa de calidad.

BIBLIOGRAFÍA

- ALAMILLO, I. y URIOS, X.: *Comentario crítico de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica*, RCE, nº 46, 2004.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Comentarios al art. 5 de la Ley 1/1998*, en “Estatuto del Contribuyente (Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes)”, Col·legi Oficial de Graduats Socials de Barcelona, Barcelona, 1998.
- ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Información general y asistencia al contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, en “Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva Ley)”, Lex Nova, Madrid, 1998.
- *El Consejo para la Defensa del Contribuyente: determinación y funciones*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura, nº 18, 2000.
- ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999.
- ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *La potestad sancionadora*, en “Estudios de la Ley General Tributaria”, Lex Nova, Valladolid, 2006.
- APARICIO SALOM, J.: *Estudio sobre la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal*, Aranzadi, Pamplona, 2002.
- ARANGO, R.: *Los derechos sociales fundamentales como derechos subjetivos*, en “Pensamiento Jurídico nº 8”, Universidad Nacional, Facultad de Derecho, Bogotá, 1997.
- *El concepto de derechos sociales fundamentales*, Legis-Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, 2005.
- ARENA, G.: *Profilli giuridici della comunicazione delle pubbliche amministrazioni*, Economia Pubblica, nº 12, 1992.
- *La comunicazione pubblica dei pubblici poteri*, en “La comunicazione di interesse generale”, Bologna, il Mulino, 1995.
 - *Introduzione all'amministrazione condivisa*, Studi parlamentari e di politica costituzionale, nº 117-118, 1997.
- BAÑO LEÓN, J. M.: *Los interesados y los deberes y derechos de los ciudadanos ante la Administración*, en “La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, Tecnos, Madrid, 1993.
- BALLARÍN ESPUÑA, M.: *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

- BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Montecorvo-UAM, Madrid, 1999.
- *La información administrativa a los contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 2002.
- BARREIROS FERNÁNDEZ, F. J.: *El papel del notariado en el uso de la firma digital*, en “Notariado y contratación electrónica”, Consejo General del Notariado, Madrid, 2000.
- BAUZÁ MARTORELL, F. J.: *Procedimiento administrativo electrónico*, Comares, Granada, 2003.
- BERMEJO LATRE, J. L.: *La invalidez de los actos Administrativos: nulidad y anulabilidad*, Universidad de Zaragoza (artículo en línea), Zaragoza, 2008. Disponible en: <http://www.unizar.es/berlatre/documentos/invalidez.pdf>.
- BERNADÍ GIL, X.: *Derecho público y Administración electrónica: una visión panorámica*, Nuevas políticas públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas, nº 1, 2005.
- BOMHARD, N.: *Auskunft und Zusage im Steuerrecht*, Tesis doctoral (inérita), Regensburg, 1988.
- BORREGO ZABALA, B.: *Nueva página web de la Agencia Tributaria: acceso a sus nuevos contenidos y novedades en los procedimientos telemáticos de los colaboradores sociales*, Colegio de Gestores Administrativos de Sevilla, 2007.
- CABALLO MINGO, G.: *La información y la asistencia tributaria*, HPECA, nº 2, 1995.
- CALVO ORTEGA, R.: *Ordenamiento tributario*, en “La nueva Ley General Tributaria”, Civitas, Madrid, 2004.
- CALVO VÉRGUEZ, J.: *El contenido de las actuaciones de asistencia a los obligados tributarios: algunas consideraciones*, RIF, nº 91, 2009.
- *Una aproximación a la actual regulación del sistema de facturación electrónica*, GF, nº 283, 2009.
 - *Principales trámites y actuaciones susceptibles de apoderamiento realizados a través de Internet*, en “La Administración electrónica tributaria”, RCT, nº 75, 2009.
- CANO GARCÍA, J.: *Aspectos generales de la Administración electrónica tributaria estatal*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009.
- CARRASCO PARRILLA, J.: *Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio (como recargo por pago voluntario en período ejecutivo y como recargo del procedimiento de apremio)*, Universidad de Castilla la Mancha (artículo en línea), Toledo. Disponible en: <http://www.uclm.es/cief/Doctrina/Los%20recargos.pdf>.

- CARVAJO VASCO, D. y PRATS MÁÑEZ, F.: *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, Praxis, Barcelona, 1998.
- CASTELLS, M.: *La galaxia Internet. Reflexiones sobre Internet, empresa y sociedad*, Plaza & Janés Editores-Areté, Madrid, 2001.
- CAYÓN GALIARDO, A.: *El interés de demora en la Nueva Ley General Tributaria*, Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria (artículo en línea), Universidad Complutense de Madrid, 2004. Disponible en: http://eprints.ucm.es/1447/1/Cayon_Galiardo.pdf.
- *Comentarios al artículo 27*, en “Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Francis Lefebvre, Madrid, 1998.
- CAZORLA, E. M.: *Las disposiciones interpretativas*, en “Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma”, t. I, IEF, Madrid, 1991.
- CERRILLO MARTÍNEZ, A.: *Régimen de la información administrativa*, en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- *E-información: hacia una nueva regulación del acceso a la información*, IDP (artículo en línea), nº 1, UOC, 2005. Disponible en: <http://www.uoc.edu/idp/1/dt/esp/cerrillo.pdf>.
 - *Cooperación entre Administraciones Públicas para el impulso de la Administración electrónica*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008.
- CERVANTES, C. J.; DE DIEGO, R.; MEJÍAS, M.; MESTRE, E.; PLAZA, A.; RUIZ, E.: *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia, 2004.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: *La Responsabilidad Patrimonial de la Administración Pública con Fundamento en la Declaración de Inconstitucionalidad de una Ley*, Revista Ius et Praxis, Año 10, nº 1, 2004.
- COLLADO YURRITA, M. A.: *Los intereses de demora en la Ley General Tributaria*, Civitas, REDF, nº 56, 1987.
- CORCUERA TORRES, A. y BLASCO DELGADO, C.: *El inicio y los efectos del período ejecutivo en la nueva Ley General Tributaria*, Revista Impuestos, nº 19, 1996.
- COSCULLUELA MONTANER, L.: *La posición ordinamental de la Ley 30/1992 y los principios y efectos de la misma (Título Preliminar y Disposiciones adicionales, transitoria, derogatoria y final)*, en “Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, Carperi, Madrid, 1993.

- COTINO HUESO, L.: *Derechos del ciudadano*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008.
- CRIADO GRANDE, J. I.: *Construyendo la e-Administración Local*, EuroGestión Pública, Madrid, 2004.
- CRIADO GRANDE, J. I. y RAMILO ARAUJO, M. C.: *e-Administración: ¿Un reto o una nueva moda? Problemas y perspectivas de futuro en torno a Internet, y las tecnologías de la información y la comunicación en las Administraciones Públicas del siglo XXI*, RVAP, Vol. I, nº 61, 2001.
- CRUZ AMORÓS, M.: *Hacia una nueva Ley General Tributaria*, en “Cuadernos de Formación”, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1995.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E.: *Reflexiones acerca de un posible estatuto del contribuyente*, Carta Tributaria, nº 225, 1995.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M.: *Derechos y garantías en los procedimientos tributarios*, en “El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- DEL PASO BENGÓA, J. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: *Derechos y garantías del contribuyente. (Comentarios a la Ley 1/1998)*, CISS, Valencia, 1998.
- DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Las declaraciones tributarias telemáticas*, RDFHP, nº 259, 2001.
- *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.
 - *Algunas cuestiones relativas a la información y asistencia a los obligados tributarios*, RIF, nº 65, 2004.
 - *Procedimientos tributarios y nuevas tecnologías*, Nuevas políticas públicas. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas, Instituto Andaluz de Administración Pública, nº 1, 2005.
 - *Administración tributaria electrónica y software libre*, RIF, nº 75, 2006.
 - *Principales aplicaciones de Internet en la Administración Tributaria*, IDP (artículo en línea), nº 2, UOC, 2006. Disponible en: <http://www.uoc.edu/idp/2/dt/esp/delgado-oliver.pdf>.
 - *La actuación administrativa automatizada. Algunas experiencias en el ámbito tributario*, Revista Catalana de Dret Públic, nº 35, 2007.

- *Hacia una nueva regulación de la Administración Electrónica: Especial referencia al ámbito tributario*, RDI (artículo en línea), nº 105, 2007. Disponible en: <http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=9074>.
- *La obligatoriedad de la presentación telemática de las declaraciones tributarias*, ponencia presentada en XII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática, FIADI, Zaragoza, 12 de mayo de 2008.
- *La regulació de l'Administració electrònica*, en “Instruments per garantir l'efectivitat del dret dels ciutadans a relacionar-se amb l'administració per mitjans electrònics”, Escola d'Administració Pública de Catalunya, 2008.

DELGADO GARCÍA, A. M., OLIVER CUELLO, R. y ROVIRA FERRER, I.: *Instruments per garantir l'efectivitat del dret dels ciutadans a relacionar-se amb l'administració per mitjans electrònics*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, 2008.

DELGADO GARCÍA, A. M. y SALOMÓN SANCHO, L.: *Algunas reflexiones en torno a los aspectos jurídicos de la sociedad de la información*, Anuario da Facultad de Dereito da Universidade da Coruña, nº 12, 2008.

DELGADO KLOOS, C. y GARCÍA RUBIO, C.: *Historia de Internet*, en “Régimen jurídico de Internet”, La Ley, Madrid, 2002.

Departamento de Informática Tributaria de la AEAT: *Servicios en Internet de la AEAT*, ponencia presentada en las Jornadas organizadas por EUROSOCIAL Fiscalidad, celebradas en Santiago de Chile del 18 al 20 de Julio 2007.

DÍAZ YUBERO, F.: *La Agencia tributaria y su estrategia de cara al cumplimiento voluntario*, HOE-CA, nº 6, 1994.

ECHEVERRÍA, J.: *Los señores del Aire: Telépolis y el Tercer Entorno*. Destino, Barcelona, 1999.

- *La societat informacional. L'impacte de les tecnologies de la informació i les comunicacions sobre la societat*, en “Actes del I Congrés Internacional sobre Comunicació i Realitat celebrat a Barcelona el 18 i 20 de maig del 2000”, Trípod, número extra, Universitat Ramon Llull, Barcelona, 2000.

EMBID IRUJO, A.: *El ciudadano y la Administración*, MAP, Madrid, 1993.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT*, QF, nº 10, 1996.

- *Comentario a los artículos 18 a 25*, en “Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Francis Lefebvre, Madrid, 1998.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *El pago de intereses por el fisco con ocasión de la devolución de ingresos*, REDF, nº 47-48, 1985.

- ETHAN KATSH, M.: *Law in a digital world*, Oxford University Press, New York-Oxford, 1995.
- FALCÓN TELLA, R.: *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 1991.
- *Prólogo*, en “El interés de demora en la Ley General Tributaria”, Marcial Pons, Madrid, 1999.
 - *La doctrina constitucional en materia de recargos por ingreso extemporáneo*, QF, nº 8, 2001.
- FALLA AROCHE, S.: *Historia de Internet*, Maestros del Web (artículo en línea), 2006. Disponible en: <http://www.maestrosdelweb.com/editorial/internethis>.
- FENELLÓS PUIGSERVER, V.: *Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (I)*, Im., t. I, 1997.
- *El Estatuto del Contribuyente. (Comentarios a la Ley 1/1998 de 36 de febrero, de derechos y garantías a los contribuyentes)*, Tro, Valencia, 1998.
- FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, en “El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- FERNÁNDEZ DOCTOR, S.: *La información y la asistencia al contribuyente*, CA, nº 3, 1994.
- FERNÁNDEZ DOMINGO, J. I.: *La Firma Electrónica (Aspectos de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre)*, Reus, S. A., Madrid, 2006.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión*, en “La nueva Ley General Tributaria”, Thomson Civitas, Madrid, 2005.
- GALÁN GALÁN, A.: *La comunicación pública*, en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- GALINDO MEÑO, C.: *La nueva Función Pública y el cambio en la Administración*, en “Nuevos Retos en el Horizonte de las Administraciones Públicas”, Universidad de Murcia, 2003.
- GAMERO CASADO, E.: *Notificaciones telemáticas. Y otros medios de notificación administrativa en el procedimiento administrativo común*, Bosch, Barcelona, 2005.
- *Introducción a la Administración electrónica*, en “Legislación de Administración electrónica y de protección de datos”, Tecnos, Madrid, 2008.
 - *Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Administración Electrónica; su posición en el sistema de fuentes*, en “Comentarios a la Ley de

- Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008.
- GAMERO CASADO, E. y MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, R.: *Normativa autonómica*, en “Legislación de Administración electrónica y de protección de datos”, Tecnos, Madrid, 2008.
- GARCÍA BERRO, F.: *Anotaciones a propósito de la información administrativa vinculante sobre el valor de los inmuebles*, Temas Tributarios de Actualidad, nº 22-24, 2007.
- *Análisis jurídico de la obligación administrativa de informar sobre el valor de los inmuebles*, RTT, nº 81, 2008.
- GARCÍA COPEIRO DEL VILLAR, C.: *Planificación de la Información en la Administración del Estado*, INAP, Madrid, 1986.
- GARCÍA DE CASTRO, G.: *Las TIC aplicadas a la gestión tributaria en la AEAT*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Revolución Francesa y Administración Contemporánea*, Civitas, Fuenlabrada, 1994.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho administrativo II*, Aranzadi, Navarra, 2006.
- GARCÍA GÓMEZ, A. J.: *La falta de ingreso en plazo de las deudas tributarias. Los instrumentos de respuesta en manos de la Administración al hilo de la Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT, con especial referencia a los regímenes de recargos*, Civitas, REDF, nº 91, 1996.
- GARCÍA LUENGO, J.: *El principio de protección de la confianza legítima en el Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 2002.
- GARCÍA LUIS, T.: *El procedimiento de gestión de los tributos*, en “La reforma de la Ley General Tributaria”, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- GARCÍA MACHO, R.: *Contenido y límites del principio de la confianza legítima: estudio sistemático con jurisprudencia del Tribunal de Justicia*, en “Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasí”, Civitas, Madrid, 1989.
- GARCÍA MAYNEZ, E.: *Introducción al estudio del Derecho*, Porrúa, México, 1956.
- GARCÍA NOVOA, C.: *Las consecuencias del impago tras la reforma de la Ley general tributaria. Régimen de incompatibilidades de sanciones, intereses y recargos*, Impuestos, nº 19, Madrid, 1996.
- *Comentarios al artículo 5*, en “Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, CEF, Madrid, 1999.

- GARCÍA PELAYO, M.: *El Estado social y sus implicaciones*, en “Las transformaciones del Estado contemporáneo”, Alianza editorial, Madrid, 1985, incluida en *Obras completas* del propio autor, CEC, Madrid, 1991.
- GARDINI, G.: *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della Legge 7 agosto 1990, núm. 240*, Giuffrè, Milano, 1996.
- GOMÁ LANZÓN: *El desarrollo de la función notarial en el ámbito del comercio electrónico: explicaciones, reflexiones y comentarios*, en “Notariado y contratación electrónica”, Consejo General del Notariado, Madrid, 2000.
- GONZÁLEZ-ECHENIQUE, L.: *Sociedad de la Información*, Estudios Jurídicos. Abogados del Estado, nº 1, 2003.
- GONZÁLEZ MENDEX, A.: *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común*, Civitas, Madrid, 1997.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *El interés de demora en materia tributaria*, CT, nº 55, 1985.
- GROETHUYSEN, B.: *Philosophie de la Révolution Française*, Gallimard, París, 1956.
- GUAITA GIMENO, J. J.: *Interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas*, TF, nº 23, 2009.
- HUESCA BOADILLA, R.: *Comentarios a los arts. 97 a 104 de la Ley General Tributaria*, en “Comentarios a la nueva Ley General Tributaria”, Thomson Aranzadi, Pamplona, 2004.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I.: *Notas y referencias sobre el “Estatuto del Contribuyente”*, RCT, nº 176, CEF, 1997.
- IHERING, R. V.: *El Espíritu del Derecho Romano*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Introducción al estudio de la representación en el Derecho Tributario*, RDFHP, nº 115, 1975.
- LEISNER, W.: *Verwaltungsvorshriften als “Nebengesetze” im Steuerrecht*, 1982.
- LÓPEZ CAMPS, J. y GADEA CARRERA, A.: *Una nueva Administración Pública*, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2001.
- LÓPEZ DÍAZ, A.: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid, 1992.

- LÓPEZ GETA, J. M.: *Información y asistencia al contribuyente. Breve crónica de los importantes avances registrados*, Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, año nº 12, nº 1, 1996.
- LÓPEZ MATRÍNEZ, J. y ORTÍZ LIÑAN, J.: *La Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal y la Hacienda Pública*, RIF, nº 39, 2000.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Régimen jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria*, Civitas, Madrid, 1994.
- *Comentarios al artículo 5, 6, 7, 8 y 27*, en “Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, McGraw-Hill, Madrid, 1998.
- LÓPEZ-MONÍS GALLEGO, M. y DE ROS CEREZO, R. F. (coords.): *La Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003.
- LLANEZA GONZÁLEZ, P.: *La aplicación práctica de la LSSI-CI*, Bosch, Barcelona, 2003.
- LIIKANEN, E.: *La administración electrónica para los servicios públicos europeos del futuro*, en “Lección inaugural del curso académico 2003-2004 de la UOC”, UOC (artículo en línea), Barcelona, 2003. Disponible en: <http://www.uoc.edu/dt/20334/index.html>.
- MADRID PARRA, A. y GUERRERO LEBRÓN, M. J. (coords.): *Derecho patrimonial y tecnología*, Marcial Pons, Madrid, 2007.
- MARTÍN DELGADO, J. M.: *El ciudadano ante la Hacienda Pública*, en “El ciudadano ante la Hacienda Pública”, Centro de Ediciones de la Diputación de Málaga, Málaga, 1999.
- MARTÍN FERNÁNFEZ, F. J.: *Comentarios a los artículos 8 y 25*, en “Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, CEF, Madrid, 1999.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.; GALÁN SÁNCHEZ, R. M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria*, REF, nº 161-162, 1996.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2002.
- MARTÍN REBOLLO, L. (dir.): *Estudio de la LRJ de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (I)*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994.
- MARTÍNEZ BARGUEÑO, *Teoría y práctica de la información administrativa al ciudadano*, INAP, Madrid, 1987.

- MARTÍNEZ DELGADO, I.: *Identificación y autenticación*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008.
- MARTÍNEZ MARÍN, A.: *Las necesidades de cambio en la Administración Pública*, en “Nuevos Retos en el Horizonte de las Administraciones Públicas”, Universidad de Murcia, 2003.
- MAS, O.; PALOMO, L.; CARRERAS, R.; FABRA, E. y GENOVÉ, F.: *El “software” libre, el último tren de la emancipación tecnológica*, Coneixement i Societat, Revista d’Universitats, Recerca i Societat de la Informació (artículo en línea), Generalitat de Catalunya, nº 5, 2004. Disponible en: http://www10.gencat.net/dursi/generados/catala/departament/recurs/doc/cis05_tot.pdf.
- MAS HERNÁNDEZ, J.: *Software libre en el sector público*, Universitat Oberta de Catalunya (artículo en línea), 2003. Disponible en: <http://www.uoc.edu/dt/20327/index.html>.
- MATA RODRÍGUEZ, M. y NEBOT FUREST, V.: *Información y asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*, QF, nº 1, 2001.
- MEDINA ALCOZ, L.: *Confianza legítima y responsabilidad patrimonial*, REDA, nº 130, 2006.
- MELLONCELLI, A.: *L’informazione amministrativa*, Maggioli, Rimini, 1993.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: *Valoración de bienes*, en “Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)”, Lex Nova, Madrid, 1998.
- MORENO NAVARRETE: *Contratos electrónicos*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- MORESTE SARRIÓN, J. V.: *Las circulares normativas de la Administración pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.
- MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones Tributarias y Delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 1999.
- MUÑOZ MACHADO, S.: *La regulación de la red. Poder y Derecho en Internet*, Taurus, Madrid, 2000.
- OLIVER CUELLO, R.: *La regulación de la administración electrónica tributaria*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009.
- ORTEGA GIMÉNEZ, A.: *Nuevos derechos y nuevos retos del modelo de Administración electrónica*, Actualidad Jurídica, nº 786, 2009.
- ORTIZ GUTIÉRREZ, R.: *La nueva Ley General Tributaria. Comentarios prácticos a su articulado*, Tecnos, Madrid, 2005.

- ORTIZ LIÑÁN, J.: *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda pública de sus datos personales*, Comares, Granada, 2003.
- OSSENBÜHL, F.: *Vertrauensschutz im sozialen Rechtsstaat*, DÖV, 1972.
- PALAO TAOBADA, C.: *La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma*, REDF, nº 100, 1998.
- *Spain*, en “The International guide to advance rulings”, IBFD Publications BV, 1999.
- PALOMAR OLMEDA, A.: *La gestión electrónica de los procedimientos*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008.
- PARADA, R.: *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.: *Los derechos humanos y los deberes fundamentales*, en “Introducción a los derechos humanos”, II Maestría en derechos humanos en el mundo contemporáneo, Universidad Internacional de Andalucía, Sede Iberoamericana, Huelva, 2001.
- PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Dinámica de la relación jurídica tributaria en Derecho español*, Dykinson, Madrid, 1997.
- PÉREZ LUÑO, A. E.: *La seguridad jurídica: una garantía del Derecho y la justicia*, Boletín de la Facultad de Derecho, UNED, nº 15, 2000.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2002.
- PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÈS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- PIÑAR MAÑAS, J. L.: *Revolución tecnológica, Derecho administrativo y Administración pública*, en “La autorización administrativa. La Administración electrónica. La enseñanza del Derecho administrativo hoy”, Aranzadi, Cizur Menor, 2007.
- PLAZA PENEDÉS, J.: *La Ley 59/2003, de Firma Electrónica*, RADNT, nº 6, 2004.
- RAMALLO MASSANET, J.: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, en “Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Francis Lefebvre, Madrid, 1998.
- *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, en “Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Francis Lefebvre, Madrid, 1998.

- REGO BLANCO, M. D.: *Registros, Comunicaciones y notificaciones electrónicas*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008.
- RIVERO ORTEGA, R.: *El expediente administrativo. De legajos a los soportes electrónicos*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007.
- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.: *Reformismo y Administración Pública*, en “Nuevos Retos en el Horizonte de las Administraciones Públicas”, Universidad de Murcia, 2003.
- RODRÍGUEZ BERNAL, A.: *Ventajas e Inconvenientes de la Administración Electrónica*, RDI, nº 94, 2006.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- ROSSY, H.: *Procedimientos recaudatorios*, Derecho Financiero, Madrid, 1972.
- ROVIRA FERRER, I.: *Los deberes de información y asistencia tributarios: la exigencia de los intereses de demora en los casos de exoneración de responsabilidad*, RIF, nº 80, 2007.
- *La administración electrónica tributaria: implantación y respuesta ciudadana*, RADNT, nº 17, 2008.
 - *La inclusión digital en la Administración tributaria española*, RTT, nº 86, 2009.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: *Actuaciones administrativas de información al contribuyente*, en “Estudios de Derecho Financiero y Tributario”, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1996.
- *Información y asistencia al contribuyente*, en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- RUÍZ GARCÍA, J. R.: *Los principios generales de la aplicación de los tributos*, en “Estudios de la Ley General Tributaria”, Lex Nova, Valladolid, 2006.
- RUÍZ GARIJO, M.: *Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Causas eximentes*, Jornadas sobre La Nueva Ley General Tributaria, Universidad Complutense de Madrid, del 22 al 25 de noviembre de 2004.
- SAINZ MORENO, F.: *Secreto e información del derecho público*, en “Estudios sobre la Constitución”, Civitas, Madrid, 1991.
- SALVO TAMBO, I.: *Las consultas tributarias*, en “Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria”, IEF, Madrid, 2004.

- SÁNCHEZ AYUSO, I.: *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- SÁNCHEZ FIGUEROA, J. C.: *Evaluación del nivel de desarrollo del gobierno digital en el ámbito autonómico y local*, CIE, nº 197, 2007.
- SANZ LARRUGA, F. J.: *Documentos y archivos electrónicos*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008.
- SAVIGNY, M. F. C.: *Sistema de Derecho Romano Actual*, vol. I, Centro Editorial de Góngora, Madrid, 1975.
- SEGARRA TORMO, S.: *Relaciones con el contribuyente a través de Internet*, Análisis Local, nº 39, 2001.
- SIMÓN ACOSTA, E.: *La potestad sancionadora*, en “La nueva LGT”, Civitas, 2004.
- SIMON MATAIX, M.: *La presentación por vía telemática de recursos de reposición y otras solicitudes de carácter tributario*, CT, nº 14, Monografías, 2003.
- SOLÉ ESTADELLA, J.: *Circulares e instrucciones*, CT, nº 75, 1995.
- SOLER ROCH, M. T.: *El sistema de gestión tributaria: problemas pendientes*, en “Temas pendientes de Derecho Tributario”, Cedecs, Barcelona, 1997.
- TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung*, vol. III, Otto Schmidt, Colonia, 1993.
- TORNOS MAS, J.: *Presentación*, en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- TORRES LÓPEZ, M. A.: *El documento electrónico en las relaciones jurídico-administrativas al ciudadano: especial referencia a los actos de comunicación*, RVAP, nº 55, 1999.
- VALENCIA ALONSO, F.: *Apoyo tecnológico a la función de asistencia e información al contribuyente*, en “Factores de éxito para la Administración del sistema tributario”, XXVIII Asamblea General del CIAT, IEF, Madrid, 1994.
- VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-Administración*, Comares, Granada, 2004.
- *Protección de datos personales y Administración electrónica*, Agència Catalana de Protecció de Dades (artículo en línea), 2006. Disponible en: <http://www.apd.cat/media/240.pdf>.
 - *Acceso a los servicios y a la información por medios electrónicos*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008.

- *El DNI electrónico no es la panacea...*, Derecho, tecnología y modernización administrativa (artículo en línea), 2008. Disponible en: <http://modernadministracion.blogspot.com/2008/11/el-dni-electrnico-no-es-la-panacea.html>.
- VALERO TORRIJOS, J. y LÓPEZ PELLICER, J. A.: *Algunas consideraciones sobre el derecho a la protección de los datos personales en la actividad administrativa*, RVAP, nº 59, 2001.
- VALERO TORRIJOS, J. y SÁNCHEZ MARTÍNEZ, D.: *Protección de datos personales, DNI-e y prestación de servicios de certificación: ¿un obstáculo para la e-Administración?*, Datospersonales.org (artículo en línea), nº 25, 2007. Disponible en: <http://datospersonales.org>.
- VÁZQUEZ DE PRADA, V. R.: *Nuevas perspectivas en la relación Administración pública-ciudadano*, DA, nº 186, 1980.
- VÁZQUEZ MAGÁN, J.: *Proyectos informáticos e informática corporativa de la AEAT*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009.
- VEGA, A.: *Administración electrónica tributaria en el ámbito autonómico y local*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009.
- VELASCO CABALLERO, F.: *La información administrativa al público*, Montecorvo, Madrid, 1998.
- VIGNUDELLI, A.: *La comunicazione pubblica: inquadramento fenomenologico, profili generali, aspetti di diritto costituzionale*, en “La comunicazione pubblica”, Rimini, Maggioli, 1992.
- *Il diritto della sibilla. Informarsi od essere informati?*, Rimini, Maggioli, 1993.
- VILLAR ESCURRA, M.: *Las disposiciones interpretativas aclaratorias en el Derecho Tributario*, CT, nº 77, 1996.
- VILLEGAS MORENO, A.: *El Reglamento de la Gestión: de la liquidación por la Administración a la información y la asistencia*, en “La gestión tributaria y el servicio al contribuyente”, IEF, Madrid, 1991.
- ZEMOR, P.: *La communication publique. Le pari de l'autenticité*, Revue française d'administration publique, nº 58, 1991.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Interpretación administrativa y consulta tributaria (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria)*, REDF, nº 47-48, 1985.