

Citation for published version

-Rovira Ferrer, I. [Irene]. (2012). Estado actual de los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria. Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, (154), 167-190.

Handle

<http://hdl.handle.net/10609/149439>

Document Version

This is the Accepted Manuscript version.

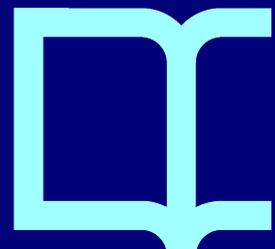
The version published on the UOC's O2 Repository may differ from the final published version.

Copyright

© Duke University Press

Enquiries

If you believe this document infringes copyright, please contact the UOC's O2 Repository administrators: repositori@uoc.edu



Estado actual de los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria

Irene Rovira Ferrer
Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya

RESUMEN: Tras la incorporación de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) en el seno de la Administración tributaria (referente nacional e internacional en dicho cometido), uno de los ámbitos que más se ha visto afectado ha sido el de los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios, tanto por el hecho de que la transmisión de contenidos es la base de los mismos como por los propios cambios administrativos que ha comportado el uso de los nuevos medios y técnicas. Asimismo, no hay que olvidar que el concepto de ambos deberes es de carácter abierto, por lo que las inéditas posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías, aparte de revolucionar su prestación, han permitido ampliar las diferentes labores y servicios que conforman su contenido. Así pues, el objeto del presente estudio es evaluar el impacto que ha tenido la incorporación de las TIC en los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria, delimitando y valorando así su estado actual.

Abstract: After the incorporation of Information and Communication Technologies (ICT) in the Tax Administration (national and international benchmark in this task), one of the most affected areas has been the information and assistance duties to taxpayers. In that sense, the transmission of contents is the basis of these duties, same as their own administrative changes that have involved the use of new media and techniques. Also do not forget that the concept of both duties is open, so the unprecedented opportunities offered by new technologies, in addition to revolutionize its delivery, has broadened the various tasks and services that make their contents. Thus, the purpose of this study is to assess the impact it has had the incorporation of ICT in the duties of information and assistance from the tax, and defining and assessing its current state.

Palabras clave: Administración tributaria, deber de asistencia, deber de información, obligados tributarios, TIC.

Keywords: Assistance obligation, ICT, information obligation, Tax Administration, taxpayers.

SUMARIO:

- I. Introducción
- II. Revolucionaria prestación de los deberes de información y asistencia
- III. Reformulación de los conceptos de los deberes de información y asistencia
- IV. Aumento de la problemática inherente en la regulación de los deberes de información y asistencia
- V. Incremento de las desigualdades entre las diferentes Administraciones tributarias
- VI. Asentamiento de un nuevo sistema administrativo en el ámbito tributario
- VII. Conclusiones

I. Introducción

Tras la inviabilidad del sistema tributario tradicional (derivada esencialmente de la aparición de las principales figuras impositivas -el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto de Sociedades (IS)-), apareció la necesidad de buscar un nuevo funcionamiento para hacer efectivo el procedimiento de aplicación de los tributos, y es que la Administración tributaria no podía seguir haciéndose responsable de liquidar caso por caso los millones de declaraciones anuales que comportaban los mencionados tributos.

Así, se empezó a trasladar la gestión de dicho sistema a cada uno de los obligados tributarios mediante la generalización de las autoliquidaciones y de numerosos deberes de información, cargándoles, por consiguiente, con el deber de conocer, interpretar y cambiar el complejo y cambiante ordenamiento tributario.

Obviamente, para garantizar la operatividad de este nuevo sistema, la Administración tributaria se encontró con la necesidad de potenciar los denominados deberes de información y asistencia, y es que debía compensar la reducción de su actividad (limitada a labores de comprobación, inspección, sanción y revisión) paliando el excesivo coste fiscal indirecto de los obligados tributarios¹.

En consecuencia, la importancia de los mencionados deberes ha adquirido tal entidad que el propio artículo 34.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) los reconoce como derechos de cualquier obligado tributario, recogiendo así su “derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”. Asimismo, con el fin de consolidar su observancia, el artículo 85.1 de la LGT establece su cumplimiento como deber de la propia Administración (“la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones”), lo que concreta en mayor medida el artículo 52 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 (RGGIT), al señalar 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”.

¹ Al respecto, VILLEGAS añade que la potenciación de los mencionados deberes también fue necesaria para respetar los derechos y garantías de los obligados tributarios, señalando que “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”. (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, véase 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*, en “Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 39.

No obstante, si bien los dos textos normativos contemplan un conjunto de actuaciones por las que, entre otras, se podrán materializar dichos deberes, en ninguno de los dos casos se detalla de forma clara su concepto ni se enumeran exactamente las labores y servicios que conforman su contenido², por lo que deberá atenderse a la escasa configuración de cada uno de los deberes y a las características de cada concreta actuación para determinar, caso por caso, su eventual inclusión.

Así pues, partiendo de los fundamentos que inspiran a ambos deberes y considerando su genérica regulación, parece que pertenecerán al deber de información aquellas labores realizadas por la Administración tributaria o relacionadas con la misma por las que se transmitan los contenidos necesarios para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como para fomentar el cumplimiento de estas últimas y para la elaboración de la planificación fiscal de la actividad económica de forma adecuada y fiable.

Por su parte, parece que formarán parte del deber de asistencia aquellos recursos, servicios y actuaciones de carácter puramente instrumental a través de los que la Administración tributaria colabore activamente en el ejercicio de derechos o en el cumplimiento de deberes de los obligados tributarios, existiendo en tales casos un mayor grado de implicación administrativa en tanto que no sólo se trata de la transmisión de mera información³.

Por consiguiente, es evidente que el contenido y, por tanto, las características de los deberes de información y asistencia que se desprenden del mismo no conforman un núcleo cerrado sino que están abiertos al cambio y a la constante evolución y, teniendo en cuenta que sus diferentes actuaciones se basan en la obtención y transmisión de recursos y conocimientos, parece lógico pensar que la incorporación de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (las TIC) en su prestación haya tenido un impacto relevante.

² En concreto, el artículo 85.2 de la LGT señala que, entre otras, los deberes de información y asistencia se podrán instrumentalizar a través de la publicación de textos actualizados de las normas tributarias y de la doctrina administrativa de mayor trascendencia; de las comunicaciones; de las actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria (entre las que menciona la difusión de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, la facilitación de la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios, las contestaciones a consultas escritas y el suministro, a petición de los interesados, del texto íntegro de consultas o resoluciones concretas); de las actuaciones previas de valoración y de la asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Por su parte, además de desarrollar y clasificar dichas actuaciones en función del deber al que pertenecen, los artículos 63 a 78 del RGGIT añaden como parte del deber de información la contestación a las solicitudes de información presentadas por los obligados tributarios; la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y la emisión de certificados tributarios; mientras que, en relación con el deber de asistencia, incluyen la elaboración de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos por parte de la Administración tributaria, la confección de borradores de declaración y la puesta a disposición de los programas informáticos de ayuda para el cumplimiento de obligaciones tributarias.

³ En el mismo sentido, se pronuncia ROZAS, quien entiende que la asistencia constituye un nivel de atención superior (ROZAS VALDÉS, J.A.: *Información y asistencia al contribuyente*, en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 330). De igual modo, GARCÍA señala que la asistencia 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”. (GARCÍA NOVOA, C.: *Comentarios al artículo 5*, en “Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, CEF, Madrid, 1999, pág. 140).

Y es que el interés de la Administración tributaria española por adaptarse a los nuevos medios y técnicas ha sido tal que su importante labor al respecto se ha convertido en todo un referente tanto nacional como internacional, ya que, además de ser pionera, es, si lugar a dudas, una de las más avanzadas⁴. Así, y aunque la incorporación de las TIC en el ámbito tributario siga siendo potestativa⁵, la Administración tributaria (y especialmente Agencia Estatal de la Administración Tributaria -AEAT-) ha invertido grandes recursos y esfuerzos para introducir los nuevos medios en todos sus procedimientos, poniendo un especial interés en integrar su uso en la prestación de información y asistencia⁶.

De hecho, como demuestran los Planes Anuales de Objetivos de la Agencia Tributaria, el control del cumplimiento tributario y la asistencia y mejora de las relaciones con los ciudadanos han constituido el gran pilar en el que se ha centrado su actividad, destacando 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 tributarios⁷.

⁴ De hecho, así lo demuestran los diferentes premios con los que ha sido galardonada, como 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 e-Europe (2003), el Premio Computer World Honors en Laureate -Category: Finance, Insurance & Real State- y el Premio TECNIMAP (2004) o el Premio a la mejor plataforma tecnológica de atención al ciudadano (2010). Entre otros, puede verse un estudio general de la incorporación de las TIC en el ámbito tributario en CANO GARCÍA, J.: *Aspectos generales de la Administración electrónica tributaria estatal*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009; en 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; o en DELGADO GARCÍA, A.M. y OLIVER CUELLO, R.: *Principales aplicaciones de Internet en la Administración Tributaria*, Revista de Internet, Derecho y Política, nº 2, UOC, 2006.

⁵ Al respecto, y a pesar de que el artículo 6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos (LAECSP) reconozca implícitamente la obligación administrativa de tecnificación (a través del reconocimiento del derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas), en el campo tributario prevalece el artículo 96 de la LGT con base en su especialidad, en virtud del cual la Administración simplemente “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, con las limitaciones que la Constitución y las Leyes establezcan”.

⁶ En concreto, la sede electrónica de la sede de la Agencia Tributaria llega a ofrecer un total de más de 600 servicios y trámites que se diferencian en función de si requieren o no la utilización e un certificado de usuario (distinción que también se observa entre las diferentes labores de información y asistencia), como ocurre en la presentación de consultas tributarias escritas o en la solicitud, obtención y verificación de certificados tributarios y en la consulta de contestaciones a consultas tributarias o de resoluciones económico-administrativas, respectivamente.

⁷ En realidad, no es de extrañar el empeño que ha mostrado la Administración en mejorar, día a día, el cumplimiento de los deberes aquí estudiados, ya que, como señala FERNÁNDEZ, “‘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*, Cuadernos de Actualidad, nº 3, 1994, págs. 86 y 87).

Consecuentemente, en tanto que las TIC resultan susceptibles de revolucionar la prestación de tales deberes, se ha realizado un estudio de su estado actual, en el cual se ha constatado que la incorporación de los nuevos medios y técnicas ha comportado los grandes cambios y consecuencias que se detallan a continuación.

II. Revolucionaria prestación de los deberes de información y asistencia

La primera de las consecuencias de la incorporación de las TIC en el ámbito de los deberes de información y asistencia es, sin lugar a dudas, la potenciación revolucionaria que ha experimentado su prestación, ya que, además de perfeccionar las labores prestadas de forma presencial, 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, del mismo modo que han permitido disminuir sus costes, sus tiempos de respuesta y los errores de su contenido. Así, además de posibilitar su ofrecimiento electrónico (consiguiendo una prestación ininterrumpida, respuestas inmediatas, el ahorro de colas y desplazamientos innecesarios, la reutilización de la información, etc.), las nuevas tecnologías han mejorado su prestación presencial, como demuestra, sin ir más lejos, la posibilidad de solicitar cita previa o los múltiples beneficios del uso del programa INFORMA⁸.

De hecho, esta aplicación informática, 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, es un buen ejemplo tanto de la mejora conseguida en la prestación de las labores ya existentes como de los nuevos recursos y actuaciones, ya que, en realidad, además de facilitar y perfeccionar la actuación administrativa (simplificando la búsqueda de información, disminuyendo la comisión de errores y fomentando la unificación de criterios), constituye un servicio de información a los obligados tributarios en sí mismo.

Otras de las actuaciones que han aparecido (en este caso gracias a la interoperabilidad) son las destinadas a simplificar la burocratización de la actuación de los obligados tributarios, como puede ser 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

⁸ Dicha aplicación, que entró en funcionamiento el 30 de abril de 1991, apareció como una simple base de datos, destinada al personal administrativo, en la que se contenían las respuestas a las preguntas tributarias y de procedimiento más frecuentes, del mismo modo que se recogían 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, mejorando las comunicaciones internas de la Administración y unificando los criterios administrativos difundidos (especialmente en la aplicación el Impuesto sobre el Valor Añadido -IVA-, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF- y el Impuesto sobre Sociedades -IS-). Sin embargo, 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, y es que sus buenos resultados fueron tales que se acabó generalizando su acceso a todos los obligados tributarios. De este modo, el programa INFORMA (accesible a través de Internet) se ha convertido en el cauce principal de obtención de información tributaria escrita, y es que, aparte de su utilidad y sencilla gestión, se encuentra en constante revisión y actualización.

obren en poder de la Agencia), sino también la guía asistida y detallada de cada paso a seguir. Y es que, además, el aumento de la comunicación entre los ciudadanos y la Administración derivado de la potenciación de los mencionados deberes posibilita, día a día, una mejora general del modelo administrativo, en tanto que, 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”⁹.

De igual modo, la incorporación de las TIC 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 muchas veces la formación mínima del personal externo al que es necesario recurrir) y las posibles demandas de las actuaciones donde sí se requiere su actuación. 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).

Por su parte, esta mayor disponibilidad del personal administrativo también ha servido para potenciar la facilitación de la conducta que comporta la mayor carga a los obligados tributarios (la cuantificación de sus deudas), llegando incluso a verse realizada de forma íntegra por parte de la Administración (ya sea en menor medida -a través de la confección de borradores de autoliquidación a partir de la información administrativa- o de forma completa -es decir, elaborando directamente las autoliquidaciones con la información aportada por los obligados tributarios-)¹⁰. 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 (ya que, a pesar de que el medio más utilizado siga siendo el teléfono, los índices del uso de las aplicaciones disponibles en Internet no paran de crecer)¹¹.

De todos modos, téngase en cuenta que las actuaciones que se ofrecen a través de Internet no son las únicas que se han creado mediante el uso de los nuevos medios, sino que también deben destacarse (especialmente por los altos índices de peticiones que atienden) las que se prestan por la plataforma telefónica de la Agencia Tributaria (conformada por el Centro de Atención Telefónica -CAT-, por las de las unidades de reconocimiento de voz, por el teléfono de cita previa, por el teléfono de información tributaria básica y por el Centro de Atención de Informática Tributaria -CATIT-).

⁹ 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.

¹⁰ Véase la regulación de dichas actuaciones en el artículo 77 del RGGIT.

¹¹ Al respecto, véanse los datos que figuran en la Memoria de la Agencia Tributaria del año 2010, donde, además de reflejar el aumento continuado del uso de los recursos en línea (señalando, por ejemplo, que el 68,1 % del total de declaraciones elaboradas en 2010 se presentaron de forma telemática), deja constancia de la eficacia sin precedentes de la actual información y asistencia (y es que, sin ir más lejos, resalta que el 99,1% de las declaraciones del IRPF incorporadas a las bases de datos de la Agencia se elaboraron con el programa de ayuda -el PADRE- o mediante la confirmación o modificación del borrador -porcentaje que asciende hasta el 99,8% en el caso del IS-).

Entre todas sus labores y servicios, merecen una especial atención los que se llevan a cabo por el CATIT, ya que, aparte de su elevada petición, su prestación se encuentra íntimamente vinculada a la definitiva generalización de las TIC. En este sentido, la principal finalidad de dicho organismo es la de dar respuesta a las consultas técnicas relacionadas con los programas de ayuda, los certificados de usuario y la sede electrónica de la AEAT, del mismo modo que pretende informar y explicar el funcionamiento de todos los servicios y posibilidades que se ofrecen mediante los nuevos medios (ya sea a través del teléfono, del correo electrónico o de la denominada *colaboración web*¹²). Así, y teniendo en cuenta que la actuación electrónica de los obligados tributarios 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 de los deberes de información y asistencia.

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 inclusión digital, no sería justo acabar el análisis de la revolucionaria prestación de los deberes aquí estudiados sin antes destacar la marcada labor de la AEAT al respecto, ya que no sólo ha puesto en marcha diferentes recursos para prestar los citados deberes de forma electrónica, sino que también se ha preocupado de que su utilización sea la máxima posible y de que no pare de crecer (y es que, teniendo en cuenta que la posibilidad de actuación electrónica ya configura una actuación de asistencia en sí misma -en tanto que simplifica la actuación de los obligados tributarios-, todas las labores encaminadas a potenciar su uso y, por consiguiente, a acabar con la brecha digital, también deben ser consideradas como parte del nuevo contenido de los deberes)¹³.

III. Reformulación de los conceptos de los deberes de información y asistencia

Otra de las grandes consecuencias de la incorporación de las TIC en el seno de los deberes de información y asistencia ha sido su reconfiguración, ya que se ha modificado su concepto, se ha ampliado su objeto, se ha incrementado su contenido y se han reformado algunas de sus características generales.

Así, en primer lugar, debe destacarse el aumento del concepto tanto del deber de información como del de asistencia, y es que, aparte de quedar desvinculado del carácter

¹² Este servicio (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 manera que se asiste a estos últimos tanto resolviendo sus 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 la sede electrónica de la Agencia Tributaria, tanto enseñándoles las diferentes opciones que tienen disponibles como asistiéndoles en las que pueden resultarles de interés.

¹³ Piénsese, por ejemplo, en la creación de los Puntos de Acceso Público a Internet, en la búsqueda de una Administración multicanal, en la incorporación administrativa del *software libre*, en el reconocimiento e impulso del DNI electrónico, etc. Puede verse un análisis completo de dichas medidas en ROVIRA FERRER, I.: *La inclusión digital en la Administración tributaria española*, Revista Técnica Tributaria, nº 86, 2009.

esencialmente necesario de su prestación que recoge el artículo 85.1 de la LGT (gracias al gran incremento de recursos y posibilidades y, en consecuencia, de los nuevos servicios y labores que han aparecido –incrementando, a su vez, su contenido-), ha pasado a englobar todas las actuaciones destinadas a impulsar la inclusión digital¹⁴. En este sentido, como se apuntaba, 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, y es que no dejan de ser una manera de facilitar la actuación de los ciudadanos paliando el excesivo coste fiscal indirecto de sus obligaciones.

Asimismo, gracias al hecho de que los obligados puedan acceder y recibir de forma autónoma determinadas prestaciones, se ha conseguido, por primera vez, que las actuaciones de asistencia puedan verse materializadas de oficio, lo que también ha comportado, como es lógico, que se deje de vincular al concepto de dicho deber la coactuación simultánea entre la Administración y los obligados tributarios. Por consiguiente, igual que ocurre en algunas actuaciones de información, su cumplimiento también puede materializarse con la simple puesta a disposición de determinados recursos, contenidos o servicios, recayendo únicamente en los ciudadanos la posibilidad de su recepción y utilización.

Por su parte, gracias a sus inéditas posibilidades de gestión de la información, la incorporación de las TIC también ha ampliado el objeto de algunas actuaciones ya existentes, como es el caso de la publicación de las consultas tributarias y de las resoluciones económico-administrativas. Así, se ha dejado de supeditar su exigencia a las que sean de mayor trascendencia y repercusión (arts. 85.2.a) de la LGT y 63.1 del RIGGT) para extenderse a su práctica totalidad.

IV. Aumento de la problemática inherente en la regulación de los deberes de información y asistencia

A pesar de los grandes beneficios que ha aportado la incorporación de las TIC en el ámbito de los deberes de información y asistencia, también ha comportado algunos inconvenientes, especialmente por lo que respecta a su regulación.

En este sentido, y a pesar de que el artículo 34.1.a) de la LGT reconozca la recepción de información y asistencia como derechos subjetivos de los contribuyentes, la falta de reconocimiento expreso de las labores y servicios que conforman su contenido y el establecimiento potestativo (y muchas veces programático) de éstos imposibilitan, en muchos casos, la reclamación de su cumplimiento, lo cual, como es evidente, desvirtúa completamente su esencia (ya que la posibilidad de exigir las facultades que otorga un derecho constituye una *conditio sine qua non* de su existencia)¹⁵.

¹⁴ Puede consultarse un estudio completo sobre los fundamentos, el concepto y la configuración de ambos deberes, así como una enumeración de las diferentes actuaciones que actualmente conforman su contenido, en ROVIRA FERRER, I.: *Los deberes de información y asistencia en la sociedad de la información*, Bosch, Barcelona, 2011.

¹⁵ Al respecto, el mecanismo procesal que ofrece el ordenamiento jurídico 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

Por ello, y aunque el reconocimiento general de ambos deberes imposibilite su lectura como meras recomendaciones o reglas de buena conducta, su virtualidad real se encuentra actualmente limitada, de modo que sólo puede afirmarse que se encuentran una serie de derechos específicos a la prestación de algunas de las actuaciones de información y asistencia (concretamente de aquellas en las que se prevea la correspondiente obligación de hacer).

Así, y aunque dicha problemática no sea nueva, sí que es cierto que se ha visto agravada tras la introducción de las TIC, pues, aparte de la incorporación de conceptos técnicos, su carácter inédito y la falta de experiencias y conocimientos al respecto han aumentado la necesidad de que, en la regulación de las concretas actuaciones donde se prevé su uso, se adopten normas programáticas, previsiones generales y abiertas y más conceptos jurídicos indeterminados. Además, la falta de recursos y las diferentes disponibilidades presupuestarias han comportado que, en muchos casos, se haya configurado su establecimiento con carácter facultativo, por lo que la tutela del derecho a la recepción de tales labores tampoco queda garantizada¹⁶.

Por último, también deben destacarse otras críticas normativas tradicionales, en tanto que las TIC, a pesar de ser susceptibles de solucionar de algunos aspectos, han aumentado los supuestos en los que los derechos y garantías de los obligados tributarios se ven amenazados. En este sentido, resulta totalmente necesario extender la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria a todas las conductas amparadas por el contenido de cualquiera de las actuaciones que conforman ambos derechos, del mismo modo que debería extenderse el alcance de dicha exoneración a la exigencia de los intereses de demora, los recargos y de otros conceptos que pudieran proceder (ya que su devengo, en tales casos, constituye incluso una vulneración de principios de carácter constitucional)¹⁷.

Asimismo, tanto en relación con la procedencia de dicha exoneración como por lo que respecta 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

únicamente podrá requerir el estricto cumplimiento del ordenamiento jurídico. De todos modos, la tradicional lentitud de los procedimientos en los que se resuelven dichas reclamaciones también pone en tela de juicio la tutela real de dichos derechos, por lo que quizás la mejor vía para garantizar su plena eficacia sería el establecimiento de los efectos directos en caso de incumplimiento de cada concreta prestación (tal y como ocurre, por ejemplo, en la celebración de acuerdos previos de valoración –art. 91.4 de la LGT-). Sin embargo, en este punto, algunos autores como CERRILLO abogan por la adopción de mecanismos alternativos a la vía judicial para solventar tales problemas, como podría ser la intervención del Defensor del pueblo y de organismos equivalentes en cada autonomía (CERRILLO MARTÍNEZ, A.: *Régimen de la información administrativa*, en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”, Marcial Pons, Madrid, 2000, 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*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pág.73).

¹⁶ Al respecto, y teniendo en cuenta que en el ámbito administrativo ya opera la obligación de la Administración de incorporar las TIC (derivada del artículo 6 de la LAECSP), su extensión al ámbito tributario (y especialmente en tales casos) no sólo sería viable, sino también necesaria, en tanto que resultaría sumamente adecuada para el buen funcionamiento del sistema en general.

¹⁷ Al respecto, 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*, Revista de Información Fiscal, nº 80, 2007.

de su contenido, incluyendo, además, la prueba de la documentación aportada por los obligados tributarios en la elaboración administrativa de sus autoliquidaciones, declaraciones o comunicaciones de datos¹⁸. Considerando las múltiples posibilidades que ofrecen las nuevas técnicas al respecto, no solventar dichos problemas probatorios (especialmente en las prestaciones orales) ha dejado de ser excusable, y es que, aparte de ser tan fácil como generar y enviar archivos electrónicos, es la única forma de respetar plenamente la posición jurídica de los ciudadanos.

Finalmente, debe resaltarse 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 relación con la obtención no electrónica del programa PADRE y de las guías y manuales prácticos para la elaboración de declaraciones), y es que, si bien anteriormente la gratuidad resultaba aconsejable, las TIC la han convertido en una clara exigencia. En tales casos, 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)¹⁹, no parece adecuada su procedencia teniendo en cuenta los fundamentos que inspiran a ambos deberes, y es que deben compensar la excesiva presión fiscal indirecta que soportan los ciudadanos y no suponerles un coste más al que deban 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 alguno²⁰.

V. Incremento de las desigualdades entre las diferentes Administraciones tributarias

Como resulta obvio, la incorporación de las TIC en cada uno de los diferentes niveles de Administración ha divergido en gran medida, ya que, evidentemente, las posibilidades y los recursos con los que cuentan no son ni han sido los mismos. No obstante, la superación de dicho desequilibrio y la instauración de la plena interconexión administrativa no son sólo la clave para que las diferentes Administraciones públicas puedan obtener todos los beneficios de los nuevos medios y técnicas, sino que, considerando 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 (y es que la interrelación, la homogeneidad, la interoperatividad y la estandarización tecnológica resultan completamente indispensables para el correcto cumplimiento de los deberes aquí estudiados).

¹⁸ 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.

¹⁹ Al respecto, véase DELGADO GARCÍA, A.M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 67.

²⁰ Véase un análisis detallado de los principales problemas jurídicos que plantea el actual régimen de los deberes de información y asistencia en ROVIRA FERRER, I.: *La regulación como la clave de la eficacia de los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: modificaciones normativas necesarias*, Crónica Tributaria, nº 139, 2011.

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 su efectiva incorporación y, especialmente, de la interconexión administrativa (principalmente a los efectos de reutilizar la información administrativa, de lograr la homogeneización de los criterios de la Administración y de conseguir la simplificación de los trámites y procedimientos administrativos), aunque, considerando que algunos de los beneficios que se obtienen de dichos cometidos constituyen parte del contenido de los propios deberes (como la simple posibilidad de actuación electrónica o la no exigencia de aportar a las demás Administraciones los certificados tributarios emitidos por la AEAT), resultan indispensables para que todos los ciudadanos puedan gozar del derecho a las mismas prestaciones.

Así pues, otra de las consecuencias derivadas de la incorporación de las TIC en materia de información y asistencia ha sido la desigualdad en el cumplimiento de estos deberes, ya no tanto entre los diferentes niveles administrativos (lo cual podría resultar lógico y no entrañar mayores consecuencias), sino, sobre todo, entre las propias administraciones autonómicas y locales.

Al respecto, es evidente que la Administración que ha llevado a cabo un mayor desarrollo en la materia ha sido la AEAT, la cual, como se señalaba, además de ser pionera en la materia, se ha convertido en todo un referente nacional e internacional. Su sede virtual, aunque aún no ofrezca todos los servicios electrónicos que prevé expresamente la normativa²¹, es una de las más completas y desarrolladas de toda Europa, y es que llega a ofrecer un total de más de 600 trámites (que, también en materia de información y asistencia, se diferencian en función de si requieren o no la utilización de un certificado de usuario)²². Además, se ha servido de los nuevos medios y técnicas para crear otras formas de acceso a las prestaciones de información y asistencia diferentes de Internet

²¹ En este sentido, también se prevé la utilización de los nuevos medios con el correspondiente certificado de usuario 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 RGGIT), si bien, actualmente, aún no se encuentra operativa tal posibilidad.

²² En concreto, los trámites, servicios y labores que ofrece la AEAT en materia de información y asistencia son los siguientes:

- Sin necesidad de certificado de usuario se pueden consultar las diferentes publicaciones de normativa, las contestaciones a consultas tributarias, las resoluciones económico-administrativas, las guías, folletos informativos y los manuales prácticos y se pueden ver las diferentes campañas de publicidad. Asimismo, se puede acceder al programa INFORMA, se pueden realizar consultas de información catastral, se puede solicitar cita previa, el envío de datos fiscales y el borrador de declaración del IRPF (que también se puede modificar y confirmar) y 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, del mismo modo que 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. Finalmente, se pueden consultar otras informaciones que 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).

- Por su parte, con la obtención del 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).

Puede verse un análisis completo de la sede electrónica de la Agencia tributaria en OLIVER CUELLO, R.: *La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Revista de Internet, Derecho y Política, nº 12, UOC, 2011.

(como el Centro de Atención Informática Tributaria o la posibilidad de enviar mensajes SMS), así como para fomentar la inclusión digital.

Sin embargo, la situación diverge en gran medida en el caso de las Administraciones autonómicas, ya que la menor relevancia de los tributos que gestionan y la menor cantidad de recursos de los que disponen han derivado en un fuerte desequilibrio en comparación con la situación de la AEAT. Asimismo, la falta de coordinación y de estrategia global al respecto, ha generado importantes diferencias entre las propias autonomías, quienes han adoptado diferentes regímenes y estrategias que divergen tanto en calidad como en completitud²³.

No obstante, para procurar paliar dichos efectos, cierto es que se ha creado el Observatorio de la Administración Electrónica de las Comunidades Autónomas, el cual pretende monitorizar el avance de la Administración autonómica hacia la e-Administración (buscando el consenso en cuanto a la mejor metodología de trabajo a implementar) y mantener una radiografía actualizada del estado actual de cada Administración a través de la creación de informes bianuales (de los cuales se puedan elaborar recomendaciones que ayuden a acelerar y a equilibrar todo este proceso de modernización).

Sin embargo, y aunque el conjunto de servicios interactivos totales ofrecidos por dichas Administraciones, que cuentan ya todas con una *web* propia, creciera un 91% entre 2007 y 2009²⁴, también se incrementó el desequilibrio entre las diferentes autonomías²⁵, especialmente por lo que respecta a los servicios de información y asistencia (los cuales giran, en su mayor parte, en torno a la mayor carga formal de los obligados tributarios - la elaboración de las declaraciones- y se encuentran limitados ofrecen a los tributos propios o cedidos)²⁶.

²³ Al respecto, 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, aún 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 autonomías tienen potestad para desarrollar sus previsiones de la forma que consideren más oportuna. (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).

²⁴ Así consta en Asociación pro Derechos Civiles, Económicos y Sociales y Asociación de Internautas: *III Estudio sobre e-Administración autonómica*, 2009, pág. 5.

²⁵ A modo de ejemplo, la diferencia de servicios interactivos entre la comunidad autónoma que más ha implementado y la que menos es de 376, ya que la Comunidad de Madrid cuenta con 419 y la ciudad autónoma de Melilla únicamente con 43. (Asociación pro Derechos Civiles, Económicos y Sociales y Asociación de Internautas: *III Estudio sobre e-Administración autonómica*, cit., pág. 7).

²⁶ 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-). Por su parte, los principales trámites electrónicos que se ofrecen con carácter básicamente general (aunque limitados a modelos concretos), son la presentación y

De todos modos, la menor relevancia de los tributos que gestionan y su poca disponibilidad presupuestaria han provocado dicho desequilibrio territorial sea aún mayor en el caso de las Administraciones locales, quienes han llegado incluso a delegar la gestión electrónica de sus tributos a las Diputaciones provinciales (como es el caso del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona –que gestiona y recauda los tributos de 306 localidades-²⁷) o a las propias Comunidades Autónomas (como ocurre en el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias –que gestiona los tributos de 76 Ayuntamientos de los 78 existentes-²⁸).

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)²⁹. 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 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 Administración electrónica³⁰.

Por lo que respecta a la prestación de los deberes de información y asistencia en tales casos, puede observarse que los contenidos que se ofrecen en las diferentes *webs* (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

el pago de declaraciones, aunque con carácter puntual, también se observan otros servicios de información y asistencia (como la posibilidad de solicitar etiquetas identificativas -presente sólo en Andalucía y Cataluña-) o de acceder a la información fiscal particular (como ofrece la Rioja). Véase un mayor análisis de la incorporación de las TIC en las diferentes Administraciones autonómicas en VEGA, A.: *Administración electrónica tributaria en el ámbito autonómico y local*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009, págs. 297-336.

²⁷ <http://orgt.diba.cat/cat/default.asp>.

²⁸ <https://www.tributasenasturias.es/portal/detalle.asp?pagina=0001>.

²⁹ 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).

³⁰ 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). (Consejo Superior de Administración Electrónica: *Informe IRIA 2008*, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 2009, pág. 103).

cálculo y de la posibilidad de realizar algunas declaraciones *online*, no se encuentran disponibles programas de ayuda para la elaboración de las respectivas declaraciones.

No obstante, cierto es 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 avanzados³¹. De igual modo, esta mayor calidad en la prestación de los deberes se observa también en relación con los diferentes trámites electrónicos, ya que, sin perjuicio de los que más o menos se ofrecen con carácter general³², 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.

Así pues, tanto en el caso autonómico como en el local, puede concluirse que, a pesar de que la prestación de los deberes de información y asistencia ocupe un lugar destacado en la inclusión de las TIC, se observa un fuerte desequilibrio territorial. Asimismo, para poder avanzar coordinadamente, se echa en falta la adopción de una estrategia de actuación conjunta (en la que incluso se creen fondos comunes para las Administraciones más desfavorecidas), lo que supone la única forma de poder valorar los resultados obtenidos, perfeccionar las diferentes iniciativas, rentabilizar los altos costes que genera este proceso de adaptación y, en definitiva, promocionar 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)³³.

Además, sin dejar de avanzar en la incorporación de las TIC conforme a su desarrollo (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 deberes³⁴. Asimismo, estas barreras técnicas, a la que debe añadirse la falta de homogeneización en relación con los certificados de usuario admitidos, dificultan la coordinación, la cooperación, la interconexión y la creación de la

³¹ A modo de ejemplo, véanse las *webs* de las Administraciones locales de Barcelona (<http://www.bcn.cat>) o de Madrid (<http://www.munimadrid.es>).

³² En relación con tales trámites, debe resaltarse que, en la mayoría de *webs* de las principales ciudades, 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 Impuesto de Bienes Inmuebles 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.

³³ 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*, Cuadernos de Información Económica, nº 197, 2007, pág. 104).

³⁴ No obstante, es de justicia destacar que, consciente de ello, la AEAT ya ha empezado a actuar al respecto, como demuestra la creación del portal virtual de los programas de ayuda o la potenciación del uso de *software* libre.

denominada “ventanilla única”, la cual constituye el paradigma de la e-Administración y, en definitiva, el máximo exponente de eficacia y calidad en la prestación de información y asistencia³⁵.

VI. Asentamiento de un nuevo sistema administrativo en el ámbito tributario

Finalmente, la última gran consecuencia derivada de la incorporación de las TIC en el ámbito de la información y la asistencia ha sido el inicio de 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 autoliquidación) 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. 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 y, hasta cierto punto, su responsabilidad 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, cierto es que los obligados tributarios los acaban asumiendo como propios tras su correspondiente confirmación³⁶, aunque la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria derivada de las 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, su posición jurídica.

De hecho, una clara prueba de la potenciación y desarrollo que han tenido los deberes de información y asistencia en los últimos tiempos (y, en definitiva, de este cambio en la Administración), se encuentra en la diferencia de los objetivos administrativos al

³⁵ 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).

³⁶ Al respecto, procede destacar las palabras de CALVO, quien remarca que se trata de operaciones administrativas totalmente objetivas que no implican en ningún caso ninguna valoración jurídica. (CALVO ORTEGA, R.: *Ordenamiento tributario*, en “La nueva Ley General Tributaria”, Civitas, Madrid, 2004, pág. 46).

respecto, y es que, como se desprende de las Cartas de Servicios de la Agencia, se han dejado de centrar los esfuerzos ampliar las prestaciones ofrecidas para pasar a perseguir la maximización del provecho de todas las ventajas que ofrecen las TIC y la perfección y mejora de las actuaciones ya existentes³⁷.

No obstante, bien es cierto 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 y una consecuencia directa de la incorporación de las TIC, también es imprescindible para la propia viabilidad de la Administración.

De todos modos, antes de cerrar este punto, procede destacar 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 -artículo 98.3 del Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -)³⁸.

VII. Conclusiones

A pesar de las carencias detectadas y de los puntos susceptibles de mejora, es evidente que la incorporación de las TIC en la prestación de los deberes de información y asistencia ha resultado más que positiva, 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 las ventajas que han obtenido los obligados tributarios, 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. De igual modo, las TIC han aportado una mayor comodidad tanto en la solicitud como en

³⁷ A modo de ejemplo, la actual Carta de Servicios de la Agencia Tributaria (elaborada el año 2010) establece como principales retos 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. Asimismo, 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).

³⁸ En la misma línea se pronuncian DELGADO y OLIVER, quienes señalan 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). (DELGADO GARCÍA, A.M. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, cit., pág. 37).

la recepción de la prestación de ambos deberes, permitiendo 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 incorporarlo 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 por parte 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.

Sin embargo, 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, como se ha puesto de manifiesto, resulta evidente la intensificación que ha sufrido la problemática de su exigencia, pues el carácter inédito de los nuevos medios y técnicas 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 nuevas tecnologías, 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 homogeneización 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.

De igual forma, 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.

Asimismo, y aunque su actuación ha sido más que positiva, debería velar por acabar con la limitación de muchos de los servicios y prestaciones que ofrece al ámbito exclusivo del IRPF, puesto que, 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 es 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 tributos y que fueran accesibles por todos los obligados, ya que, sin lugar a dudas, la elaboración de declaraciones constituye su mayor carga fiscal.

VIII. Bibliografía

- BARQUERO ESTEVAN, J.M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 2002.
- CABALLO MINGO, G.: *La información y la asistencia tributaria*, Hacienda Pública Española. Cuadernos de Actualidad, nº 2, 1995.
- CALVO ORTEGA, R.: *Ordenamiento tributario*, en “La nueva Ley General Tributaria”, Civitas, Madrid, 2004.
- CALVO VÉRGEZ, J.: *El contenido de las actuaciones de asistencia a los obligados tributarios: algunas consideraciones*, Revista de Información Fiscal, nº 91, 2009.
- CANO GARCÍA, J.: *Aspectos generales de la Administración electrónica tributaria estatal*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009.
- 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*, Revista de Internet, Derecho y Política, nº 1, UOC, 2005.
 - *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.
- CRIADO GRANDE, J. I.: *Construyendo la e-Administración Local*, EuroGestión Pública, Madrid, 2004.
- DELGADO GARCÍA, A.M. y OLIVER CUELLO, R.: *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*, Revista de Información Fiscal, 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.
 - *Principales aplicaciones de Internet en la Administración Tributaria*, Revista de Internet, Derecho y Política, nº 2, UOC, 2006.
 - *Hacia una nueva regulación de la Administración Electrónica: Especial referencia al ámbito tributario*, Revista de Derecho Informático, nº 105, 2007.
- 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*, Cuadernos de Actualidad, nº 3, 1994.
- GAMERO CASADO, E. y MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, R.: *Normativa autonómica*, en “Legislación de Administración electrónica y de protección de datos”, Tecnos, Madrid, 2008.
- GARCÍA NOVOA, C.: *Comentarios al artículo 5*, en “Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, CEF, Madrid, 1999.
- 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 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.
- OLIVER CUELLO, R.: *La regulación de la administración electrónica tributaria*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009.
- *La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Revista de Internet, Derecho y Política, nº 12, UOC, 2011.
- 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.
- ROVIRA FERRER, I.: *Los deberes de información y asistencia tributarios: la exigencia de los intereses de demora en los casos de exoneración de responsabilidad*, Revista de Información Fiscal, nº 80, 2007.
- *La inclusión digital en la Administración tributaria española*, Revista Técnica Tributaria, nº 86, 2009.
 - *Los deberes de información y asistencia en la sociedad de la información*, Bosch, Barcelona, 2011.
 - *La regulación como la clave de la eficacia de los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: modificaciones normativas necesarias*, Crónica Tributaria, nº 139, 2011.
- 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.
- SÁNCHEZ FIGUEROA, J. C.: *Evaluación del nivel de desarrollo del gobierno digital en el ámbito autonómico y local*, Cuadernos de Información. Económica, nº 197, 2007.
- 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.
- VEGA, A.: *Administración electrónica tributaria en el ámbito autonómico y local*, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009.
- 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.