

Juan José Hinojosa Torralvo
Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo
(Directores)

Carlos David Aguilar Segado
Yeray Villegas Almagro
Carmen Salazar Navarro
Pilar Cortázar Gutiérrez
(Coordinadores)

Inteligencia artificial, cumplimiento voluntario, y los derechos y garantías de los contribuyentes

FISCAL



UNIVERSIDAD
DE MÁLAGA

| uma.es



Proyecto
Garantics
PID2022-136638OB-I00



**INTELIGENCIA ARTIFICIAL,
CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO,
Y LOS DERECHOS Y GARANTÍAS
DE LOS CONTRIBUYENTES**

CONSEJO EDITORIAL

MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA

JOAN EGEA FERNÁNDEZ

ISABEL FERNÁNDEZ TORRES

JOSÉ IGNACIO GARCÍA NINET

JAVIER LOPÉZ GARCÍA DE LA SERRANA

BELÉN NOGUERA DE LA MUELA

LUIS PRIETO SANCHÍS

FRANCISCO RAMOS MÉNDEZ

RICARDO ROBLES PLANAS

SIXTO SÁNCHEZ LORENZO

JESÚS-MARÍA SILVA SÁNCHEZ

JOAN MANUEL TRAYTER JIMÉNEZ

JUAN JOSÉ TRIGÁS RODRÍGUEZ
Director de publicaciones

INTELIGENCIA ARTIFICIAL, CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO, Y LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

Directores

Juan José Hinojosa Torralvo
Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

Coordinadores

Carlos David Aguilar Segado
Yeray Villegas Almagro
Carmen Salazar Navarro
Pilar Cortázar Gutiérrez

Autores

Raquel Álamo Cerrillo	Emilio V. Pérez Pombo
Ana González Pelayo	Teresa Pontón Aricha
Pablo Grande Serrano	Antonio José Ramos Herrera
Alejandro Jiménez López	Antonio M. Roldán Báez
Gabriel Luján Matos	Iván Vega Pedreño
Virginia Martínez Torres	

Colección: Atelier Financiero

Director:

Miguel Ángel COLLADO YURRITA

(Catedrático de Derecho financiero y tributario de la UCLM)

Esta obra colectiva constituye la plasmación escrita de la I Jornada sobre inteligencia artificial, derechos y garantías de los contribuyentes, celebrada en la Facultad de Derecho de la Universidad de Málaga el 18 de marzo de 2024.

A su vez, se enmarca en los siguientes proyectos de investigación:

- Proyecto GARANTICS UMA «La protección de los derechos y garantías de los contribuyentes ante el uso de la inteligencia artificial en la Administración tributaria» (PID2022-136638OB-I00), financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades.
 - Proyecto de investigación «El sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes ante el uso de los mecanismos predictivos de machine learning» (B3_2023-27), financiado por el Plan Propio de Investigación de la Universidad de Málaga.
-

Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código Penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reproducire, plagiar, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios.

Este libro ha sido sometido a un riguroso proceso de revisión por pares.

© 2024 Los autores

© 2024 Atelier

Santa Dorotea 8, 08004 Barcelona

e-mail: editorial@atelierlibros.es

www.atelierlibrosjuridicos.com

Tel.: 93 295 45 60

I.S.B.N.: 979-13-87543-14-3

Depósito legal: B 21656-2024

Diseño y composición: Addenda, Pau Claris 92, 08010 Barcelona

www.addenda.es

Impresión: Podiprint

ÍNDICE

PRESENTACIÓN	13
-------------------------------	----

BLOQUE 1 **ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA E INTELIGENCIA ARTIFICIAL**

LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL, ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y BRECHA DIGITAL	17
<i>Raquel Álamo Cerrillo</i>	

1. Introducción	17
2. El uso de la inteligencia artificial en la administración tributaria	18
2.1. La inteligencia artificial	18
2.2. La digitalización de la Administración Tributaria	21
3. El problema de la brecha digital	26
4. Conclusiones	33
Bibliografía	35

UNA APROXIMACIÓN AL PAPEL DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	37
<i>Antonio José Ramos Herrera</i>	

1. La utilización de la inteligencia artificial en el análisis de datos con el objetivo de controlar el fraude	37
2. La asistencia a las personas contribuyentes a través de la sede electrónica de la agencia estatal de administración tributaria	41
3. La digitalización de la administración tributaria en los procedimientos de declaraciones tributarias	44
4. La utilización de la informática decisional en las actuaciones administrativas automatizadas	49
5. Reflexiones finales	52
Bibliografía	56

APROXIMACIÓN AL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN	
LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA	61
<i>Teresa Pontón Aricha</i>	
1. Introducción	61
Objeto del trabajo	61
Justificación	62
Metodología	62
Estructura	62
2. Inteligencia artificial, orígenes, concepto regulación	62
2.1. Origen e impacto de la Inteligencia Artificial.	62
2.2. Distintas definiciones de la Inteligencia Artificial.	64
2.3. Marco normativo	65
3. Administración tributaria e Inteligencia artificial	68
3.1. El uso de la inteligencia artificial en la Administración tributaria española	68
3.2. Herramientas basadas en inteligencia artificial empleadas por las AEAT	70
4. Afectación de los derechos del contribuyente	71
5. Conclusiones	76
6. Fuentes normativas	77
7. Bibliografía	78
Bibliografía jurisprudencial	78
Bibliografía doctrinal.	78
8. Otros recursos empleados	80
TRANSPARENCIA PÚBLICA Y TRIBUTACIÓN DIGITAL.	81
<i>Virginia Martínez Torres</i>	
1. Introducción	81
2. La digitalización de la Administración Tributaria a lo largo de los años . .	81
3. Plan de Control Tributario 2024 y Plan estratégico 2024-2027	93
4. Problemas y futuros desafíos	100
Bibliografía	103
EL DECENIO DIGITAL PARA 2030: UNA RESEÑA DE LOS OBJETIVOS,	
METAS, DERECHOS Y PRINCIPIOS DE LA ESTRATEGIA DIGITAL DE	
LA UNIÓN EUROPEA.	107
<i>Antonio M. Roldán Báez</i>	
1. Introducción: Acerca del Mercado Único Digital y del Programa de la Década Digital para 2030	107
2. Fundamentación Jurídica de la Estrategia Digital Europea	112
3. Objetivos generales de la Década Digital	112
4. Metas Digitales de la Unión Europea	115
5. Derechos y Principios Digitales para la Década Digital	117
Síntesis	125
Bibliografía	125

BLOQUE 2

DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL: ESTADO DE LA CUESTIÓN Y PROPUESTAS DE <i>LEGE FERENDA</i>	129
<i>Gabriel Luján Matos</i>	
1. Introducción	129
2. Un acercamiento al Concepto de Inteligencia Artificial.	130
3. La Ausencia de una Regulación Efectiva de los Sistemas de Inteligencia Artificial	132
3.1. La Regulación del Ordenamiento Jurídico Español	132
3.2. La regulación internacional: la Unión Europea y el Consejo de Europa	135
4. Principales problemáticas de la Inteligencia Artificial.	137
4.1. Algoritmos Sesgados	137
4.2. El Uso de IA para el Ejercicio de Potestades Discrecionales	138
4.3. Opacidad de los Algoritmos	139
4.4. ¿Un principio de transparencia propio en materia de Inteligencia Artificial?	142
5. El Marco Normativo de la Transparencia y una Propuesta de <i>Lege Ferenda</i>	143
6. Conclusiones	145
Bibliografía	146
 ¿ES LEGÍTIMO Y ACEPTABLE EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?	149
<i>Emilio V. Pérez Pombo</i>	
1. Introducción	149
2. El mito de la neutralidad tecnológica	151
3. El origen conceptual de la inteligencia artificial.	154
4. El impacto de la inteligencia artificial en la voluntad y conducta de los contribuyentes	158
5. Conclusión.	166
Bibliografía.	168
 ¿EN BÚSQUEDA DE LA (DESEADA) SEGURIDAD JURÍDICA A TRAVÉS DE LOS ASISTENTES VIRTUALES?	173
<i>Alejandro Jiménez López</i>	
1. Introducción	173
2. Definición y alcance de los asistentes virtuales	174
3. Líneas de actuación en la AEAT	178
4. Breve repaso por las herramientas de información y asistencia implementadas.	181
4.1. Herramientas de asistencia virtual de IRPF	182
4.2. Herramientas de asistencia virtual de Censos e IAE	183
4.3. Herramientas de asistencia virtual de IVA	183

4.4. Herramientas de asistencia virtual del Suministro Inmediato de Información	184
4.5. Herramientas de asistencia virtual de no residentes	185
4.6. Herramientas de asistencia virtual para pagar, aplazar y consultar deudas	185
4.7. Herramientas de asistencia virtual de Aduanas e Impuestos Especiales	186
4.8. Conclusión de este apartado	186
5. Ámbito de aplicación de las decisiones automatizadas dentro de las herramientas ADI	190
6. Validez jurídica de las respuestas de la ADI	192
7. Efectos ¿vinculantes? De la respuesta de los asistentes virtuales. Necesaria obtención de certeza y seguridad jurídica.	195
8. Exoneración de responsabilidad por seguir el criterio indicado en los asistentes virtuales	199
9. Conclusiones	201
Bibliografía	202

BLOQUE 3

NUEVOS ENFOQUES PARA COMPRENDER EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO MEDIANTE EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL

EL ENFOQUE <i>BEHAVIOURAL INSIGHTS</i> EN LA INFORMACIÓN Y ASISTENCIA: FOMENTANDO EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO	207
<i>Pablo Grande Serrano</i>	
1. La posición de la Agencia Tributaria respecto del enfoque <i>behavioural insights</i>	212
2. La aplicación por la Agencia Tributaria del enfoque <i>behavioural insights</i>	214
2.1. Reducción de errores previsibles en el IRPF	214
2.2. Cartas aviso	218
2.3. Simplificación de las comunicaciones tributarias	222
3. Conclusiones	224
Bibliografía	226
LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL APLICADA AL <i>COMPLIANCE</i> FISCAL	229
<i>Ana González Pelayo</i>	
1. Planteamiento	229
2. Inteligencia artificial y derecho fundamental a la buena administración en el ámbito tributario.	231
2.1. El derecho a la buena administración en el ámbito tributario	231
2.2. La norma UNE 16202:2019, de 27 de febrero, sistemas de gestión de <i>compliance</i> tributario. Requisitos con orientación para su uso	238
3. ¿Qué puede aportar la inteligencia artificial al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias?	240

3.1. La gestión de los datos por parte de la Administración tributaria . .	240
3.2. La horizontalidad de la relación tributaria a través de la inteligencia artificial	242
3.3. Mecanismos de inteligencia artificial dirigidos a horizontalizar la relación tributaria	243
4. Conclusiones	246
Bibliografía	248
 INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y MEDIDAS CAUTELARES EN DISPOSITIVOS ELECTRÓNICOS: MÁS DUDAS QUE CERTEZAS EN LA ESFERA TRIBUTARIA	
<i>Iván Vega Pedreño</i>	251
1. Introducción	251
2. Una nota previa: ¿emplea la administración tributaria estatal IA?	254
3. Las medidas cautelares en dispositivos electrónicos y el empleo de la IA como elemento determinante para su adopción	265
3.1. La STS 3808/2022, de 14 de octubre de 2022, y los algoritmos de ignoto origen	265
3.2. La STS 3978/2023, de 29 de septiembre de 2023, y las medidas cautelares sobre dispositivos electrónicos personales	268
3.3. La concordancia y posibles riesgos derivados de la jurisprudencia del TS	272
4. Reflexiones finales	273
Bibliografía	274

PRESENTACIÓN

Los derechos y garantías de los contribuyentes se encuentran en una encrucijada: por un lado, la Administración tributaria viene implementando en los últimos años, con gran éxito recaudatorio, diversos instrumentos y herramientas basados en inteligencia artificial, en el marco de los programas de cumplimiento voluntario que emplean el enfoque *behavioural insights*, cuya pretensión es mejorar la relación jurídico-tributaria y, fundamentalmente, las actividades de asistencia al contribuyente; y por otro lado, el empleo de esta tecnología encuentra sus límites en su uso en la toma de decisiones tributarias, y en particular, en la motivación de los actos administrativos.

En este contexto, desde la Universidad de Málaga se trabaja en los estudios correspondientes a la implementación de nuevos derechos y garantías, y también, en consolidar los que ya se recogen —de algún modo, aunque sea, sucinto- normativamente. Esta tarea se lleva desarrollando desde el año 2018, por la concesión del proyecto de investigación «*Retos jurídico-tributarios de la robótica y la inteligencia artificial en la era digital*» (RTI2018-093553-B-I00), y actualmente, bajo el Proyecto GARANTICS UMA «*La protección de los derechos y garantías de los contribuyentes ante el uso de la inteligencia artificial en la Administración tributaria*» (PID2022-136638OB-I00), financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, dirigido por los abajo firmantes de esta presentación.

Fruto de la concesión de este último tuvo lugar la celebración de la *I Jornada sobre inteligencia artificial, derechos y garantías de los contribuyentes*, celebrada el 18 de marzo de 2024 en la Facultad de Derecho de la Universidad de Málaga; un foro abierto de diálogo e intercambio de ideas que, producto de dichas reflexiones, esta obra colectiva recoge sus resultados.

La filosofía que da origen a esta I Jornada no se agota con su celebración, sino que corresponde a un ciclo de jornadas que, durante la ejecución del proyecto, se irán celebrando en la Universidad de Málaga, además de la creación de las sinergias propias a nivel nacional e internacional colaborando con otros grupos y proyectos de investigación. El enfoque, igualmente, ha pretendido ser

abierto, integral y que refleje la pluralidad propia que existe en torno a los derechos y garantías de los contribuyentes. Así, en esta I Jornada, y lo que será tónica durante el resto del proyecto, han participado académicos, abogados e inspectores, manifestando una diversidad y riqueza de opiniones y pareceres que no hacen más que legitimar los buenos resultados que, por ahora, está teniendo el proyecto.

De este modo, la presente obra colectiva se estructura del siguiente modo: un primer bloque, dedicado a «Administración tributaria e inteligencia artificial», donde aportan su contribución Raquel Álamo Cerrillo, Profesora Titular de la Universidad de Castilla la Mancha, Antonio José Ramos Herrera, Doctor en Derecho de la Universidad de Granada, Teresa Pontón Aricha, Profesora Ayudante Doctora de la Universidad de Cádiz, Virginia Martínez Torres, Profesora Ayudante Doctora de la Universidad de Granada, y Antonio Roldán Báez, Profesor Titular de la Universidad de Málaga.

Un segundo bloque, dedicado a «Los derechos y garantías del contribuyente ante el uso de la inteligencia artificial en la Administración tributaria», donde participan Gabriel Luján Matos, de la Universidad Complutense de Madrid, Emilio Pérez Pombo, Socio Director de Pérez Pombo Abogados & Economistas, Alejandro Jiménez López, Abogado y Doctorando de la Universidad de Barcelona.

Y para finalizar, un tercer bloque sobre «Nuevos enfoques para comprender el cumplimiento voluntario mediante el uso de la inteligencia artificial», inaugurado por Pablo Grande Serrano, Inspector de Hacienda del Estado, y completado por Ana González Pelayo, Profesora Ayudante Doctora de la Universidad Rey Juan Carlos, e Iván Vega Pedreño, Investigador Predoctoral de la Universidad de Castilla la Mancha, que cierra la obra.

Como investigadores principales nos sentimos honrados de la calidad de los trabajos recibidos que, mediante esta publicación, ven la luz y se somete al juicio de la crítica abierta; tarea en la que, indudablemente, nos acompaña la editorial Atelier, a quien agradecemos el trato recibido y que la publicación se efectúe en un sistema de acceso abierto.

Esperamos que su lectura resulte agradable, amena, y que contribuya al debate y a la reflexión.

En Málaga, a 11 de octubre de 2024

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO

GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO

Investigadores principales del Proyecto GARANTICS UMA

BLOQUE 1

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA E INTELIGENCIA ARTIFICIAL

LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL, ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y BRECHA DIGITAL

Raquel Álamo Cerrillo

Departamento de Economía Aplicada I

UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA, ESPAÑA.

e-mail: Raquel.Alamo@uclm.es

1. INTRODUCCIÓN

El uso de la inteligencia artificial en la Administración tributaria es un fenómeno reciente, que tiene un misión doble, ya que por un lado puede ser una herramienta que ayude a los ciudadanos contribuyentes a cumplir de manera sencilla con sus obligaciones tributarias, y, por otro lado, puede ser un potente instrumento que contribuya a reducir el fraude fiscal. Ambas funciones pueden contribuir a una administración tributaria más eficiente, ya que pueden ofrecer un servicio más personalizado, además de ofrecerlo en tiempo real, sin necesidad de esperas y desplazamientos innecesarios, a la vez que el análisis de los datos obtenidos puede ayudar a establecer nuevos procesos y procedimientos que simplifiquen los trámites administrativos a la vez que llevan a cabo una función de control tributario.

Por tanto, resulta de interés conocer el uso que la Administración tributaria hace de la inteligencia artificial a lo largo de los últimos años y cara al futuro. Por ello, a lo largo del presente documento nos centraremos en la incidencia que la inteligencia artificial tiene en las funciones de asistencia e información a los contribuyentes, en referencia al «Plan de Digitalización de las Administraciones públicas 2021-2025», teniendo por objetivos mejorar la accesibilidad a los servicios públicos digitales a los contribuyentes, superar la brecha digital existente y favorecer la eficiencia y eficacia de los empleados públicos. El uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación para contar con una administración tributaria más efi-

ciente, favoreciendo el acceso rápido y seguro a los servicios públicos de carácter tributario es un planteamiento perfecto. Sin embargo, no debemos olvidarnos de que casi la mitad de la población española, un 43%, carece de las competencias digitales básicas y un 8% de la población española jamás ha utilizado Internet.

La brecha digital tiene su origen en distintas causas como la edad, formación, ingresos, localización geográfica, ... Afectando de forma principal a las personas con una edad avanzada y residentes en zonas con un alto nivel de despoblación. Por ello, aunque debemos avanzar en la prestación de servicios públicos de carácter digital, no podemos excluir a un parte importante de la población como son nuestras personas mayores. Además, de su poner esto, una vulneración de los derechos y garantías de los ciudadanos-contribuyentes afectados, ya que la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) establece que determinados sujetos están obligados a relacionarse con la Administración por medios electrónicos (art. 14.2 y 14.3), por lo que si se carece de competencias digitales, dichos contribuyentes se verán privados de conocer información tributaria que les afecta de manera directa. Por tanto, la administración digital no debe excluir la administración tradicional, ya que ambas con complementarias y se puede lograr una mayor eficiencia y eficacia.

2. EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

2.1. La inteligencia artificial

La sociedad y la economía han experimentado una importante transformación como consecuencia de la rápida expansión y generalización de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación. De forma, que hace dos décadas las grandes cuestiones económicas y tributarias se centraban en el ámbito de la denominada economía digital, consecuencia de la aparición de los bienes intangibles, así como del número de transacciones electrónicas a través de comercio electrónico, tanto en la modalidad directa como indirecta. Actualmente, además de las cuestiones puramente tributarias de la economía digital, a las que aún hoy en día se trata de dar una solución eficiente, es de interés económico, social y tributario la inteligencia artificial. Ya que esta, consecuencia de los avances tecnológicos en robótica y programación, entre otros, está dando lugar a una transformación de la sociedad. Así, la inteligencia artificial supone un importante potencial para el desarrollo social y económico, ya que como indicia la directora general de la UNESCO (2024), Audrey Azoulay, «la inteligencia artificial puede ser una gran oportunidad para acelerar la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible¹. Pero toda revolución tecnológica conlleva nuevos desequilibrios que debemos prever».

1. Naciones Unidas (2017). La Inteligencia Artificial como herramienta para acelerar el progreso de los ODS La Inteligencia Artificial como herramienta para acelerar el progreso de los ODS -

La inteligencia artificial es un nuevo paradigma social ya que la misma se lleva a cabo a través de una serie de sistemas, algoritmos y procesos informáticos cuyo fin es emular la inteligencia humana. Una primera aproximación al concepto de inteligencia artificial la encontramos en el año 1950 en el trabajo de Alan Turing² «Computing Machinery and Intelligence» quien realizaba un planteamiento teórico sobre la posibilidad de que las máquinas pudieran pensar. Además, planteaba una prueba, actualmente conocida como el «Test de Turing», en la que un interrogador humano intentaría distinguir entre una respuesta de texto de computadora y humana. Stuart Russell y Peter Norvig (1995) consideraron que la inteligencia artificial no es solo acerca de simular la inteligencia humana, sino también de abordar los desafíos de la solución de problemas en sistemas complejos. Y, por último, señalar la definición ofrecida por John McCarthy (2004) considerando que la inteligencia artificial es «la ciencia e ingeniería de hacer máquinas inteligentes, especialmente programas informáticos inteligentes. Se relaciona con la tarea similar de usar equipos para comprender la inteligencia humana, pero la inteligencia artificial no tiene que ajustarse a los métodos biológicos observables».

Atendiendo a definiciones más recientes, y por parte de autoridades internacionales podemos encontrar la del Parlamento Europeo (2020) quien considera que «es la habilidad de una máquina de presentar las mismas capacidades que los seres humanos, como el razonamiento, el aprendizaje, la creatividad y la capacidad de planear». La OCDE (2024), por su parte, ha revisado y actualizado su definición de inteligencia artificial en el año 2023 y ha establecido que «un sistema de inteligencia artificial es un sistema basado en máquinas que, para objetivos explícitos o implícitos, infiere, a partir de la entrada que recibe, cómo generar salidas como predicciones, contenido, recomendaciones o decisiones que pueden influir en entornos físicos o virtuales. Los diferentes sistemas de inteligencia artificial varían en sus niveles de autonomía y adaptabilidad después de la implementación».

Por ello, podemos establecer que la inteligencia artificial es la disciplina científica que se ocupa de crear programas informáticos que ejecutan operaciones comparables a las que realiza la mente humana, como el aprendizaje o el razonamiento lógico, tal y como establece la Real Academia de la Lengua Española³. Sin embargo, no debemos olvidar que la construcción de tecnologías con ciertas dosis de sabiduría, capaces de realizar trabajos propios del ser humano, sólo pueden desarrollarse por los seres humanos (Ponte *et all*, 2000). Y, por ello, podemos entender la inteligencia artificial como la capacidad de una máquina para razonar, comprender y aprender en términos análogos a los de un ser

Desarrollo Sostenible (un.org)

2. Turing, A.m. (1950). Computing Machinery and Intelligence. Mind 49: 433-460. Microsoft Word - TuringTest.doc (umbc.edu)

3. Real academia de la Lengua española (8 de mayo de 2024). Inteligencia. [inteligencia | Definición | Diccionario de la lengua española | RAE - ASALE](#)

humano, con la gran ventaja, con respecto a este último, de que puede hacerlo de un modo mucho más rápido (Martínez López, 2022).

La capacidad de la inteligencia artificial para replicar el pensamiento lógico y racional del ser humano es consecuencia de la aplicación del *machine learning* o aprendizaje automático, ya que se trata de una rama de la inteligencia artificial a partir de la cual la máquina puede aplicar el conocimiento extraído de los datos para realizar predicciones en relación con escenarios no previsto de manera inicial, práctica que realiza mediante el reconocimiento de patrones, que a su vez, son consecuencia tanto del entrenamiento como de la experiencia del sistema. Además, el *machine learning* comprende tres variantes diferentes, consistentes en el aprendizaje supervisado (al modelo se le entrena para identificar correlaciones entre inputs etiquetados y outputs predefinidos, o lo que es lo mismo existen objetivos prefijados), no supervisado (no hay un objetivo preestablecido, se intenta que el modelo descubra por sí solo patrones desde los propios datos, básicamente hallando similitudes o afinidades entre ellos) o por refuerzo (se basa en el binomio ensayo-error, de manera que el modelo aprende a través de un sistema de recompensas) (Martínez López, 2022). Además, del aprendizaje automático también podemos encontrar otra rama de la inteligencia artificial, que es el *deep learning* o aprendizaje profundo, este se centra en el procesamiento de datos algorítmicamente de modo que el algoritmo pueda reconocer en esos datos determinadas pautas. Este reconocimiento permite reacciones y adaptaciones del ordenador al entorno, lo que facilita aprender imitando el funcionamiento del cerebro humano mediante redes neuronales artificiales sin intervención humana alguna (Selma Penalva, 2022).

Por tanto, la inteligencia artificial puede ser una herramienta de valor para la Administración Pública, ya sea de carácter tributario o no, puesto que la misma tiene múltiples funcionalidades como, asistentes virtuales, análisis de datos, la identificación electrónica, las notificaciones electrónicas, los registros electrónicos, ... Es por ello, que en España desde el año 2015 lleva impulsando la administración digital pública a través de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, así como la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, todo ello con el fin de avanzar en la digitalización de la gestión de los servicios públicos, reduciendo los costes unitarios y los plazos de tramitación. Además, la Agenda España Digital 2025 recoge el impulso de la digitalización de la Administración Pública⁴ entre los diez ejes de reforma e inversión para catalizar una transfor-

4. El Plan de Digitalización de las Administraciones Públicas supone un salto decisivo en la mejora de la eficacia y eficiencia de la Administración Pública, en la transparencia y eliminación de trabas administrativas a través de la automatización de la gestión, en una mayor orientación a la personalización de servicios y a la experiencia de usuario, así como actuando de elemento catalizador de la innovación tecnológica de nuestro país desde el ámbito público. Todo ello va a permitir mejorar la calidad de las políticas públicas y el servicio a la ciudadanía, adaptándolos a las necesidades específicas de los ciudadanos y llegar, gracias a los servicios y entornos digitales, a garantizar la misma calidad y oferta de servicios en todo el territorio, contribuyendo así a la vertebración territorial y a la lucha contra la despoblación (Ministerio para la Transformación Digital y

mación digital que relance el crecimiento económico, la reducción de desigualdades, el aumento de la productividad y el aprovechamiento de todas las oportunidades que brindan las nuevas tecnologías. Si bien, a lo largo del presente trabajo nos centraremos en el estudio y análisis de la digitalización de la Administración Tributaria, así como en la existencia de una brecha digital.

2.2. La digitalización de la Administración Tributaria

La digitalización de la sociedad afecta a distintos ámbitos como el educativo, sanitario o financiero, siendo la Administración tributaria, y, por ende, la política fiscal⁵ un campo más donde las nuevas tecnologías, incluida la inteligencia artificial, influyen en el desarrollo de estas. Centrándonos en la digitalización de la Administración Tributaria, atendiendo al caso español podemos observar que la Ley General Tributaria, en la modificación sufrida en 2003, ya hace referencia en la Sección cuarta, en su artículo 96, a la utilización de tecnologías informáticas y telemáticas, donde recoge 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, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan». Por tanto, permite la interacción de la Administración con los ciudadanos contribuyentes tanto para ejercer sus derechos como cumplir con sus obligaciones, ofreciendo las garantías tecnológicas necesarias. Así, los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación.

El artículo 96 de la Ley General Tributaria, pese a su visionaria redacción hace veinte años, a día de hoy se ha quedado obsoleto, puesto que la Administración tributaria no sólo hace uso de las tecnologías de la información, puesto que también aplica la inteligencia artificial en sus procedimientos tributarios (Selma Penalva, 2022). La importancia que está adquiriendo la inteligencia artificial en el seno de la Administración tributaria queda reflejado en el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027 donde dedica un apartado a exponer la estrategia en inteligencia artificial que seguirá la Agencia Tributaria, asumiendo los siguientes compromisos:

de la Función pública (2021). Plan de digitalización de las Administraciones Públicas 2021-2025, [210127 plan_digitalizacion_administraciones_publicas.pdf \(mineco.gob.es\)](https://www.mineco.gob.es/210127_plan_digitalizacion_administraciones_publicas.pdf).

5. Las nuevas tecnologías han permitido incrementar el número de transacciones comerciales a nivel internacional, sin olvidarnos de la aparición de los bienes intangibles, lo que ha tenido repercusiones en el ámbito de la fiscalidad internacional, ya que hay que determinar el lugar de residencia, para saber el estado donde se ha de tributar, así como ha modificado las reglas de aplicación del IVA en la Unión Europea, dando incluso lugar al desarrollo de nuevos impuestos, como el Impuesto sobre Servicios Digitales.

- Alinear el uso de inteligencia artificial con la visión, misión, principios y objetivos de la Agencia Tributaria y desarrollar la misma conforme al marco normativo vigente.
- Usar la inteligencia artificial priorizando la mejora del servicio a los ciudadanos y la eficacia y eficiencia administrativa.
- Utilizar las herramientas de inteligencia artificial orientándolas al cumplimiento de los principios de equidad, objetividad y homogeneidad que deben presidir las actuaciones de la Agencia Tributaria.
- Investigar y desarrollar el uso de la inteligencia artificial en el ámbito administrativo para contribuir al cumplimiento de los principios de racionalización, economía y eficacia exigibles a toda Administración Pública.

La implantación de la inteligencia artificial en la Administración tributaria⁶, entre otros motivos, es consecuencia del ingente número de datos disponibles por parte de la Administración (Big Data⁷), derivado de las obligaciones de información que se encuentran recogidas en el artículo 93, Obligaciones de información⁸, de la Ley General Tributaria. A esta información puede ser añadida otra información recopilada por otras Administraciones públicas (Seguridad Social, Catastro, ...). Por tanto, la Administración Tributaria tiene a su disposición una inmensa cantidad de información que utilizada de manera adecuada puede dar lugar a una Administración más eficiente. Y, es aquí, donde el anteriormente mencionado *machine learning* o aprendizaje automático se convierte en una herramienta utilizada por la Administración Tributaria, ya que lleva a cabo un análisis de los datos atendiendo al algoritmo predeterminado, siendo capaz de predecir el comportamiento de los datos, además de ir aprendiendo de manera independiente. En definitiva, estos modelos están pensados para descubrir, a partir de los datos recabados, patrones de riesgo que pudieran ayudar a prevenir o detectar tempranamente incumplimientos futuro. Además, estos modelos predictivos pueden derivar en otros de naturaleza prescriptiva, encaminados más bien a descubrir las causas de los incumplimientos tributarios (Martín López, 2022).

La Agencia tributaria española hace uso de distintas herramientas de inteligencia artificial, pudiendo destacar Hermes, un modelo predictivo que facilita la

6. La OCDE (2022) señala que más del 70% de las administraciones tributarias ya están utilizando técnicas de inteligencia artificial para explotar los datos disponibles de los contribuyentes, con el fin de detectar fraude fiscal e identificar nuevos riesgos.

7. Big Data hace referencia a un conjunto de datos que, como consecuencia del elevado volumen de datos, así como consecuencia de la complejidad de estos se hace uso de la inteligencia artificial para almacenarlos, procesarlos y analizarlos.

8. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

detección temprana de posibles fraudes o irregularidades, optimiza los procesos de gestión tributaria y mejora la experiencia de los contribuyentes al ofrecer respuestas rápidas y personalizadas a sus consultas, con el fin de mejorar la experiencia del usuario en sus interacciones con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Además, también tiene a su disposición Prometeo y Zújar, el primero de ellos, se trata de una tecnología avanzada que utiliza el aprendizaje automático para mejorar la eficiencia y precisión en la gestión fiscal. Mientras que Zújar, está más enfocado a la seguridad y protección de datos, garantiza el cumplimiento normativo y la confidencialidad en el manejo de la información tributaria sensible. En definitiva, estas tres herramientas de inteligencia artificial tienen como objetivo transformar y modernizar la administración tributaria, asegurando una gestión más eficiente, transparente y orientada al servicio público.

Además, de los modelos predictivos de inteligencia artificial indicados la AEAT utiliza otras herramientas de inteligencia artificial tanto para mejorar sus procesos como para optimizar su gestión, pudiendo clasificarlas de la siguiente forma⁹:

- Procesamientos de Lenguaje Natural (NLP): herramientas que permiten analizar grandes cantidades de información textual, como documentos legales o consultas de contribuyentes, con el objetivo de extraer información relevante y generar respuestas automáticas.
- Análisis de grandes volúmenes de datos: la inteligencia artificial facilita el análisis de grandes cantidades de datos fiscales, identificando tendencias, anomalías y relaciones complejas que pueden ser utilizadas para mejorar la toma de decisiones.
- Sistemas de recomendación: para asistir a los contribuyentes y optimizar la cumplimentación de las obligaciones fiscales.
- Chatbots: permite atender consultas de manera automática y en tiempo real, ofreciendo respuestas precisas y personalizadas a los contribuyentes.

El proceso de digitalización de la Administración y la implantación de la inteligencia artificial supone cumplir con un doble reto, por un lado, facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante el uso de una serie de recursos electrónicos. Y, por otro, mediante el uso de las nuevas tecnologías identificar patrones de comportamiento ilícitos de los contribuyentes. En cualquier caso, la aplicación de la inteligencia artificial requiere del fortalecimiento de una serie de principios, ya que la misma también entraña una serie de riesgos, por ello, la Administración tributaria debe inspirarse en los siguientes principios (García-Herrera Blanco, 2020):

9. Herramientas de asistencia virtual que pone a disposición de los contribuyentes la [AEAT: Agencia Tributaria: Herramientas de asistencia virtual](#)

1. Principio de prudencia: debe evitarse la complejidad de los algoritmos y avanzar en los proyectos establecidos de manera segura. Por lo que es imprescindible hacer uso de programas piloto que permitan comprobar los resultados. Atendiendo al coste económico que supone la implantación de estos mecanismos también es necesario establecer resultados acordes con los medios empleados. Y en ningún caso, puede dejar pasar por alto, el encuadre jurídico de las decisiones algorítmicas adoptadas por los poderes públicos.
2. Principio de no discriminación: los algoritmos se forman mediante hipótesis elaboradas por personas, lo que implica que hay un riesgo de que se produzcan errores humanos, y, estos condicionarían la validez de los resultados. Por ello, hay que tener mucho cuidado y no establecer una discriminación algorítmica.
3. Principio de proporcionalidad: hay que tomar en consideración el grado de injerencia que se produce en los derechos y garantías de los contribuyentes con las decisiones que derivan de programas que utilizan la inteligencia artificial. Por ello, hay que buscar una proporcionalidad adecuada en la acción administrativa respecto de la finalidad que se persigue.
4. Principio de transparencia: el mayor problema al que nos enfrentamos cuando se hace referencia a la inteligencia artificial es su falta de explicabilidad, produciéndose especialmente cuando se usan modalidades avanzadas. Además, también hay que tener en cuenta la transparencia de la Administración respecto de los contribuyentes sobre la información que posee de ellos.
5. Gobernanza de los datos: hay que velar por la seguridad de los datos, siendo responsable de estos la Administración, ya que los datos tienen un carácter personal. Siendo también responsable la Administración de la calidad de los datos.

El *Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027* también recoge los siguientes principios rectores:

- a) Principio de responsabilidad.
- b) Enfoque Human Centric, garantía de uso seguro y ético de la inteligencia artificial, asegurando la protección de los derechos de los ciudadanos, el respeto al marco normativo y la aplicación de los principios éticos y de los valores de la Agencia Tributaria.
- c) Seguridad y gobierno de la inteligencia artificial.

La aplicación de los principios mencionados es una necesidad para el conjunto de Administraciones tributarias, ya que aporta confianza a los contribuyentes y hace que las relaciones entre ambas partes sean más sencillas de desarrollar. De hecho, así lo recogía la Comunicación de 7 de diciembre de 2018, *Plan coordinado sobre la inteligencia artificial* donde se establece: «Para ganar la

confianza, que es necesaria para que las sociedades acepten y utilicen la inteligencia artificial, la tecnología debe ser predecible, responsable, verificable, respetar los derechos fundamentales y observar las reglas éticas. De lo contrario, el uso de la inteligencia artificial puede conducir a resultados indeseables, como crear una cámara de eco donde las personas solo reciben información que corresponde a sus opiniones, o reforzar la discriminación, como en el caso de un algoritmo que se volvió racista en un plazo de 24 horas debido a la exposición a material racista». Por todo ello, la transformación de la Administración hacia un modelo electrónico y con un mayor grado de cooperación con los contribuyentes, no puede obviar el desarrollo de los derechos de los ciudadanos contribuyentes, por ello, consideramos que los contribuyentes deberían contar con los siguientes derechos y garantías¹⁰:

- El contribuyente tendrá derecho a que le notifiquen sobre las conclusiones que emita la inteligencia artificial, de manera previa al dictado de cualquier acto de liquidación tributaria.
- El derecho a conocer cualquier disposición de la información que realice la inteligencia artificial sobre su capacidad económica, operaciones, transacciones, negocios y hechos imponible cumplidos, fuera de los declarados por su persona.
- El derecho al recurso del acto de comunicación de la información algorítmica recibida.
- El derecho a solicitar información sobre el uso que los Estados contratantes van a hacer de la información algorítmica generada de valor agregado.
- El derecho a que los estados protejan la información algorítmica de valor agregado recibida del otro Estado con el cual ha intercambiado información.
- El derecho del contribuyente a recurrir una liquidación dictada sobre la base de información algorítmica de valor agregado.
- El derecho a una determinación o liquidación tributaria humana, anterior o posterior al acto dictado por una herramienta de inteligencia artificial.
- Todo contribuyente tendrá derecho a conocer o tener acceso de manera clara y comprensible al diseño del algoritmo base de las inteligencias artificiales.
- En el caso de que corrobore que la información o los datos tributarios de acceso a una inteligencia artificial son erróneos, la herramienta deberá contar con un sistema de corrección y la anulación de la información de valor agregada producida. Igual conclusión se establecerá cuando se

10. Iriarte Yanicelli, A.A. (2020): «Derechos y garantías de los contribuyentes en la cuarta revolución industrial: «Aproximación desde las transformaciones de la relación jurídica tributaria en la era de la inteligencia artificial», en Serrano Antón, F. (Dirct.): *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Edit. Aranzadi, Navarra, págs.. 221-296.

comprueben que ha existido un sesgo en el diseño de la inteligencia artificial.

- A los fines mencionados anteriormente es altamente recomendable que exista dentro de la organización un seguimiento y auditoría desde que se planifica la herramienta de la inteligencia artificial hasta sus resultados finales.

Los derechos de los contribuyentes abarcan tanto el ámbito nacional como internacional, pues el uso de la inteligencia artificial es de aplicación internacional, y da lugar a una administración más eficiente, donde el intercambio de información fiscal entre jurisdicciones puede ser más sencillo y rápido, lo que facilita la detección de actividades fraudulentas, pero no puede suponer, por otro lado, una pérdida de seguridad y de derechos para los contribuyentes.

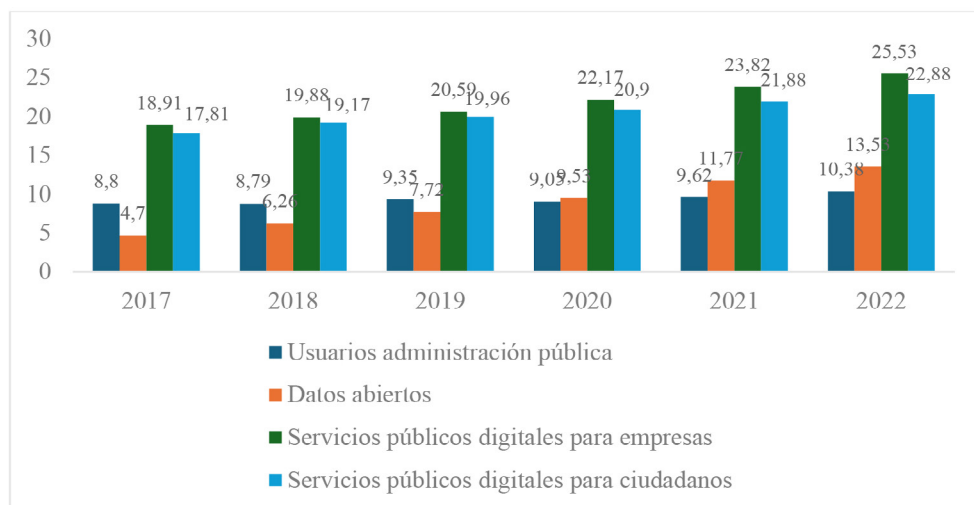
3. EL PROBLEMA DE LA BRECHA DIGITAL

España ha llevado a cabo importantes reformas normativas¹¹ en materia de digitalización de la Administración Pública, pudiendo destacar la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, lo que le ha permitido estar a la vanguardia de la Administración electrónica y los servicios públicos digitales en la UE, tal y como destaca el «Informe de la Década Digital 2023» elaborado por la Comisión Europea (2023), donde España se sitúa muy por encima de la media de la UE en los indicadores que miden el número de usuarios de los servicios de la administración electrónica (84% frente a 74%); la disponibilidad de los servicios públicos online para la ciudadanía (86% frente al 77%) y para las empresas (91% frente al 84%); la proactividad de las administraciones públicas a la hora de proporcionar formularios precumplimentados a ciudadanos y empresas (83% frente a 68%) y el acceso a los historiales médicos electrónicos (83% frente a 72%). Además, tal y como se puede observar en el Gráfico 1, esta evolución favorable de la digitalización de los servicios públicos en España es continua desde el año 2017¹².

11. La Ley Orgánica de Protección de Datos y Garantía de los Derechos Digitales (LOPDGDD) impulsó el reconocimiento y la protección de los derechos digitales en España, incluyendo: a) Derechos de la ciudadanía en Internet: derecho a la neutralidad de Internet, derecho de acceso universal a Internet y derecho al olvido; b) Derechos específicos de menores: protección de menores en Internet y protección de los datos de menores, c) Derechos digitales en el ámbito laboral y empleo público: derecho a la intimidad y uso de dispositivos digitales en el ámbito laboral, derecho a la desconexión digital y derechos digitales en las negociaciones colectivas. A la LOPDGDD se unió el Real Decreto-ley 28/2020, del 22 de septiembre, relativo al trabajo a distancia. Ambas leyes han sido fundamentales para el desarrollo de la Carta de Derechos Digitales, presentada por el Gobierno el 14 julio de 2021.

12. El «Informe de la Década Digital 2023» indica que España debe seguir aplicando sus políticas de digitalización de los servicios públicos. Especialmente España debería seguir tomando medidas

Gráfico 1: Evolución de la Administración electrónica en España
(Puntuación ponderada de 0 a 100)



FUENTE: Comisión Europea (2024). DESI 2022 - Compara la evolución de los componentes DESI, [Digital Economy and Society Index \(until 2022\)](https://ec.europa.eu/digital-decade/en/visualisation-tool) - Digital Decade DESI visualisation tool (europa.eu)

Por tanto, la digitalización de la Administración pública española lleva más de un lustro experimentando una senda de crecimiento positivo, y atendiendo a los retos presentes y futuros de la mismas, se espera que sigan este mismo camino en los próximos años. Ya que, por un lado, en el año 2020 se puso en marcha la «Agenda Digital 2026», estableciendo una hoja de ruta para la transformación digital de España, que se centra en tres ejes principales: infraestructura y tecnologías, donde podemos destacar el objetivo de economía del dato e inteligencia artificial¹³, economía, en este caso haciendo referencia expresa al sector público, ya que establece como reto la transformación digital del sector público y, por último, las personas, prestando especial atención a las competencias digitales¹⁴.

para garantizar una calidad de servicio y una exhaustividad de los datos sanitarios comparables a nivel regional.

13. Siendo el objetivo transitar hacia una economía del dato, garantizando la seguridad y privacidad y aprovechando las oportunidades que ofrece la Inteligencia Artificial con el objetivo de que, al menos, el 25 % de empresas usen Inteligencia Artificial y Big Data dentro de cinco años.

14. El reto para 2026 es reforzar las competencias digitales de la fuerza laboral y del conjunto de la ciudadanía, reduciendo las brechas digitales; completar la transformación digital de la educación; garantizar la formación en competencias digitales a lo largo de la vida laboral; y aumentar el porcentaje de especialistas digitales en la economía española consiguiendo una paridad de género en este colectivo.

Atendiendo al segundo eje, centrándonos en el objetivo de inteligencia artificial en la Administración pública, es importante hacer referencia al «Plan de Digitalización de las Administraciones Públicas 2021-2025», que tiene como objetivo principal mejorar la eficiencia y la eficacia de la Administración Pública española, todo ello a través de la transparencia y eliminación de trabas administrativas a través de la automatización de la gestión, en una mayor orientación a la personalización de servicios y a la experiencia de usuario, así como actuando de elemento catalizador de la innovación tecnológica de nuestro país. El plan de digitalización se divide en tres ejes principales:

- Eje 1: Transformación digital de la Administración General del Estado: que permita el despliegue de servicios públicos digitales eficientes, seguros y fáciles de utilizar, la democratización y generalización del acceso a las tecnologías emergentes, así como que se establezca una adecuada interconexión entre los diferentes organismos públicos.
- Eje 2: Proyectos de alto impacto en la digitalización del sector público: persigue desarrollar líneas estratégicas específicas para la digitalización determinados ámbitos funcionales de la Administración General.
- Eje 3: Transformación Digital y Modernización del Ministerio de Política Territorial y Función Pública, Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

El «Plan de digitalización de las Administraciones Públicas 2021-2025», establece un plan general para el conjunto de las Administraciones, por tanto, en el mismo no encontramos ninguna referencia concreta a la Administración Tributaria. Sin embargo, tal y como se ha señalado en el apartado anterior esta cuenta con su propio plan, «Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027», en el que establece los retos tecnológicos de la misma, haciendo referencia expresa a la inteligencia artificial.

Si bien, a lo largo del presente apartado el objetivo es centrarse en una cuestión que puede restar eficiencia y eficacia a los planes de digitalización de cualquier Administración pública, incluida, por tanto, la Administración tributaria, relacionado directamente con el tercer eje de actuación de la «Agenda Digital 2026», las personas y su capacitación para el uso de las nuevas tecnologías, así como la existencia de distintas brechas digitales¹⁵. Ya que a pesar de partir España de una posición alta atendiendo al DESI, en el marco de la UE, encontramos resultados dispares en cuanto a capital humano, ocupando el puesto número 10 de los veintisiete países de la UE. Así encontramos que el 64 % de la población española tiene al menos competencias digitales básicas, por encima de la media de la Unión (54 %), pero todavía lejos del objetivo de la Década Digital de lograr que el 80 % de la población europea tenga al menos competencias digitales básicas para 2030. España también supera la media de la UE en los indicadores

15. Con brecha digital se hace referencia a la **desigualdad que existe entre personas, empresas o determinadas zonas geográficas en cuanto al acceso a las tecnologías de la información y la comunicación.**

de competencias digitales y de creación de contenidos digitales al menos de nivel básico que se indican más arriba. Si bien, se encuentra por debajo de la media en cuanto a especialistas en TIC (4,1 % frente al 4,5 %), lo que obstaculiza la productividad. Y, atendiendo a la brecha de género, sigue siendo significativa, ya que las mujeres especialistas en TIC representan el 19 % del número total de especialistas en TIC en España. Y, por último, el porcentaje de empresas que imparten formación en TIC no ha cambiado en los últimos dos años, situándose al mismo nivel que la media de la UE.

Tabla 1: DESI, Capital Humano

	España			UE
	DESI 2020 (2019)	DESI 2021 (2020)	DESI 2022 (2021)	DESI 2022 (2021)
Competencias digitales, al menos nivel básico	NP	NP	64%	54%
Competencias digitales por encima del nivel básico	NP	NP	38%	26%
Competencias creación contenidos digitales (nivel básico)	NP	NP	74%	66%
Especialistas en TIC	3,7%	3,9%	4,4%	4,5%
Mujeres especialistas en TIC	19%	19%	19%	19%
Empresas que proporcionan información en TIC	22%	20%	20%	20%
Titulados en TIC	3,9%	4,2%	4,0%	3,9%

FUENTE: Comisión Europea (2022). *Índice de la Economía y la Sociedad Digitales 2022 España* [Spain in the Digital Economy and Society Index | Shaping Europe's digital future \(europa.eu\)](#)

Ante la inadecuación de las competencias digitales de la población española se hace necesario trabajar de manera coordinada para que no nos encontremos con ciudadanos contribuyentes que estén excluidos del proceso de digitalización. Por ello, entre otras acciones¹⁶, el «Plan Nacional de competencias digitales» (Gobierno de España, 2020b), establece siete líneas de actuación, que a su vez se dividen en 16 medidas de actuación, pudiendo observar las mismas en la Tabla 2.

16. A través del Plan de Recuperación y Resiliencia (PRR) de España ha puesto en marcha la Estrategia España Digital 2025, el Plan Nacional de Competencias Digitales, la Estrategia de Impulso de la Tecnología 5G, el Plan de Digitalización de Pymes 2021-2025 y la Estrategia Nacional de Inteligencia Artificial. Ya que el PRR dedica 19.600 millones de euros al sector digital.

Tabla 2: Líneas de actuación y medidas del Plan Nacional de competencias digitales

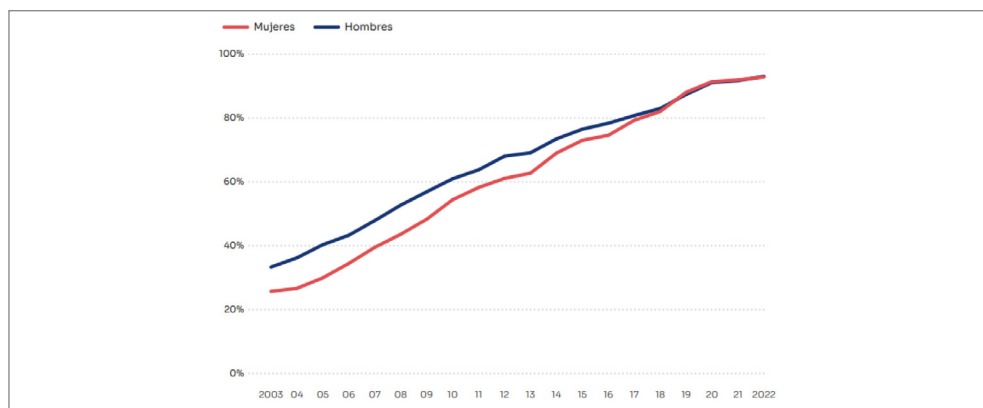
Líneas de actuación	Medidas
1. Capacitación digital de la ciudadanía	1. Red nacional de centros de capacitación digital. 2. Oferta online gratuita de acceso masivo (MOOC). 3. Acciones específicas de inclusión digital.
2. Lucha contra la brecha digital de género	4. Programa de fomento de vocaciones científico-tecnológicas en el sistema educativo. 5. Programa de fomento de la capacitación digital de las mujeres y de participación en itinerarios formativos tecnológicos.
3. Digitalización de la educación y desarrollo de las competencias digitales para el aprendizaje	6. Plan de Digitalización y Competencias Digitales del Sistema Educativo 7. Incorporación en los currículos de las etapas obligatorias de competencias digitales y de programación. 8. Creación de Recursos Educativos. Abiertos para la enseñanza con medios digitales. 9. Plan de Formación Profesional digital (FPDigital). 10. Plan Uni Digital de modernización del Sistema universitario español.
4. Formación en competencias digitales a lo largo de la vida laboral	11. Programas de Formación Profesional de capacitación digital modular y flexible orientado a la recualificación y refuerzo de competencias de las personas trabajadoras (reskilling y upskilling). 12. Integración en el Catálogo Nacional de Cualificaciones Profesionales la acreditación de competencias digitales a diferentes niveles.
5. Formación en competencias digitales de las personas al servicio de las Administraciones Públicas	13. Programa de capacitación digital de las Administraciones Públicas.
6. Desarrollo de competencias digitales para las PYMEs	14. Programas para la transformación digital de las PYMEs.
7. Fomento de especialistas TIC	15. Adaptación de la oferta formativa de formación profesional y universitaria existente. 16. Programa de atracción y retención de talento en el ámbito digital.

FUENTE: Gobierno de España (2020b), *Plan Nacional de Competencias digitales*, [210127_plan_nacional_de_competencias_digitales.pdf](https://www.mineco.gob.es/210127_plan_nacional_de_competencias_digitales.pdf) (mineco.gob.es)

La capacitación digital de las personas es fundamental para que el proceso de digitalización de las Administraciones públicas sea eficiente y eficaz, porque la mera existencia de procedimientos digitales por parte de la Administración no tiene ninguna razón de ser si los contribuyentes no pueden hacer uso de estos

por no disponer de las herramientas tecnológicas adecuadas o de los conocimientos necesarios. En España, como ya hemos señalado anteriormente el 64% de la población tiene competencias digitales, al menos de nivel básico. Lo que hay que concretar es aquella población donde la capacitación digital es menor, y la que se encuentra en riesgo de exclusión digital. Para abordar esta cuestión vamos a utilizar el informe elaborado en 2023 por el Observatorio Nacional de Tecnología y Sociedad, «Brecha digital de Género.2023», que son las mujeres las que hacen un menor uso de Internet, a pesar de que un 92,8% de las mujeres usan Internet, al menos, una vez a la semana (el porcentaje de hombres se sitúa en el 93%)¹⁷. Si bien, estos porcentajes se ven reducidos a la mitad, ya se trate de hombres o mujeres, cuando se introduce la edad, porque las personas mayores de 75 años que han usado Internet alguna vez se sitúan en un 39,7% de mujeres y un 44,6% de hombres¹⁸. En cualquier caso, la generalización del uso de Internet desde principios del siglo XXI se ha incrementado de manera constante, siendo minoritaria la población que no hace uso de Internet. La brecha de género es mínima, ya que el 4,45 de los hombres nunca ha usado Internet frente al 4,6% de las mujeres.

Imagen 1: Evolución del porcentaje de población que usa regularmente Internet según sexo (2003-2022)



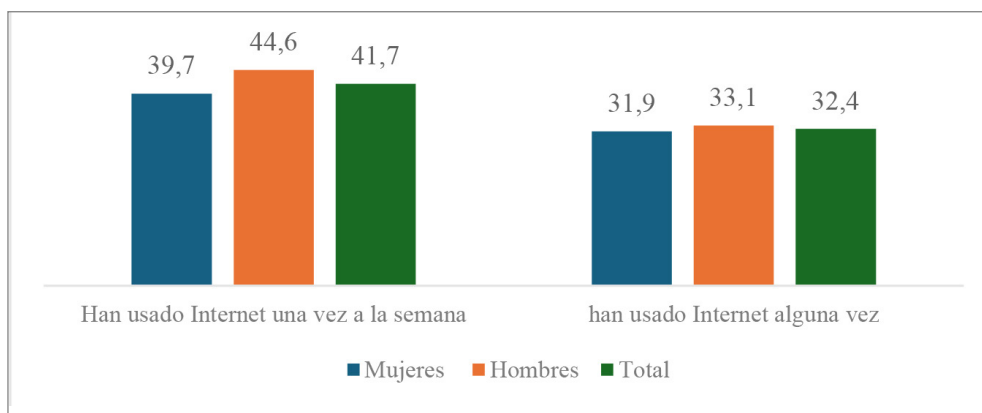
FUENTE: Observatorio Nacional de Tecnología y Sociedad (2023). Brecha digital de Género. 2023 [Brecha digital de género 2023 \(mineco.gob.es\)](https://mineco.gob.es/brecha-digital-de-genero-2023)

17. En comparación con la media europea, las españolas usan más Internet, con una diferencia de 4,7 puntos porcentuales. España tan solo es superada por los países nórdicos, Luxemburgo y Países Bajos en este indicador y, junto a Dinamarca, se sitúa como el estado miembro más cercano a la paridad de género en uso regular de Internet.

18. Así mismo, las mujeres tienen un nivel de competencias digitales algo menor al de los hombres, ya que 37,3% de las mujeres de España tiene habilidades digitales inferiores a las básicas, tres puntos más que los hombres, que se sitúan en un 34,3%. Además, la mayor brecha de género en estudios universitarios se produce en titulaciones de informática, donde solo el 13,5% de las graduadas son mujeres.

La brecha digital la encontramos cuando hacemos referencia a las personas mayores de 75 años, ya se trate de hombres o mujeres, ya que presentan mayores dificultades de digitalización, pues tan solo el 44,6% de los hombres y el 39,7% de las mujeres han usado Internet alguna vez. Porcentajes similares, encontramos si la referencia es el uso semanal de Internet, donde los hombres se sitúan en un 44,6% y las mujeres en un 31,9%. Estos datos contrastan con los datos referentes a menores con edades comprendidas entre 10 y 15 años, donde las niñas presentan un mayor uso de ordenador y teléfono móvil, pero no de Internet. Los niños usuarios de ordenador ascienden al 92,9%, algo por debajo de las niñas que son el 93,2%. Respecto al teléfono móvil, el 70,7% de las niñas disponen de él frente al 68,4% de los niños. Aunque, el uso de Internet es más frecuente en niños (95,4%) que en niñas (94,5%).

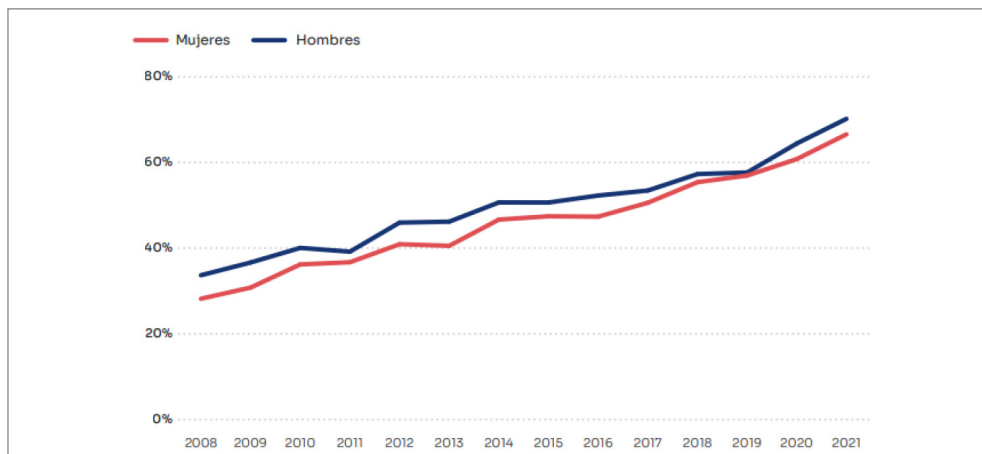
Gráfico 2: Porcentaje de mayores de 75 años que han usado Internet alguna vez (2022)



FUENTE: Observatorio Nacional de Tecnología y Sociedad (2023). Brecha digital de Género. 2023 [Brecha digital de género 2023 \(mineco.gob.es\)](https://mineco.gob.es/brecha-digital-de-genero-2023)

Una vez determinada la frecuencia de uso de Internet, vamos a centrarnos en el uso de la Red, concretamente la interacción con la Administración pública, y aquí podemos observar un importante crecimiento en el uso de la administración electrónica desde 2020. Existiendo también una pequeña diferencia entre hombres, de los cuales el 70,5% interactúa con la Administración a través de medios digitales, y las mujeres, que se sitúan en un 66,9%. Además, la diferencia existente se ha ido reduciendo a lo largo de los años, donde prácticamente se ha alcanzado la paridad.

Imagen 2: Evolución de las personas de 16 a 74 años que han interactuado con las autoridades públicas en los últimos doce meses según sexo (2008 - 2021)



FUENTE: Observatorio Nacional de Tecnología y Sociedad (2023). Brecha digital de Género. 2023 [Brecha digital de género 2023 \(mineco.gob.es\)](https://mineco.gob.es/)

El porcentaje de interacción con la Administración pública es muy elevado, sin embargo, eso no indica que los ciudadanos contribuyentes, en ocasiones, no encuentren problemas para interactuar, siendo estos normalmente problemas de carácter técnico (34,3%), la complejidad de la web (31,2) y problemas con la firma o autorización digital (19,2%). No existiendo en este caso datos en función de la edad del contribuyente.

Por tanto, a tenor de los datos disponibles en cuanto acceso a Internet e interacción con la Administración pública, el problema radica para aquellos contribuyentes mayores de 75 años, ya que no hacen uso de las TIC, con carácter general, y, por tanto, tampoco interactúan con la Administración pública por esta vía. Los motivos de ello pueden ser múltiples pero la falta de capacitación y el miedo tienen un papel relevante en esta situación.

4. CONCLUSIONES

El uso de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación por parte de las Administraciones públicas ya no es una utopía, es una realidad que busca una Administración más eficiente y eficaz. La inteligencia artificial es una nueva herramienta que puede ayudar a conseguirlo, ya que las características de esta permiten el desarrollo de programas informáticos específicos, que incluso pueden aprender de manera autónoma, lo que ayuda a ser más eficiente y eficaz. Por tanto, puede ser una herramienta muy potente que agilice los procesos administrativos entre la Administración y los ciudadanos.

La Agencia Tributaria española ha sido pionera en el uso de las nuevas tecnologías, ya que gran cantidad de procesos tributarios se pueden llevar a cabo de manera íntegra a través de su página web, lo que supone un ahorro de costes importante tanto para los contribuyentes como para la Administración. Además, la implantación de la inteligencia artificial ha permitido la creación, entre otras herramientas, chatbots que ayudan a los contribuyentes con las dudas tributarias en tiempo real, o software informáticos que agilizan los procesos de comprobación tributaria. Si bien, en este último caso la Administración tributaria debe ser consciente que la inteligencia artificial no puede establecer algoritmos que discriminen, positiva o negativamente a determinados contribuyentes, por lo que ciertos principios tributarios como los de prudencia, responsabilidad y transparencia deben ser respetados, garantizando los derechos básicos de los contribuyentes.

Así mismo, la digitalización de la Administración supone un aumento de la eficiencia y eficacia para el conjunto de la población, pero para que esto sea un hito real, es necesario que todos los ciudadanos contribuyentes tengan recursos y conocimientos suficientes para hacer uso de la administración digital. Y esta situación, actualmente, no tiene lugar, ya que en torno a un 40% de ciudadanos contribuyentes, sujetos pasivos mayores de 75 años, ya se trate de hombres o mujeres, no hacen uso de Internet, herramienta clave para acceder a los servicios digitales que presta la Administración Pública, incluida la Agencia Tributaria. Así, nos encontramos con una parte de la población que, como consecuencia de su edad, tiene una falta de capacitación tecnológica importante que le impide hacer uso de la Administración digital, y que, en algunos casos, si se trata de trámites que únicamente se pueden realizar de manera electrónica, están abocados a pedir ayuda a terceros, a los que en ocasiones han de retribuir por un servicio que presta de manera gratuita la Administración.

En definitiva, y, a pesar de los distintos planes de capacitación digital que ha puesto en marcha la Administración pública, existe, aunque sea reducido, un porcentaje de la población que están siendo excluidos del uso de determinados servicios públicos, lo que podemos denominar exclusión tecnológica. Por tanto, se debe seguir trabajando, de manera paralela, tanto en la digitalización de la Administración pública, en el seno de la Agencia Tributaria, haciendo uso de la inteligencia artificial cuando sea necesario, ya que esta puede ser una herramienta fundamental para la lucha contra el fraude fiscal, así como en la capacitación digital de la población, para evitar que la brecha digital sea causa de exclusión. Además, atendiendo al grupo de población que se encuentra actualmente excluido de los servicios digitales prestados por la Administración, se debería prestar servicios alternativos para los mismos, atendiendo a las características de los demandantes de dichos servicios.

Así podemos concluir que el uso de la inteligencia artificial en el seno de la Agencia Tributaria puede tener un alcance más positivo que negativo para el conjunto de los ciudadanos contribuyentes, pero en ningún caso, el uso de esta, junto con la digitalización de los servicios, puede suponer una pérdida de derechos de los contribuyentes, ya sea por los algoritmos utilizados o por la falta de capacitación digital de la población.

BIBLIOGRAFÍA

- Agencia tributaria (2024). Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027, [Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027](#)
- Comisión Europea (2022). *Índice de la Economía y la Sociedad Digitales 2022 España* [Spain in the Digital Economy and Society Index | Shaping Europe's digital future \(europa.eu\)](#)
- Comisión Europea (2023). Informe de la Década Digital 2023, [Informe de 2023 sobre el estado de la Década Digital | Configurar el futuro digital de Europa](#)
- Comisión Europea (2024). DESI 2022 - Compara la evolución de los componentes DESI, [Digital Economy and Society Index \(until 2022\) - Digital Decade DESI visualisation tool \(europa.eu\)](#)
- DURÁN CABRÉ, J. M., y ESTELLER MORÉ, A. (2020). Los retos de la Administración tributaria en la era de la digitalización. *ICE, Revista De Economía*, (917). <https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7130>
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (2020). «El uso del big data y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes», en SERRANO ANTÓN, F. (Dirct.): *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Edit. Aranzadi, Navarra, págs. 297-316.
- Gobierno de España (2020a), *Agenda Digital 2026*, [EspanaDigital 2026.pdf \(mineco.gob.es\)](#)
- Gobierno de España (2020b), *Plan Nacional de Competencias digitales*, [210127_plan nacional de competencias digitales.pdf \(mineco.gob.es\)](#)
- IRIARTE YANICELLI, A.A. (2020). «Derechos y garantías de los contribuyentes en la cuarta revolución industrial: «Aproximación desde las transformaciones de la relación jurídica tributaria en la era de la inteligencia artificial», en SERRANO ANTÓN, F. (Dirct.): *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Edit. Aranzadi, Navarra, págs.. 221-296.
- Observatorio Nacional de Tecnología y Sociedad (2023). Brecha digital de Género. 2023 [Brecha digital de género 2023 \(mineco.gob.es\)](#)
- OECD (2022), *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/1e797131-en>.
- OCDE (2024). «Memorando explicativo sobre la definición actualizada de la OCDE de un sistema de IA», *OECD Artificial Intelligence Papers*, n.º 8, OECD Publishing, París, <https://doi.org/10.1787/623da898-en>.
- Parlamento Europeo (7 de mayo de 2024). ¿Qué es la inteligencia artificial y como se usa? [¿Qué es la inteligencia artificial y cómo se usa? | Temas | Parlamento Europeo \(europa.eu\)](#)
- PONTE, E. B., ZAMORA, M. P. M., & RODRÍGUEZ, T. E. (2000). La Mejora del Sistema de Información Contable Mediante la Integración de las Tecnologías

- Emergentes: The Improvement of Accounting Information Systems through the Integration of Emerging Technologies. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 3(6), Art. 6. [La Mejora del Sistema de Información Contable Mediante la Integración de las Tecnologías Emergentes: The Improvement of Accounting Information Systems through the Integration of Emerging Technologies | Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review \(um.es\)](#)
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2022). Inteligencia artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección tributaria, *Crónica Tributaria*, nº182/2002, págs. 51-89. [Inteligencia artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección tributaria \(ief.es\)](#)
- Ministerio para la Transformación Digital y de la Función pública (2021). Plan de digitalización de las Administraciones Públicas 2021-2025, [210127 plan digitalizacion administraciones publicas.pdf \(mineco.gob.es\)](#)
- Naciones Unidas (2017). La Inteligencia Artificial como herramienta para acelerar el progreso de los ODS [La Inteligencia Artificial como herramienta para acelerar el progreso de los ODS - Desarrollo Sostenible \(un.org\)](#)
- SELMA PENALVA, V. (2002). La aplicación de herramientas de inteligencia Artificial en las actuaciones de la Administración tributaria. ¿Cómo afecta a los derechos y garantías de los obligados tributarios?, Documentos de Trabajo del instituto de Estudios Fiscales, nº9/2022, [Documento de trabajo 9/2022 \(ief.es\)](#)
- Real academia de la Lengua española (8 de mayo de 2024). Inteligencia. [inteligencia | Definición | Diccionario de la lengua española | RAE - ASALE](#)
- TURING, A.m. (1950). Computing Machinery and Intelligence. *Mind* 49: 433-460. Microsoft Word - TuringTest.doc (umbc.edu)
- UNESCO (7 de mayo de 2024). Inteligencia artificial [Inteligencia Artificial | UNESCO](#)

UNA APROXIMACIÓN AL PAPEL DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Antonio José Ramos Herrera

Doctor en Derecho. Universidad de Granada

1. LA UTILIZACIÓN DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN EL ANÁLISIS DE DATOS CON EL OBJETIVO DE CONTROLAR EL FRAUDE

El proceso de digitalización de los procedimientos de la Administración tributaria tiene como principal objetivo, tal y como afirman García Martínez, Marcos Cardona y Selma Penalva (2022), alcanzar una mayor eficacia en la información y en la asistencia que se prestan a las personas contribuyentes con la finalidad de conseguir una mayor eficacia de la aplicación del sistema tributario al facilitar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de la automatización de determinados procedimientos, los cuales se ven simplificados en cuanto a su ejecución.

A este respecto, cabe poner de manifiesto que las directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero que con carácter anual son aprobadas por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) han hecho hincapié durante los últimos ejercicios en la necesidad de utilizar la tecnología que se basa en el aprendizaje automático de los datos (*machine learning*) con el objetivo de establecer patrones o perfiles de riesgo fiscal, los cuales posibilitan que a través de la utilización de los algoritmos que se originen mediante el análisis de datos, se incremente la eficacia de la Administración tributaria en la aplicación de los tributos, seleccionando para ello a una serie de contribuyentes los cuales van a

ser objeto de procedimientos de comprobación e inspección tributaria, en determinados ámbitos, tales como por ejemplo, el ámbito de las tramas del IVA, los cambios ficticios de residencia o domicilio fiscal, o las operaciones efectuadas mediante monedas virtuales, con la finalidad de efectuar una mejor detección de determinados supuestos fraudulentos desde un punto de vista fiscal. Además de ello, también cabe destacar que la aplicación de la tecnología de *big data* e inteligencia artificial posibilita que se efectúe un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de la utilización de asistentes que se dirijan a las personas contribuyentes o de la automatización de determinados procedimientos aplicados a determinados impuestos, lo cual va a propiciar que se puedan efectuar determinadas actuaciones administrativas de forma automática.

En este contexto, cabe recordar que la posibilidad de aplicar la inteligencia artificial a los procedimientos tributarios, encuentra su amparo en el artículo 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al disponer que la Administración tributaria promoverá la utilización de aquellas técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos que sean necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución Española y las leyes establezcan. Dicha posibilidad tiene como doble finalidad, configurar los perfiles de riesgos y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, tal y como ponen de manifiesto Álamo Cerrillo (2021, p. 605) y Bueno Maluenda (2022, p. 124), para lo cual se va a incentivar y facilitar que exista una fluida colaboración entre la Administración tributaria y aquellas personas que tienen obligaciones tributarias, las cuales van a recibir ayuda y asistencia con respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tal y como señala Selma Penalva (2022), agilizándose de este modo los trámites a efectuar en el marco de los procedimientos tributarios, con la finalidad de dotar de eficacia y eficiencia a su funcionamiento para poder cumplir con el derecho fundamental de una buena administración, establecido en el artículo 103 de la Constitución Española y en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

En todo caso, como nos recuerda Gil Cruz (2021), la determinación de la carga tributaria que corresponde a una persona contribuyente requiere que se realice una valoración global de su situación jurídico-tributaria puesto que si únicamente se atiende a las variables objetivas que son cuantificables tecnológicamente se corre el riesgo de establecer una cuota tributaria sesgada, y por tanto no se garantizará el cumplimiento de la neutralidad fiscal ni de la seguridad jurídica, puesto que la inteligencia artificial debe utilizarse como una función auxiliar y secundaria cuyo enfoque se encuentre orientado en apoyar la determinación de la neutralidad que se requiere, razón por la cual cuando las estrategias de programación afectan a actos de mero trámite o a actos resolutorios, las mismas no deben tener ninguna aplicación en las potestades discrecionales de los órganos administrativos, puesto que tal y como pone de manifiesto Ponce Solé (2019), la inteligencia artificial debe convertirse en un apoyo a la hora de desarrollar los procedimientos pero no debe sustituir la decisión humana o el acuerdo al que pueden llegar las partes.

De este modo, la respuesta que la Administración tributaria efectúe de forma automática no es deseable si no respeta el principio de igualdad tributaria en aplicación de la ley, debido fundamentalmente a que en este caso no se estaría dando un tratamiento equitativo a las personas contribuyentes como consecuencia de la no consideración de las diferentes circunstancias que se originan en cada situación tributaria, las cuales, sin lugar a dudas, se deben tener en cuenta a la hora de concretar el verdadero espíritu de la ley. Es por ello, por lo que la utilización de la inteligencia artificial a través de algoritmos fiables y predecibles debe efectuarse simplemente como ayuda de la Administración tributaria, con la finalidad de anticiparse a los potenciales problemas que se puedan originar a la hora de determinar la tributación como consecuencia de la evolución normativa, la cual puede incrementar la dificultad y la complejidad de su aplicación en determinados actos o negocios que sean efectuados por las personas contribuyentes debido a que en determinadas circunstancias no se pueden aplicar determinados criterios administrativos previos debido a la variación de las circunstancias sobrevenidas o a la inexistencia de una identidad entre las personas contribuyentes que ante la misma situación fáctica y legal permita aplicar el mismo resultado, puesto que tal y como afirma Martín Delgado (2019) «no toda resolución administrativa puede ser adoptada por medios electrónicos» debido a la existencia de criterios que tienen su base en la potestad discrecional de los órganos públicos, y que por tanto pueden ser o no «parametrizables».

A este respecto, cabe poner de manifiesto que si bien la utilización de la inteligencia artificial mejora los procedimientos tributarios, no obstante, se hace necesaria la intervención de los órganos administrativos a la hora de adoptar decisiones más abstractas y complejas en aquellos supuestos en los que el legislador ha contemplado hacer uso de la potestad discrecional, porque cuanto mayor poder discrecional exista, menor uso de la aplicación de la inteligencia artificial se produce, al requerirse, tal y como pone de manifiesto Cerrillo i Martínez (2019), «procesos cognitivos y volitivos que desarrolla el empleado público en el ejercicio de estas potestades», debido a que dichas decisiones deben ser motivadas y razonadas de manera adecuada, en base a la aplicación del proceso establecido en la normativa vigente, no produciéndose ni un traspaso de la esfera de la arbitrariedad, ni una actuación contraria al principio de seguridad jurídica, puesto que como afirma Gil Cruz (2021) las personas contribuyentes tienen derecho, en base al principio de transparencia, a conocer cuáles son los datos que la Administración tributaria recaba o le son suministrados de manera directa, además de saber cómo y por qué se forman los algoritmos por medio de los cuales se va a obtener o decidir el resultado del procedimiento administrativo. De este modo, junto con el principio de transparencia debe coexistir el principio de comprensión del procedimiento que ha resultado de aplicación para la elaboración del algoritmo, razón por la cual, cuanto mayor sea la claridad con respecto a la formulación de algoritmos y del procesamiento de datos, mejor será su comprensión por parte de las personas que tienen obligaciones tributarias porque sin lugar a dudas se va a garantizar la existencia de seguridad jurídica, puesto que en caso contrario, tal y como sucede cuando la elaboración de los

algoritmos es inaccesible, se originarían problemas con respecto a la interpretación normativa, los cuales tendrían como consecuencia la existencia de nuevos conflictos entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria.

En este sentido, no debemos obviar, tal y como indica Gil Cruz (2021), que tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia continúan su evolución como consecuencia que con el transcurso del tiempo se van corrigiendo aquellas decisiones que en un determinado momento fueron consideradas justas y equitativas pero que con el paso del tiempo dejaron de serlo, razón por la cual si la inteligencia artificial se suscita de modo exclusivo a través de argumentos y contrargumentos que tienen su base en la experiencia de los actos y de las resoluciones que fueron recopilados previamente por parte de los órganos públicos, el Derecho tributario no progresaría ni se enriquecería a través de la apreciación de nuevas perspectivas más garantistas y por ende más justas, ya que como nos recuerda Ponce Solé (2024), la existencia de inteligencia artificial que esté disponible técnicamente para su aplicación en cualquier ámbito de actuación administrativa no significa que de manera necesaria deba ser aplicada para la obtención de decisiones completamente automatizadas, puesto que en el supuesto de las potestades discrecionales, se debe tener en cuenta que el derecho y el principio a una buena administración impide que exista una ausencia de empatía y de capacidad para formular inferencias abductivas, motivo por el cual, las decisiones administrativas totalmente automatizadas no serán posibles cuando el principio contradictorio del procedimiento administrativo requiera un trámite de audiencia.

Por todo ello, no debemos obviar que el uso de la inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria puede mejorar, sin lugar a dudas, la lucha contra el fraude fiscal, puesto, que tal y como destaca Martín López (2022), se aplican técnicas avanzadas para la elaboración de modelos predictivos utilizando para ello el gran volumen de datos disponibles al efecto, tratándose de herramientas tecnológicas que sin embargo pueden afectar a determinados principios, derechos y garantías, motivo por el cual el uso de la inteligencia artificial es necesario que tenga, tal y como recuerda García Martínez (2022a), un cierto grado de publicidad y de transparencia, para que sea conocido por la ciudadanía y de esta forma se establezca una cierta ponderación entre las potestades administrativas de obtención de información de forma automatizada y los derechos fundamentales de la persona contribuyente, razón por la cual, se hace necesario «incorporar nuevos derechos y garantías que permitan conciliar dicha transformación tecnológica de la Administración con el adecuado respeto a la posición de los administrados», tal y como afirma Ribes Ribes (2021), ya que la regulación vigente no ofrece una respuesta que sea acorde con los desafíos que origina la inteligencia artificial en el ámbito tributario, requiriéndose por este motivo la clarificación de las dudas que existen respecto a las consecuencias derivadas del mal funcionamiento de las herramientas digitales en su aplicación a los procedimientos tributarios, al ser necesario concretar quiénes tienen la consideración de responsables, determinándose asimismo los diversos efectos jurídicos que conlleva una actuación administrativa errónea o dañina, respecto al incumplimiento de los derechos de las personas contribuyentes.

2. LA ASISTENCIA A LAS PERSONAS CONTRIBUYENTES A TRAVÉS DE LA SEDE ELECTRÓNICA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La modernización de la Administración tributaria se ha originado a través de la introducción de avances tecnológicos y de nuevas técnicas que tienen como principal objetivo, tal y como destaca Selma Penalva (2022), alcanzar tanto una mejora como una ayuda en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se presenten de manera voluntaria, en el contexto del denominado marco del desarrollo y de la evolución del modelo de asistencia a la persona contribuyente, razón por la cual, la Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023, se refiere de manera expresa tanto a la aplicación destinada a la obtención de cita previa en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como a la aplicación móvil de la citada Agencia en la que se han integrado diversas funcionalidades a través de las cuales existe la posibilidad de efectuar consultas y pagos relacionados con las deudas tributarias, o de solicitar sus aplazamientos, sin olvidar que se debe potenciar y mejorar la atención presencial cuyos principales destinatarios sean personas mayores o aquellas personas que se vean afectadas por la denominada brecha digital, puesto que con ello la Agencia Estatal de Administración Tributaria garantiza que cada persona contribuyente pueda ser atendida a través del canal que considere más adecuado.

No obstante, la utilización de mecanismos de carácter digital cuyo destino sea la de ofrecer una atención no presencial, son potenciados por parte de la Administración tributaria con el objetivo que se realice una asignación adecuada tanto de los recursos materiales como de los recursos humanos que se encuentran disponibles, motivo por el cual el empleo de herramientas asistenciales que tengan su base en la inteligencia artificial, tal y como ocurre por ejemplo con el Asistente Virtual de Renta que se encuentra disponible en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para su aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y con respecto al cual, la mencionada Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023, dispone que se seguirá avanzando con respecto a su diseño con el doble objetivo de dar respuesta, a través del uso de sistemas automatizados, a las consultas que se efectúen por las personas contribuyentes del citado Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de obtener información sobre qué tipo de cuestiones se plantean de una forma más común por parte de las personas contribuyentes del referido Impuesto, para que de este modo exista una retroalimentación de la base de conocimiento del Asistente Virtual de Renta con la finalidad de agilizar la obtención de la información de una manera más rápida y sencilla, facilitando con ello que los trámites sean realizados de un modo más ágil y eficaz.

Por su parte, con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, cabe destacar la existencia de una serie de herramientas de asistencia virtual por medio de las cuales se facilita tanto la información como la ayuda en la gestión del citado Impuesto, tal y como ocurre con su asistente virtual, por medio del cual se facilita información acerca de la sujeción, exenciones, cálculo del Impuesto repercutido, deducciones, devoluciones, modificación de la base imponible, rectificación de deducciones, facturación, registro, comercio exterior y operaciones inmobiliarias. Asimismo, cabe destacar la existencia del denominado calificador inmobiliario, a través del cual se manifiesta si la venta, arrendamiento u otras operaciones inmobiliarias están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, o el denominado localizador, por medio del cual se permite conocer la localización y la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio, además de indicar quién es la persona que debe declarar el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado en la operación o cómo se debe declarar la misma en el supuesto que no se encuentre sujeta en el territorio de aplicación del impuesto español y si debido a ello en la factura se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Además de ello, otras herramientas de asistencia virtual disponibles para el Impuesto sobre el Valor Añadido son la denominada PRE 303, a través de la cual se permite que las personas contribuyentes puedan cumplimentar la autoliquidación del modelo 303 y obtener la consignación de sus datos censales, pudiendo asimismo importar los datos económicos de los libros del Impuesto sobre el Valor Añadido, los cuales están incorporados en los supuestos de las personas contribuyentes que se encuentren en el Suministro Inmediato de Información. Por su parte, la ayuda para el modelo 390 básico destinado a autónomos y para el modelo 303 destinado a arrendadores, ofrece la posibilidad que por medio de un cuestionario se cumplimenten tanto los importes como la información que se requiere en las correspondientes casillas de los mencionados modelos 390 y 303, siempre que exista la obligación de tributar de manera exclusiva en la Administración del Estado respecto al régimen general con carácter trimestral y con determinados requisitos. Por otra parte, la calculadora de modificación de bases imponibles del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece los plazos que se encuentran disponibles para que el proveedor pueda emitir una factura rectificativa y para que el cliente pueda minorar deducciones, en aquellos supuestos en los que se origine un incremento o una disminución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de un impago, de una resolución de una operación, de un aumento de precio o de errores.

Otras dos herramientas de asistencia virtual que se encuentran disponibles para el Impuesto sobre el Valor Añadido, son las denominadas calculadoras de prorratas y de sectores diferenciados. En concreto, la citada calculadora de prorratas permite calcular tanto las prorratas generales como las especiales, efectuando además las regularizaciones anuales del porcentaje definitivo de prorrata, de bienes de inversión al final del ejercicio o de transmisión de bienes de inversión. Por su parte, la referida calculadora de sectores diferenciados permite

determinar si las distintas actividades que realiza la persona contribuyente constituyen sectores diferenciados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas, cabe destacar que existen herramientas de asistencia virtual aplicables a los censos, ubicadas en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, por medio de las cuales se pueden obtener respuesta a las cuestiones que con mayor asiduidad se plantean en relación con el censo de las personas obligadas tributarias tanto si las mismas tienen un carácter personal como si afectan al ejercicio de actividades económicas o para obtener información con respecto al epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas que sea de aplicación a las distintas actividades empresariales o profesionales, así como a las distintas obligaciones tributarias y censales. Por su parte, en relación con el Suministro Inmediato de Información, las herramientas de asistencia virtual que le son de aplicación tienen como finalidad la resolución de las dudas que se planteen de manera interactiva y en lenguaje natural, para lo cual existen tanto plantillas de registro como calculadora de plazos y periodos de registro. Además de ello, las herramientas de asistencia virtual que son aplicables a la recaudación tienen como finalidad posibilitar que, por medio de diversas calculadoras interactivas, las personas contribuyentes tengan la posibilidad de calcular los plazos de pago de los diversos tipos de deudas ya sea en periodo voluntario o ejecutivo, así como los intereses de demora correspondientes.

En todo caso, la existencia de estas herramientas en la Administración tributaria tiene como finalidad principal facilitar el cumplimiento de manera voluntaria de las obligaciones tributarias, para lo cual se debe hacer uso de diversas iniciativas destinadas a que las personas contribuyentes declaren de forma correcta sus bases imponibles por medio de la confección automática de modelos tributarios, la introducción automática de datos fiscales o la puesta a disposición de los mismos en declaraciones *online*, así como la generación de avisos y advertencias respecto a la elaboración y a la presentación telemática de los modelos tributarios. En concreto, en el supuesto de aquellas personas contribuyentes que se encuentran incluidas de forma obligatoria en el sistema de Suministro Inmediato de Información en relación con la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, las mismas tienen acceso a declaraciones cumplimentadas automáticamente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en base a los datos fiscales que han proporcionado con anterioridad, los cuales han sido contrastados y verificados por parte de la Administración en virtud de la información procedente de terceros que pertenezcan al colectivo de este sistema o de la base de datos de la propia Administración, de modo que se pone en valor el concepto de regulación responsiva, tal y como indica Soto Bernabeu (2021), debido a que la finalidad de la Administración tributaria no debe ser únicamente la regularización de aquellos incumplimientos que se produzcan, sino también la obtención de un nivel óptimo de cumplimiento por parte de las personas contribuyentes, puesto que en base a las distintas herramientas de asistencia virtual existentes además de asistir a las personas contribuyentes, se presta ayuda al personal que presta sus servicios en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con la finalidad de mejorar la calidad de los servicios de información y alcanzar la unidad de criterio.

3. LA DIGITALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS

La Administración tributaria, tal y como nos recuerdan Durán Cabré y Esteller Moré (2015, p. 13), se enfrenta a difíciles retos derivados de la globalización, la cual pone de manifiesto la existencia de una asimetría desde un punto de vista territorial entre las distintas Administraciones, que se origina como consecuencia de la existencia de competencias limitadas territorialmente, y de agentes económicos que operan de manera global. En este contexto, el auge tecnológico, si bien dificulta el trabajo de la Administración tributaria, como consecuencia del incremento y de la extensión de la economía digital, sin embargo, da origen a nuevas oportunidades que tienen como objetivo favorecer la ejecución de sus actividades por medio del fomento de la cooperación entre las distintas Administraciones.

A raíz de ello, el ordenamiento jurídico-tributario ha evolucionado con el objetivo de dar cobertura a las nuevas necesidades que tiene la Administración tributaria, aumentando de manera particular tanto las obligaciones de información tributaria como los mecanismos de intercambio de información internacional en materia tributaria, tal y como se manifiesta en el apartado 6 del artículo 3 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, el cual añade los apartados 6 y 7 a la disposición adicional decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, con la finalidad de establecer dos nuevas obligaciones de información en relación con las monedas virtuales.

En este sentido, la digitalización de la Administración tributaria, y en concreto de los procedimientos que son de aplicación para la presentación de declaraciones tributarias a través de la utilización de las nuevas tecnologías, ha originado, tal y como pone de manifiesto García Martínez (2022b), un menor coste en el cumplimiento para la gran mayoría de personas con obligaciones tributarias, puesto que como destaca Calderón Carrero (2020), la utilización de las nuevas tecnologías, y en concreto de la inteligencia artificial, ha posibilitado que la Administración tributaria articule servicios asistenciales más adecuados a las necesidades y a las circunstancias de las personas con obligaciones tributarias, mejorando de este modo la seguridad jurídica a través de guías que abordan los aspectos más complejos de la normativa tributaria. En base a ello, cabe destacar que se ha producido un avance importante con respecto a alcanzar una mayor eficacia y eficiencia de la Administración tributaria en relación con la obligación que tienen las personas contribuyentes de presentar sus declaraciones en forma-

to digital y con la obligación requerida a terceras personas para suministrar a la Administración aquella información que tenga trascendencia tributaria, puesto que ello le ha permitido almacenar en sus bases de datos una importante cantidad de datos tanto de las personas contribuyentes como de las actividades que realizan y que tienen relevancia fiscal, lo cual ha permitido que se procesen telemáticamente dichos datos con la finalidad de detectar aquellos errores que se originen en las autoliquidaciones que hayan sido presentadas por parte de las personas contribuyentes, y en concreto para elaborar borradores de declaraciones tributarias que se pueden notificar a dichas personas para su confirmación y presentación como declaración, o para su corrección o modificación, si advierten que las mismas contienen algún error u omisión.

De este modo, el uso de sistemas electrónicos y automatizados destinados a la cumplimentación y a la presentación de impuestos por parte de las personas contribuyentes origina destacables ganancias recaudatorias y de eficiencia para la Administración tributaria, tal y como destacan Martínez Vázquez y Sanz Arcega (2020), al ser una de las innovaciones más importantes la puesta a disposición de las personas contribuyentes de borradores elaborados a partir de los datos fiscales disponibles por la propia Administración tributaria. En este sentido, podemos destacar que la Agencia Estatal de Administración Tributaria se sitúa en la vanguardia de la automatización del pago de impuestos, a través de la elaboración del borrador para la presentación de la declaración correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cual se pone a disposición de las personas contribuyentes con la finalidad de proporcionar declaraciones de impuestos que sean precisas para reducir de una forma efectiva los costes de cumplimiento por parte de las personas contribuyentes, sirviendo como herramienta de disuasión que favorezca una mayor moral fiscal al aumentar los niveles de cumplimiento y de mejora respecto a los procedimientos de inspección y control. Por todo ello, no debemos obviar que el borrador de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ofrece la posibilidad que se incremente la eficiencia del sistema tributario con unos costes de cumplimiento menores, puesto que el impacto de dicho borrador con respecto a la moral fiscal de las personas contribuyentes va a depender de la relación que se perciba entre efectuar cambios en el citado borrador y la probabilidad de ser inspeccionadas por ello.

Es por ello, por lo que cabe afirmar, tal y como pone de manifiesto García Martínez (2022b), que el servicio de información y de asistencia que va a ofrecer la Administración tributaria va a ser mejor conforme se incremente el volumen de datos relativos a las personas contribuyentes que disponga de una manera digitalizada relacionados, entre otros, con gastos, ingresos, actividades o titularidades patrimoniales, puesto que dicha situación le va a permitir aportar a las personas contribuyentes borradores relacionados con declaraciones o con datos fiscales de relevancia que permitan confeccionar sus declaraciones de impuestos, reduciendo la evasión impositiva y la diferencia existente entre lo que la persona contribuyente debe pagar en concepto de impuestos en virtud de lo establecido en la normativa tributaria y lo que efectivamente se paga a la Administración tributaria, tal y como destaca Hatfield (2015, p. 336). En base a todo ello,

la información que sobre las personas contribuyentes se encuentra en poder de la Administración tributaria se trata de un elemento determinante para que la misma contribuya a que se cumplimente de forma adecuada las distintas obligaciones tributarias por medio de sus funciones de información y asistencia a las personas con obligaciones tributarias, al fomentar con ello que las declaraciones de las citadas obligaciones se presenten de una manera voluntaria y correcta por parte de las mencionadas personas, puesto que no debemos olvidar que «la eficiencia de nuestro actual sistema tributario depende en gran medida de la información que facilitan los obligados tributarios en cumplimiento de las obligaciones que se les exigen por la normativa de los distintos tributos, tanto la recogida en la autoliquidación que deben presentar, como la información complementaria de trascendencia tributaria que resulte necesaria», tal y como destaca De La Peña Amorós (2020, p. 24).

En este contexto, la aplicación de técnicas de *big data* y de inteligencia artificial por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha permitido que se mejore tanto la asistencia a las personas contribuyentes como el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, por lo que el control tributario respecto a la lucha contra el fraude fiscal ha resultado más eficaz y eficiente, al disponer la citada Agencia de una mayor magnitud de información referente a las personas contribuyentes, para lo cual se establecen sistemas de almacenamiento, procesamiento y análisis, puesto que además de las tradicionales fuentes de información que son usadas por parte de la Administración tributaria, mediante las obligaciones de información a cargo de terceros, juega un papel relevante la adquisición de información de un modo automatizada a través de las páginas de internet y de las redes sociales puesto que las mismas posibilitan que se obtenga una información de la vida de las personas contribuyentes de un modo más detallado, tal y como pone de manifiesto García-Herrera Blanco (2020).

Por otra parte, con respecto al valor de referencia, cabe destacar que se trata de un proyecto estratégico que desde hace años desarrolla la Dirección General del Catastro, tal y como nos recuerda De Aragón Amunarriz (2021), en cuyos orígenes surgió como una tarea interna con el objetivo de garantizar el conocimiento permanente del mercado inmobiliario urbano, debido a que uno de los retos más importantes a los que debe hacer frente la fiscalidad inmobiliaria se encuentra en la adecuada valoración de los bienes inmuebles, tal y como afirma Varona Alabern (2021), puesto que el considerado valor real, que conforma la base imponible de algunos impuestos, se trata de una cuantía que en la práctica es difícil de concretar motivo por el cual se generan múltiples litigios, en particular en relación a la motivación del valor comprobado por la Administración tributaria.

En concreto, el valor de referencia es reconocido como concepto jurídico a efectos meramente informativos y de transparencia, por parte de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, no siendo hasta la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de

elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, cuando se produjo la incorporación del valor de referencia como un valor que se determina de forma objetiva para el caso particular de los inmuebles residenciales y de los inmuebles rústicos sin construcción a partir de la información que se encuentra en manos del Catastro, motivo por el cual se considera como el precio que con mayor probabilidad se ha establecido para la venta de los inmuebles entre partes independientes y libres de cargas, fijándose como base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, motivo por el cual se impone al respecto determinadas exigencias de seguridad técnico-jurídica en cuanto a la determinación del valor de referencia de los inmuebles, y se establece un procedimiento administrativo de carácter garantista, sin que dicho valor afecte en modo alguno a los valores catastrales que se encuentran vigentes, razón por la cual no produce efecto alguno en aquellos tributos que usan el valor catastral como base imponible. En este sentido, cabe poner de manifiesto que en el supuesto del Impuesto sobre el Patrimonio, el valor de referencia va a afectar a los inmuebles que han sido adquiridos a partir del año 2022 pero no al patrimonio preexistente, por lo que no supone modificación alguna ni del Impuesto sobre Bienes Inmuebles ni del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, tal y como destaca García Ramírez (2023).

En este sentido, cabe poner de manifiesto que es la Dirección General del Catastro quien se encarga de determinar el valor de referencia, como parte de la descripción catastral, el cual se obtiene a través del análisis que con carácter anual se efectúa de los precios de las compraventas de inmuebles que se realizan y formalizan ante fedatario público, en virtud de los datos obrantes en el Catastro de cada uno de los inmuebles, y que en ningún supuesto va a superar el valor de mercado al aplicarse un coeficiente de minoración del 0,9%. A este respecto, cabe destacar que las conclusiones que se obtengan del análisis anual que se efectúe, deben ser plasmadas como mapas de valores, para lo cual se hace uso de la técnica de zonificación territorial en determinados ámbitos, en los cuales se definen los módulos de valor medio correspondientes por motivos de justicia tributaria, teniendo en consideración los precios medios de compraventas, para aquellos inmuebles más representativos, mapas de valores que en todo caso, con el objetivo de garantizar la seguridad jurídica y la transparencia administrativa, son publicados en la Sede Electrónica del Catastro.

En concreto, el valor de referencia de los bienes inmuebles urbanos se calcula teniendo en cuenta el módulo de valor medio que es de aplicación en el ámbito en el que se encuentra ubicado el inmueble, así como las diferencias que existen con respecto a sus calidades constructivas, su antigüedad y su estado de conservación y las que posee el inmueble que se ha tomado como significativo en su ámbito, para lo cual se utiliza la correspondiente normativa técnica de valoración catastral, que ofrece la posibilidad que se pondere en el cálculo tanto las circunstancias indicadas como aquellas otras que se encuentran intrínsecas en

el inmueble y que son relevantes para poder efectuar su valoración. Por su parte, en el supuesto de los bienes inmuebles rústicos que no tienen construcción, el cálculo del valor de referencia se efectúa teniendo en cuenta el módulo de valor medio aplicable en cada ámbito, sus características, y aquellos factores correctores que son de aplicación por motivos agronómicos, socioeconómicos y de localización que sean determinados en el correspondiente informe anual del mercado inmobiliario.

En base a todo ello, podemos afirmar que se utiliza un procedimiento administrativo garantista por medio del cual se obtienen los valores de referencia que puedan surtir efectos fiscales, de modo que la forma de alcanzar su individualización para cada inmueble, es por medio de coeficientes y de reglas de cálculo, que son detallados en las respectivas resoluciones anuales de la Dirección General del Catastro, publicadas en la Sede Electrónica del Catastro, completándose además dicho procedimiento a través de la publicación de los valores de referencia en la citada Sede Electrónica del Catastro, con la finalidad de posibilitar su conocimiento general, al no tratarse de datos de carácter personal. De este modo, el valor de referencia ha consagrado el reconocimiento del Catastro como el registro administrativo encargado de describir todos los inmuebles en concordancia con la realidad inmobiliaria física, jurídica y económica, dado que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, pone de manifiesto que los dos grandes principios que deben inspirar al Catastro, son el de generalidad y el de justicia tributaria.

En este sentido, no debemos obviar, tal y como pone de manifiesto Salcedo Benavente (2023), la Sentencia del Tribunal Supremo 184/2023, de 23 de enero de 2023, la cual contiene, con respecto al cálculo del valor de referencia, unos efectos muy relevantes que son de aplicación a las comprobaciones de valores que efectúa la Administración respecto a los hechos imposables producidos tras la introducción del valor de referencia, al exigir a la Administración que debe motivar el comienzo del procedimiento de comprobación de valores que se efectúe con la finalidad de evitar que su falta de motivación origine una real indefensión a la persona contribuyente, siempre y cuando la misma no derive de un simple defecto de forma sin mayores consecuencias. De este modo, la falta de motivación se va a poder alegar por parte de las personas contribuyentes en aquellos recursos que interpongan contra la valoración efectuada, en aquellos supuestos en los que la motivación no conste en la comunicación que origine el comienzo del procedimiento, o en la propuesta de liquidación, si la misma supone la primera noticia de la comprobación. En base a ello, la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo abre un interesante debate acerca de la presunción de veracidad de las autoliquidaciones tributarias, como pilar y fundamento de nuestro sistema fiscal, tal y como establece el apartado 4 del artículo 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. LA UTILIZACIÓN DE LA INFORMÁTICA DECISIONAL EN LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS AUTOMATIZADAS

El reconocimiento legal de la informática decisional a través de la cual se sustituye la inteligencia humana por la artificial fue pionero en la normativa tributaria de España, tal y como ponen de manifiesto Delgado García y Oliver Cuello (2007), puesto que ya la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su Exposición de Motivos, otorga relevancia a la utilización y a la aplicación de técnicas y de medios electrónicos, informáticos y telemáticos por parte de la Administración tributaria con la finalidad de desarrollar su actividad y las relaciones con las personas contribuyentes, regulando de forma específica en su artículo 96 la utilización de tecnologías informáticas y telemáticas, con lo cual se convierte en el primer texto normativo que otorga cobertura jurídica a la producción de actos administrativos sin intervención de empleado público, al posibilitar que la Administración tributaria haga uso de las nuevas tecnologías para ejecutar su actividad y ejercer sus competencias, disponiendo el apartado 3 del citado artículo 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que los «procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, 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», efectuando de este modo un reconocimiento expreso de la informática decisional, tal y como destaca Marcos Cardona (2022), puesto que el derecho que tiene la ciudadanía para relacionarse de manera electrónica con la Administración puede considerarse como el punto de partida que posibilita que se disponga de forma creciente de los datos de la ciudadanía de una forma estructurada, tal y como reconoce Gómez López (2022).

Esta previsión legal encuentra su desarrollo en los artículos 82 a 86 del 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, los cuales regulan el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos tanto en las actuaciones como en los procedimientos tributarios, disponiendo su artículo 85 que en los supuestos en los que se produzcan actuaciones automatizadas, «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, habrán de ser previamente aprobadas mediante resolución del órgano que debe ser considerado responsable a efectos de la impugnación de los correspondientes actos administrativos. Cuando se trate de distintos órganos de la Administración tributaria no relacionados jerárquicamente, la aprobación corresponderá al órgano superior jerárquico común de la Admi-

nistración tributaria de que se trate, sin perjuicio de las facultades de delegación establecidas en el ordenamiento jurídico».

Asimismo, la actuación administrativa automatizada se encuentra regulada en el apartado 1 del artículo 41 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, entendiéndose como tal, aquel acto o actuación que una Administración Pública efectúa de forma íntegra a través de la utilización de medios electrónicos dentro del marco de un procedimiento administrativo, sin que exista la intervención de manera directa por parte de un empleado público, disponiendo a este respecto el apartado 2 del citado artículo 41 que en «caso de actuación administrativa 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. Asimismo, se indicará el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación». En este sentido, cabe destacar que el más importante de los diferentes retos que conlleva la Administración electrónica, tal y como afirma Martín Delgado (2009), es el relativo a la construcción del concepto y del régimen jurídico de la actuación administrativa efectuada de forma íntegra a través de medios electrónicos.

Por su parte, no debemos obviar que el Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, contempla la consecución de cuatro grandes objetivos consistentes en mejorar la eficiencia administrativa, incrementar la transparencia y la participación, garantizar servicios digitales fácilmente utilizables y mejorar la seguridad jurídica. En particular, para lograr el objetivo de mejorar la eficiencia administrativa para conseguir una Administración totalmente electrónica e interconectada, propone desarrollar y concretar la utilización de los medios electrónicos establecidos en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, con el objetivo de garantizar por una parte, que los procedimientos administrativos se tramiten de forma electrónica por parte de la Administración y, por otra, que la ciudadanía efectúe su relación con ella a través de dichos medios en aquellos supuestos en los que se establezca con carácter obligatorio o en aquellos que lo decidan de manera voluntaria. Asimismo, fomenta la transparencia de la actuación administrativa y la participación de las personas en la Administración Electrónica, mediante el desarrollo del funcionamiento del Punto de Acceso General electrónico (PAGe) y la Carpeta ciudadana en el Sector Público Estatal, al regular el contenido y los servicios mínimos que van a ser prestados por las sedes electrónicas y mediante la utilización de los registros electrónicos. En particular, el mencionado Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, persigue garantizar que los servicios digitales sean fácilmente utilizables con la finalidad de alcanzar que la relación que la ciudadanía tenga con la Administración sea fácil, intuitiva y efectiva en el momento que utilice el deno-

minado canal electrónico. Para ello, también busca que se mejore la seguridad jurídica, para lo cual elimina la superposición de distintos regímenes jurídicos, adecuando la regulación al marco establecido por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. De este modo, podemos considerar, tal y como afirma Gamero Delgado (2023), que la legislación española en relación a la actuación administrativa automatizada se trata de una de las más avanzadas, lo cual motiva que, actualmente, más de un tercio del sector público español utilice estos sistemas.

A pesar de ello, y en relación con las actuaciones administrativas automatizadas, se ha cuestionado si es suficiente con la aprobación y con la publicación en las sedes electrónicas de las resoluciones en las que se incorporen tales aplicaciones sin detallar su funcionamiento, para dar cumplimiento al principio de transparencia y a la exigencia legal de dotarlas de publicidad que deriva del apartado 4 del artículo 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el cual se establece que «los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente», puesto que tal y como afirma Marcos Cardona (2022), ni la normativa administrativa ni la normativa tributaria reconocen la necesidad de publicitar el código fuente, consistente en el conjunto de instrucciones precisas que tienen su base en un lenguaje de programación, y que se usa con el objetivo de compilar los diversos programas informáticos que lo utilizan, razón por la cual el interés público en facilitar el acceso a los algoritmos que son utilizados por parte de la Administración debe ser ponderado con otros bienes jurídicos dignos de protección que igualmente resultan amparados por la correspondiente legislación de transparencia, entre los que se encuentran la prevención, la investigación, la vigilancia, la inspección y el control, puesto que las garantías de las personas administradas están protegidas por el apartado 2 del artículo 41 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, al imponer la realización de una auditoría al sistema de información y al código fuente utilizado en la actuación administrativa automatizada, con lo cual se refuerza el control del funcionamiento correcto de la programación utilizada, al disponer de forma expresa que en «caso de actuación administrativa 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» debiéndose hacer referencia además al «órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación», puesto que no debemos obviar, tal y como afirma Cerrillo i Martínez (2023), que el control de las decisiones que se adopten de modo automatizado se debe efectuar a través de los mecanismos de control de la actuación de la Administración Pública tales como los recursos administrativos o el recurso contencioso administrativo, para lo cual se hace necesario que se garanticen que tanto los órganos de control, como la jurisdicción contencioso

administrativo tengan los conocimientos necesarios para poder enjuiciar de forma adecuada los resultados del uso de los algoritmos por parte de la Administración Pública.

A este respecto, cabe resaltar que la actuación administrativa automatizada se encuentra limitada a la que es puramente reglada por parte del legislador, tal y como afirma Huergo Lora (2021), comprendiendo aquellos modelos que facilitan la aplicación de las normas que con anterioridad han sido volcadas en un algoritmo, lo cual origina que en los actos reglados sea donde menos efecto invalidante tenga el incumplimiento del deber de abstención, razón por la cual, tal y como pone de manifiesto Marcos Cardona (2022), el rango de aplicación de la actuación administrativa automatizada con respecto a la discrecionalidad queda enmarcado por una serie de contornos, entre los que destaca en primer lugar que la automatización es inconciliable con la presencia de conceptos jurídicos indeterminados o de lagunas legales, debido a que las mismas al ser producto de una operación intelectual humana que requiere una ponderación de intereses en conflicto, precisan de un análisis cuidadoso de cada supuesto de hecho concreto. Asimismo, en segundo lugar, cabe señalar que una posible solución debe consistir en automatizar exclusivamente la parte instructora para que la resolución sea competencia del empleado público, de modo que en un mismo procedimiento resulte factible la combinación de actuaciones automatizadas junto con otras que requirieren un análisis personal, puesto que en este supuesto nos encontraríamos con procesos parcialmente automatizados, en los que cohabitan una intervención de la programación junto con la intervención de las personas físicas, tal y como ocurre por ejemplo con la tramitación de embargos por medios telemáticos, en la cual convive las actuaciones que se efectúan de manera automatizada junto con el estudio individual de las cantidades trabadas, el posible levantamiento y la aplicación de los importes ingresados. Por último, en tercer lugar, igualmente resultaría de interés que la actuación administrativa automatizada efectuara una función de apoyo con respecto a aquellos procedimientos administrativos en los que se inserten actos de naturaleza discrecional, con la finalidad de complementarlos o auxiliarlos.

5. REFLEXIONES FINALES

La inteligencia artificial debe servir de apoyo en la aplicación de los impuestos, tal y como pone de manifiesto Gil Cruz (2021), puesto que su utilización tiene como finalidad el procesamiento de la información que le ha sido suministrada a partir de los datos aportados, con lo cual se minimiza el riesgo de arbitrariedad y se reduce la duración de los procedimientos administrativo, pero sin embargo no asume la mayor parte de las tareas que efectúan los órganos de gestión e inspección, puesto que la inteligencia artificial para poder velar por el interés general debe cumplir una función instrumental que complemente la actividad humana al tratarse de técnicas abiertas que prestan flexibilidad al ordenamiento y adaptabilidad a la cambiante realidad. Es por ello, por lo que la gene-

ralización de la utilización de la inteligencia artificial en la toma de decisiones plantea nuevos retos para los derechos fundamentales, tal y como pone de manifiesto Jiménez-Castellanos Ballesteros (2023), debido a la escasa información que se tiene sobre su funcionamiento, lo cual origina una quiebra del principio de transparencia, que unido a su complejidad, dificulta su sujeción a medidas de control y complica la motivación de los actos administrativos automatizados, con lo cual se limita la capacidad de la ciudadanía a la hora de poder recurrir las decisiones de la Administración, por lo que la influencia de sus decisiones y su uso inadecuado, puede originar situaciones de discriminación que lesionen otros derechos fundamentales de la ciudadanía, motivo por el cual, tal y como destaca Rodríguez Peña (2021), no se debe perder de vista la existencia de retos y de riesgos con respecto a la seguridad y a la responsabilidad del tratamiento de los datos personales de la ciudadanía, la transparencia en la aplicación de algoritmos, la rendición de cuentas respecto a la adopción de decisiones basadas exclusivamente en el tratamiento automatizado de datos, y la posibilidad de incurrir en la aplicación masiva de sesgos y discriminaciones.

En este sentido, no debemos obviar, tal y como señalan Castellanos Claramunt y Montero Caro (2020), que la Administración tributaria debe ser especialmente cuidadosa en el uso de los resultados obtenidos a través de modelos predictivos como indicadores de comportamiento futuro de las personas contribuyentes, puesto que dichos modelos se basan a la hora de establecer sus predicciones en un entrenamiento en el que tiene en cuenta las situaciones del pasado con el objetivo de inferir el comportamiento futuro de las personas contribuyentes, por lo que siempre van a tener un margen de error que se origina por la imposibilidad material que tiene la Administración tributaria para captar todas las posibles fuentes de información que pueden afectar a las decisiones y al comportamiento de las personas contribuyentes, puesto que el resultado a alcanzar por parte de la Administración tributaria a la hora de implementar los correspondientes algoritmos de tratamiento de datos debe ser una mejora de la calidad de los actos tributarios, con la finalidad de hacerlos más objetivos y más justos, para alcanzar una mejor aplicación del sistema tributario.

A este respecto, cabe destacar que el fundamento para que la Administración tributaria aplique las tecnologías de la información y de la comunicación en sus relaciones con las personas que tienen obligaciones tributarias se encuentra justificado por el principio de eficacia, recogido en el apartado 1 del artículo 103 de la Constitución Española, y en cuya virtud la Administración Pública debe servir con objetividad a los intereses generales, puesto que el uso de medios tecnológicos posibilita que se acelere la tramitación de los procedimientos, con la consiguiente mejora en la calidad de la prestación de servicios al posibilitar que se simplifique tanto el acceso como el conocimiento del estado de tramitación de las solicitudes que han sido efectuadas por parte de las personas que tengan obligaciones tributarias. De modo, que atendiendo a la eficiencia, a la eficacia, a la economicidad de las actuaciones automatizadas, a la igualdad y a la uniformidad de trato que se ofrece a las personas con obligaciones tributarias, dicha automatización es utilizada en aquellos procesos tributarios que no con-

lleven ni renuncia ni limitación de derechos fundamentales, ni supongan un quebrantamiento de las garantías de la persona administrada, razón por la cual, como destacan Uríos Aparisi y Alamillo Domingo (2007), «la resolución automatizada de procedimientos administrativos habría de ser excepcional y debidamente justificada».

En concreto, la utilización de la inteligencia artificial en la adopción de acuerdos o de resoluciones de la Administración tributaria, se encuentra reconocida en el apartado 2 del artículo 100 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria al indicar que «tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación», lo cual supone una destacable novedad para el conjunto del Derecho administrativo, porque, tal y como pone de manifiesto Marcos Cardona (2022), la posibilidad que los procedimientos finalicen de modo automatizado supone una quiebra en el tradicional concepto de acto administrativo entendido como aquel instrumento que encierra una manifestación de voluntad, conocimiento o juicio del órgano administrativo, ya sea de manera expresa, tácita o presunta, con lo cual se inaugura una nueva dimensión en el Derecho, que solamente parece admisible si no origina un deterioro de las garantías de las personas contribuyentes y de los fines que la Administración está llamada a cumplir, puesto que la previsión contenida en el mencionado párrafo 2 del artículo 100 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tal y como recuerda Oliver Cuello (2010, p. 526), se refiere a aquellos supuestos en los que los actos resolutorios del procedimiento tienen carácter automatizado y no a los casos en los que la «Administración tributaria actúa de forma automatizada». Por este motivo, no debemos obviar que cualquier actividad digital que se encuentre asociada a la Administración tributaria y en particular cuando se produzca la intervención de herramientas basadas en inteligencia artificial, debe tener en cuenta los derechos y las garantías que para las personas con obligaciones tributarias establece el artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su relación con la Administración tributaria, y especialmente el derecho a la privacidad, a la confidencialidad de los datos de las personas contribuyentes y al correcto uso y tratamiento de dichos datos.

En este sentido, debemos recordar que la Carta de Derechos Digitales del Gobierno de España, adoptada en fecha 14 de julio de 2021, aunque sin valor normativo, supone una oportunidad para reforzar el posicionamiento de la ciudadanía frente a los riesgos que pueden producirse sobre sus derechos y sus garantías con respecto a la utilización de la inteligencia artificial por parte de la Administración Pública, al reconocer cuales son los nuevos retos de aplicación e interpretación que plantea la adaptación de los derechos al entorno digital, ofreciendo un marco de referencia con la finalidad de garantizar los derechos de la ciudadanía en la nueva realidad digital, al incluir seis categorías principales de derechos con el objetivo de abarcar la totalidad de los ámbitos de incertidumbre y riesgo, como son los derechos digitales en entornos específicos, de libertad, igualdad, participación, conformación del espacio público, entorno laboral,

empresarial, garantía y eficacia. En particular, el derecho a la igualdad de las personas se aplica al acceso a los servicios públicos y a las relaciones digitales con la Administración Pública, para lo cual se van a promover políticas públicas activas que garanticen que todos los sujetos tengan acceso a los servicios públicos, a los sistemas y a los procedimientos, así como la asistencia a estos últimos. Asimismo, el principio de transparencia y de reutilización de datos de la Administración Pública se encargará de guiar la actuación de la Administración digital, teniendo en cuenta la normativa sectorial, para lo cual se garantizará el derecho de acceso a la información pública, se promoverá la publicidad activa y la rendición de cuentas y se velará por la portabilidad de los datos y la interoperabilidad de los formatos, sistemas y aplicaciones, en los términos previstos por el ordenamiento jurídico vigente, para lo cual se promoverá la universalidad, la neutralidad y la no discriminación de las tecnologías usadas por la Administración Pública, y se impulsará la utilización de aplicaciones entre Administraciones de cuyos derechos de propiedad intelectual sean titulares, excepto en los supuestos de especial protección por una norma, para lo cual el poder público autor de una actividad en el entorno digital debe identificar a los órganos responsables de la misma.

Por su parte, en relación a los derechos que tiene la ciudadanía con respecto a la inteligencia artificial, los mismos son reconocidos por la Carta de Derechos Digitales del Gobierno de España, al establecer que las decisiones y las actividades en el entorno digital deben respetar los principios de buen gobierno y el derecho a una buena Administración digital, así como los principios éticos que guían el diseño y los usos de la inteligencia artificial. Además de ello, en relación a la transparencia sobre el uso de instrumentos de inteligencia artificial y su alcance en cada procedimiento concreto, la legislación podrá regular las condiciones de transparencia y el acceso al código fuente con el objetivo de verificar que no se producen resultados discriminatorios, razón por la cual la persona interesada va a tener la disponibilidad de obtener una motivación comprensible en lenguaje natural de las decisiones que sean adoptadas en el entorno digital, con justificación de las normas jurídicas relevantes, de la tecnología empleada, y de los criterios de aplicación de las mismas, teniendo derecho a que se motive o se justifique la decisión administrativa cuando la misma se separe del criterio propuesto por un sistema automatizado o inteligente, puesto que la adopción de decisiones discrecionales debe quedar reservada a personas, salvo que la normativa prevea la adopción de decisiones automatizadas con garantías adecuadas. En todo caso, la mencionada Carta de Derechos Digitales del Gobierno de España recuerda que debe garantizarse la existencia de alternativas en el mundo físico que salvaguarden los derechos de aquellas personas que no quieran o no puedan utilizar recursos digitales y no resulten obligadas a ello, con las mismas condiciones de igualdad.

Por todo ello, los desafíos que presenta la utilización de la inteligencia artificial requiere, tal y como afirma Rodríguez Peña (2021), que tanto la Unión Europea como sus Estados miembros determinen unas bases jurídicas que sean fiables para garantizar los derechos y las libertades fundamentales, en concreto con respecto al derecho a la intimidad, a la no discriminación y a la protección

de los datos de carácter personal, puesto que en ellos se sustentan los cimientos del concepto de ciudadanía europea fundamentada en los valores de respeto a la dignidad humana, la libertad, la democracia, la igualdad, el Estado de Derecho y el respeto de los derechos humanos, lo cual requiere que se regule el uso de la inteligencia artificial en manos de la Administración tributaria, con el objetivo de prever de una manera clara y exhaustiva la utilización y las condiciones en las que se puede efectuar la misma, para que los efectos que se originen sobre la esfera privada del contribuyente tengan un carácter leve y, en todo caso sean proporcionales al riesgo que se analiza, puesto que únicamente en la medida en que la Administración tributaria garantice la licitud, la seguridad tecnológica y jurídica, y la calidad de los algoritmos que utiliza, se podrá reducir, identificar, simplificar y evitar tanto los sesgos como las discriminaciones ilegítimas e ilegales entre las personas contribuyentes que puedan resultar del uso de la inteligencia artificial. No obstante, no debemos obviar, que gracias a la digitalización y a la armonización de las bases de datos se posibilita la aplicación de las técnicas modernas de macrodatos e inteligencia artificial a series de datos de hace décadas, siendo la clave para que, tal y como destaca Oliver Cuello (2021), la Administración tributaria se encuentre en una adecuada posición para beneficiarse de la utilización de dichas herramientas en sus tareas de gestión y de control, puesto que como nos recuerda García Martínez (2022b), la inteligencia artificial facilita que se logre un mayor cumplimiento tributario, motivo por el cual puede habilitar un cierto margen para reducir la presión fiscal o para aportar más recursos, a través de la consecución de una mayor eficacia en la lucha contra el fraude fiscal, puesto que sin lugar a dudas la Administración tributaria se encuentra en una adecuada posición para implementar esta nueva tecnología debido fundamentalmente a la gran cantidad de datos que recopila y que pueden ser tratados de manera automatizada a través de algoritmos de inteligencia artificial que permitan extraer todo el valor de dicha información, motivo por el cual el incremento de los recursos disponibles para alcanzar una mayor eficacia en la aplicación de los tributos, puede ser considerada como una inversión muy rentable.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLAMO CERRILLO, R. (2021). La necesaria digitalización de la Administración tributaria como consecuencia de la economía digital. *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. Thomson Reuters Aranzadi.
- BUENO MALUENDA, C. (2022). La irrupción de los algoritmos en las Administraciones públicas, en particular en España. *Retos de la sociedad digital. Regulación y fiscalidad en un contexto internacional*. Reus.

- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2020). El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 444.
<https://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>
- CASTELLANOS CLARAMUNT, J. Y MONTERO CARO, M.D. (2020). Perspectiva constitucional de las garantías de aplicación de la inteligencia artificial: la ineludible protección de los derechos fundamentales. *Ius Et Scientia*, vol. 6, n° 2.
<https://editorial.us.es/es/revistas/ius-et-scientia>
- CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (2019). El impacto de la inteligencia artificial en el derecho administrativo ¿nuevos conceptos para nuevas realidades técnicas?. *Revista General de Derecho Administrativo*, n° 50.
<https://www.iustel.com>
- CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (2023). Actuación automatizada, robotizada e inteligente. *Manual de Derecho Administrativo*, Marcial Pons.
- DE ARAGÓN AMUNARRIZ, F. (2021). El valor de referencia del Catastro Inmobiliario: historia y actualidad. *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*.
<https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/el-valor-de-referencia-del-catastro-inmobiliario-historia-y-actualidad/>
- DE LA PEÑA AMORÓS, M.M. (2020). *El deber de información*, Dykinson.
- DELGADO GARCÍA, A.M. y OLIVER CUELLO, R. (2007). La actuación administrativa automatizada. algunas experiencias en el ámbito tributario. *Revista Catalana de Dret Públic*, n° 35.
<http://revistes.eapc.gencat.cat>
- DURÁN CABRÉ, J.M. y ESTELLER MORÉ, A. (2015). Presentación. *De nuestros impuestos y su administración. Claves para una mejor administración fiscal*, Universidad de Barcelona.
- GAMERO CASADO, E. (2023). Sistemas automatizados de toma de decisiones en el Derecho Administrativo Español. *Revista General de Derecho Administrativo*, n° 63.
<https://www.iustel.com>
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (2020). El uso de la Inteligencia Artificial por las Administraciones fiscales, una cuestión de principios. *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*.
<https://www.ciat.org/el-uso-de-la-inteligencia-artificial-por-las-administraciones-fiscales-una-cuestion-de-principios/>
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2022a). La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet. *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 470.
<https://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2022b). La utilización de técnicas de big data e inteligencia artificial para la lucha contra el fraude fiscal. *La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*, Documentos de Trabajo n° 9, Instituto de Estudios Fiscales.

- <https://www.ief.es/docs/>
- GARCÍA MARTÍNEZ, A., MARCOS CARDONA, M. Y SELMA PENALVA, V. (2022). La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes. *Documentos de Trabajo n° 9, Instituto de Estudios Fiscales*.
- <https://www.ief.es/docs/>
- GARCÍA RAMÍREZ, R. (2023). Valor de referencia: ¿qué es y cómo optimizarlo?. *El Economista*.
- <https://www.eleconomista.es/opinion/noticias/12138147/02/23/Valor-de-referencia-que-es-y-como-optimizarlo.html>
- GIL CRUZ, E.M. (2021). Función instrumental de la inteligencia artificial en la determinación de los conceptos jurídicos indeterminados. *Revista Aranzadi Doctrinal, n° 8*.
- <https://www.thomsonreuters.es>
- GÓMEZ LÓPEZ, M.L. (2022). Big data y gestión del dato en la administración tributaria: pasado, presente y futuro. *Economía industrial, n° 423*.
- <https://www.mincotur.gob.es/>
- HATFIELD, M. (2015). Taxation and Surveillance: An Agenda. *The Yale Journal of Law & Technology, vol. 17, n° 319*.
- HUERGO LORA, A. (2021). Administraciones Públicas e inteligencia artificial: ¿más o menos discrecionalidad?. *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, n° 96-97*.
- <http://www.elcronista.es/>
- JIMÉNEZ-CASTELLANOS BALLESTEROS, I. (2023). Decisiones automatizadas y transparencia administrativa: nuevos retos para los derechos fundamentales. *Revista Española de la Transparencia, n° 16*.
- <https://www.revistatransparencia.com/>
- MARCOS CARDONA, M. (2022). Las actuaciones administrativas automatizadas tributarias. *La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*, Documentos de Trabajo n° 9, Instituto de Estudios Fiscales.
- <https://www.ief.es/docs/>
- MARTÍN DELGADO, I. (2009). La gestión electrónica del procedimiento administrativo. *Cuadernos de Derecho Local, n° 21*.
- <https://gobiernolocal.org/cuadernos-de-derecho-local-cdl/>
- MARTÍN DELGADO, I. (2019). Naturaleza, concepto y régimen jurídico de la actuación administrativa automatizada. *Revista de Administración Pública, n° 180*.
- <https://www.cepc.gob.es>
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2022). Inteligencia artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección tributaria. *Crónica Tributaria, n° 182*.
- <https://www.ief.es/vpag/publicaciones/CTAnteriores>

- MARTÍNEZ VÁZQUEZ, J. y SANZ ARCEGA, E. (2020). ¿Puede el borrador mejorar el cumplimiento tributario? Los efectos del programa Renta Web desde una perspectiva de sociología tributaria. *Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, n° 172. 2020.
<https://reis.cis.es>
- OLIVER CUELLO, R. (2010). La emisión de certificados electrónicos. *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova.
- OLIVER CUELLO, R. (2021). Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria. *Revista de Internet, Derecho y Política*, n° 33.
<https://raco.cat>
- PONCE SOLÉ, J. (2019). Inteligencia artificial, Derecho Administrativo y reserva de humanidad: algoritmos y procedimiento administrativo debido tecnológico. *Revista General de Derecho Administrativo*, n.º 50.
<https://www.iustel.com>
- PONCE SOLÉ, J. (2024). Límites jurídicos de la toma de decisiones discrecionales automatizadas mediante inteligencia artificial: racionalidad, sabiduría y necesaria reserva jurídica de humanidad en el ámbito digital. *Revista General de Derecho* núm. 66.
<https://www.iustel.com>
- RIBES RIBES, A. (2021). La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración. *Revista Quincena Fiscal*, n° 18.
<https://www.thomsonreuters.es>
- RODRÍGUEZ PEÑA, N.L. (2021). Big data e inteligencia artificial: una aproximación a los desafíos éticos y jurídicos de su implementación en las administraciones tributarias. *Ius Et Scientia*, vol. 7, n° 1.
<https://editorial.us.es/es/revistas/ius-et-scientia>
- SALCEDO BENAVENTE, J.M. (2023). Una lectura entre líneas de la STS de 23-1-2023 sobre comprobación de valores... ¿Afecta también al valor de referencia de Catastro?. *Blog Hay Derecho*.
<https://www.hayderecho.com/2023/02/15/una-lectura-entre-lineas-de-la-sts-de-23-1-2023-sobre-comprobacion-de-valores-afecta-tambien-al-valor-de-referencia-de-catastro/>
- SELMA PENALVA, V. (2022). La aplicación de herramientas de inteligencia artificial en las actuaciones de la Administración tributaria: ¿cómo afecta a los derechos y garantías de los obligados tributarios?. *La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*. Documentos de Trabajo n° 9, Instituto de Estudios Fiscales.
<https://www.ief.es/docs/>
- SOTO BERNABEU, L. (2021). El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2021: la IA ha venido para quedarse. *Blog Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario*.

<https://rpdft.org/2021/02/17/el-plan-anual-de-control-tributario-y-aduanero-2021-la-ia-ha-venido-para-quedarse/>

URIOS APARISI, X., y ALAMILLO DOMINGO, I. (2007). Los límites a la utilización del sello de órgano por parte de las administraciones públicas en la ley 11/2007. *Jornadas Tecnimap*.

<https://administracionelectronica.gob.es/>

VARONA ALABERN, J.E. (2021). El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 458.

<https://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>

APROXIMACIÓN AL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA

Teresa Pontón Aricha

Profesora Ayudante Doctora

Área de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Cádiz

1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo presentará el uso de la Inteligencia Artificial en los procedimientos tributarios y la posición de los contribuyentes ante el empleo de la misma. La digitalización de la Administración tributaria está produciendo cambios vertiginosos, no sólo en su estructura, sino también en sus principales funciones de recaudación, fiscalización, información y asistencia. Para ello, se abordará la regulación de la Inteligencia Artificial en la Administración tributaria española haciendo hincapié en la merma que ha supuesto para los derechos del contribuyente pues ha primado la eficiencia y el afán recaudador de la Hacienda Pública.

Objeto del trabajo

El objetivo general es analizar las implicaciones que se derivan del uso de la inteligencia artificial en las relaciones entre los contribuyentes en general y la Administración tributaria. Como objetivos secundarios se analizará el concepto en sí de inteligencia artificial, para posteriormente determinar cuál es el marco normativo en el que se emplea en la Administración tributaria española este tipo de herramientas; siendo seguidamente necesario conocer cómo las emplea la Administración y cuáles son las herramientas principales de las que dispone. A continuación, se analizará si esta situación afecta los derechos de los contribuyentes.

Justificación

El uso de sistemas de la inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria en todos los procedimientos tributarios, desde la gestión hasta la inspección y recaudación, plantea desafíos en cuanto a equilibrar su implementación con la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes. En algunos casos, estos sistemas pueden implicar cuestiones más intrusivas que afectan derechos fundamentales como el derecho a la defensa, a la igualdad ante la ley, la presunción de inocencia, el derecho al debido proceso, la protección de la intimidad y la inviolabilidad del domicilio protegida por la Constitución. Por lo tanto, es esencial examinar minuciosamente el uso de la Inteligencia Artificial en este contexto para asegurar que no se violen los derechos de los contribuyentes.

Metodología

La metodología empleada en el diseño de este trabajo se basa en la utilización de técnicas cualitativas consistentes en la revisión de la legislación vigente, de la doctrina académica especializada en el uso de Inteligencia Artificial desde perspectiva de la Administración Pública, centrándonos en la tributaria, lo que nos permitirá alcanzar un mayor conocimiento sobre el objeto de este estudio. Esta revisión consiste, fundamentalmente, en la búsqueda y análisis bibliográfico sobre la materia.

Estructura

En primer lugar, se realiza una aproximación al término «Inteligencia Artificial» pasando brevemente por su génesis para llegar a exponer el impacto que tienen en nuestra vida cotidiana, como se ha normalizado su uso y concluir este bloque con las definiciones propuestas de este concepto.

En segundo bloque se analizará el marco normativo en el que se encienden estos programas, sistemas, no solo el ámbito nacional, también el ordenamiento europeo que nos afecta directamente, determinando que normas son aplicables y vinculantes para el uso de la misma por la Administración tributaria y cuáles afectan directamente los derechos de los contribuyentes.

2. INTELIGENCIA ARTIFICIAL, ORÍGENES, CONCEPTO REGULACIÓN

2.1. Origen e impacto de la Inteligencia Artificial

La inteligencia artificial ha irrumpido en nuestras vidas para quedarse, y esto actualmente se traduce en un cambio que algunos autores califican como la revolución industrial 4.0. El origen de la denominación Inteligencia Artificial se

remonta a 1955, cuando un grupo de investigadores, entre los que se encontraban John McCarthy (Dartmouth College), Marvin L. Minsky (MIT), Nathaniel Rochester (IBM, y Claude Shannon (Laboratorios Bell), redactaron la «propuesta de Dartmouth» introduciendo por primera vez el término Inteligencia Artificial. Sin embargo, en 1943 y 1950 ya se habían publicado importantes trabajos sobre sistemas y máquinas inteligentes. En 1943, Warren McCulloch, neurofisiólogo, y Walter Pitts, matemático, publicaron un artículo titulado «Un cálculo lógico de las ideas inmanentes a la actividad nerviosa», en el que demostraban cómo un sencillo sistema de neuronas artificiales podía realizar funciones lógicas básicas. En 1950, Alan Turing escribió un artículo titulado «Máquinas de computación e inteligencia», en el que cuestionaba que las máquinas pudieran pensar. Frank Rosenblatt y Seymour Papert publicaron en 1969 «Perceptrons» explorando las limitaciones y las capacidades de los perceptrones, modelos de aprendizaje automático inspirados en las redes neuronales y las propias redes neuronales, lo que supuso un gran hito que posteriormente condujo a un adormecimiento de la Inteligencia Artificial hasta el año 2011 cuando volvió a tener un impacto considerable en nuestras vidas debido a la aparición del Google Brain.¹

Esta novedosa herramienta supone un abanico de oportunidades para todos sus usuarios y también para el sector público, en el caso que nos atañe la Administración tributaria, pero también conlleva riesgos y menoscaba derechos por lo que debemos realizar una profunda reflexión.

Esta necesidad de reflexionar sobre la inteligencia artificial debe abordarse desde distintas perspectivas, ética, económica, social, etcétera, ya que no afecta a una sola esfera de nuestras vidas. Se trata de una realidad admitida, que puede ser una herramienta de la Administración, puede emplearse en la agricultura robotizando tareas, o puede diagnosticar pacientes, calcular las posibilidades de reincidencia en criminología, componer una sinfonía, ayudar en la detección de incendios forestales... tantas posibilidades que no somos capaces ni de listar sus aplicaciones. El problema es que socialmente se ha aceptado esta realidad sin más, y nos adaptamos a convivir con ella cuando aún quedan muchas preguntas sin respuesta. Simplemente debemos detenernos en el retrato de Edmond Belamy, el primer cuadro creado mediante el uso de inteligencia artificial que fue subastado y vendido por 432.500 dólares en 2018². Esto ha llevado a provocar en algunos sectores el rechazo total, como ha sucedido en Italia, país en el que en marzo de 2023 se bloqueó el acceso a ChatGPT y desde este año 2024 sancionará con hasta cinco años de cárcel a quién cause un daño injusto creado mediante inteligencia artificial³.

1. Extraído de GARCÍA FERNÁNDEZ, M. A. (2019): «Inteligencia artificial en imagen cardíaca: El futuro ya está aquí», Revista argentina de cardiología, vol. 87, n. 6:491-495, aunque no se trata de una revista jurídica presenta de manera científica el nacimiento y la evolución de la Inteligencia Artificial. Por ese motivo se emplea en la parte introductoria.

2. Extraído de <https://artcontemporaneo.com/arte-con-algoritmos-edmond-de-belamy-o-el-arte-artificial/>, Último acceso el 31 de mayo de 2024.

3. Extraído de <https://www.lavanguardia.com/tecnologia/20230331/8868073/italia-prohibe-chatgpt-respetar-legislacion-datos.html> Último acceso el 31 de mayo de 2024.

Ciertamente la inteligencia artificial ofrece unos beneficios innegables, como la búsqueda de información mediante plataformas que todos conocemos, la asistencia personalizada, la accesibilidad, resulta inimaginable nuestra vida sin los motores de búsqueda, sin bases de datos, sin perfiles, pero también tiene un resero oscuro que debemos tener presente. Precisamente se ha elegido ese adjetivo ya que uno de los principales problemas a los que nos vamos a enfrentar es la falta de transparencia vinculada al algoritmo, así como la intangibilidad de este y de los procesos que le llevan a generar contenido.

2.2. Distintas definiciones de la Inteligencia Artificial

Podemos encontrar distintas definiciones del concepto de inteligencia artificial, la más común nos viene dada por la RAE entendiendo que es una «disciplina científica que se ocupa de crear programas informáticos que ejecutan operaciones comparables a las que realiza la mente humana, como el aprendizaje o el razonamiento lógico»⁴. Burns decía que «is the simulation of human intelligence processes by machines, especially computer systems. Specific applications of AI include expert systems, natural language processing, speech recognition and machine vision»⁵

La Comisión Europea en su Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo, y al Comité de las Regiones - Inteligencia Artificial para Europa, COM/2018/237 final define la misma como «sistemas que manifiestan un comportamiento inteligente pues son capaces de analizar su entorno y pasar a la acción -con cierto grado de autonomía- con el fin de alcanzar objetivos específicos. Los sistemas basados en la inteligencia artificial pueden consistir simplemente en un programa informático (p. ej. asistentes de voz, programas de análisis de imágenes, motores de búsqueda, sistemas de reconocimiento facial y de voz), pero la inteligencia artificial también puede estar incorporada en dispositivos de hardware (p. e.j. robots avanzados, automóviles autónomos, drones o aplicaciones del internet de las cosas)».

Actualmente contamos una con definición vinculante que nos proporciona el artículo 3 del Reglamento de Inteligencia Artificial aprobado por el Parlamento Europeo el pasado mes de marzo en la que se establece que un «sistema de IA»: un sistema basado en una máquina diseñado para funcionar con distintos niveles de autonomía, que puede mostrar capacidad de adaptación tras el despliegue y que, para objetivos explícitos o implícitos, infiere de la información de entrada que recibe la manera de generar información de salida, como predicciones, contenidos, recomendaciones o decisiones, que puede influir en entornos físicos o virtuales»⁶

4. Real Academia Española (s.f.). inteligencia. <https://dle.rae.es/inteligencia>

5. Burns, E., Laskowski, N., & Tucci, L. (2023, 24 febrero). *What is artificial intelligence (AI)?* Enterprise AI. <https://www.techtarget.com/searchenterpriseai/definition/AI-Artificial-Intelligence>

6. Artículo 3 de COM(2021) 206 final 2021/0106(COD)Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de Inteligencia Artificial (ley

Una precisión imprescindible que debemos hacer antes de continuar es que la inteligencia artificial no es administración electrónica. Ya en 2003 la Comisión Europea en 2003 dijo que «La administración electrónica o «eGovernment» se define como la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en las administraciones públicas, asociada a cambios en la organización y nuevas aptitudes del personal. El objetivo es mejorar los servicios públicos, reforzar los procesos democráticos y apoyar a las políticas pública»⁷, lo que está relacionado con el uso de la Inteligencia Artificial pero no es lo mismo. El marco que se establece en las leyes 39 y 40/2015 no fija cuál es procedimiento para la generación del algoritmo ni código fuente de las actuaciones administrativas automatizadas en las que no hay intervención humana, se indica que son estas actuaciones, pero no cómo nacen y se aprueban los «mecanismos» que las producirán.

2.3. Marco normativo

Para determinar el marco regulador de la inteligencia artificial en la Administración tributaria es necesario previamente hacer referencia al ordenamiento general, para posteriormente concretar.

La primera norma a invocar es el Reglamento de Inteligencia Artificial aprobado el 13 de marzo de 2024 por el Parlamento Europeo. Se trata de la primera ley integral que trata la Inteligencia Artificial, por lo que es un hito a considerar. Tiene como objetivo regular el uso de la Inteligencia Artificial en la Unión Europea, estableciendo un marco legal que garantiza la seguridad, transparencia y ética en el desarrollo y despliegue de estas tecnologías. La ley clasifica los sistemas de Inteligencia Artificial en diferentes niveles de riesgo, desde mínimo hasta inaceptable, y aplica requisitos más estrictos a aquellos con mayores riesgos. Los sistemas de alto riesgo, como los utilizados en infraestructuras críticas, educación, empleo, y servicios esenciales, deben cumplir con requisitos rigurosos de transparencia, robustez y precisión. También, la ley prohíbe el uso de Inteligencia Artificial en prácticas consideradas inaceptables, como la manipulación subliminal que podría causar daño físico o psicológico, y la vigilancia masiva indiscriminada.

Además de estos requisitos, la ley europea impone obligaciones a los proveedores y usuarios de sistemas de Inteligencia Artificial. Los proveedores deben asegurar la conformidad de sus productos con las normativas, incluyendo la realización de evaluaciones de riesgos, la documentación técnica detallada, y la implementación de sistemas de gestión de calidad. Asimismo, la ley establece un marco de gobernanza para supervisar y hacer cumplir las regulaciones, mediante

de inteligencia artificial) y se modifican determinados actos legislativos de la Unión.

7. Comisión Europea. (2003). Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: El papel de la administración electrónica en el futuro de Europa [COM (2003) 567 final - no publicada en el Diario Oficial].

la creación de autoridades nacionales competentes y un Consejo Europeo de Inteligencia Artificial. Este enfoque integral pretende fomentar la innovación responsable, proteger los derechos fundamentales y fortalecer la confianza de los ciudadanos en las tecnologías de Inteligencia Artificial.

Ya en ámbito nacional acudiremos a la Ley 15/2022, de 12 de julio, integral para la igualdad de trato y la no discriminación introdujo en su artículo 23 «Inteligencia Artificial y mecanismos de toma de decisión automatizados.»⁸ La primera norma positiva española sobre inteligencia artificial, ya que la Carta de Derechos Digitales de 2021 en su disposición XXV trata los Derechos ante la inteligencia artificial, pero sin tener carácter normativo. Podría llamarnos la atención ya que su objeto es favorecer políticas que conduzcan a un trato igualitario estableciendo unos mínimos comunes ante la discriminación.

La base de este sistema se encuentra, partiendo del Derecho Administrativo, en el artículo 41 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público ya que contiene una definición de la actuación automatizada de la Administración entendiendo que se trata de «cualquier acto o actuación realizada íntegramente a través de medios electrónicos por una Administración Pública en el marco de un procedimiento administrativo y en la que no haya intervenido de forma directa un empleado público.» Es decir, estos actos no cuentan con la intervención humana.

Además, hemos de mencionar el artículo 13⁹ del Real Decreto Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, en que se recoge de nuevo la actuación administrativa automatizada en ámbito estatal, pero añadién-

8. «1. En el marco de la Estrategia Nacional de Inteligencia Artificial, de la Carta de Derechos Digitales y de las iniciativas europeas en torno a la Inteligencia Artificial, las administraciones públicas favorecerán la puesta en marcha de mecanismos para que los algoritmos involucrados en la toma de decisiones que se utilicen en las administraciones públicas tengan en cuenta criterios de minimización de sesgos, transparencia y rendición de cuentas, siempre que sea factible técnicamente. En estos mecanismos se incluirán su diseño y datos de entrenamiento, y abordarán su potencial impacto discriminatorio. Para lograr este fin, se promoverá la realización de evaluaciones de impacto que determinen el posible sesgo discriminatorio.

2. Las administraciones públicas, en el marco de sus competencias en el ámbito de los algoritmos involucrados en procesos de toma de decisiones, priorizarán la transparencia en el diseño y la implementación y la capacidad de interpretación de las decisiones adoptadas por los mismos.

3. Las administraciones públicas y las empresas promoverán el uso de una Inteligencia Artificial ética, confiable y respetuosa con los derechos fundamentales, siguiendo especialmente las recomendaciones de la Unión Europea en este sentido.

4. Se promoverá un sello de calidad de los algoritmos.»

9. «2. En el ámbito estatal la determinación de una actuación administrativa como automatizada se autorizará por resolución del titular del órgano administrativo competente por razón de la materia o del órgano ejecutivo competente del organismo o entidad de derecho público, según corresponda, y se publicará en la sede electrónica o sede electrónica asociada. La resolución expresará los recursos que procedan contra la actuación, el órgano administrativo o judicial, en su caso, ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que las personas interesadas puedan ejercitar cualquier otro que estimen oportuno y establecerá medidas adecuadas para salvaguardar los derechos y libertades y los intereses legítimos de las personas interesadas.»

do que la misma tiene que ser autorizada y publicada en la sede electrónica del órgano administrativo que la emplee.

Pasando a la materia que nos ocupa en este trabajo, la norma esencial es el artículo 100.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en el que se realiza una traslación de lo contenido en la Ley 40/2015 a nuestra disciplina. Este, de manera pionera, da por finalizado un procedimiento tributario mediante una resolución automatizada cuando así se fijase. Es decir, el procedimiento terminará sin intervención humana, siendo esta la primera vez que esto se permite en el ordenamiento español. Esta modificación normativa se realizó en el año 2000, pero hasta 2010 no se aprobó para ningún procedimiento, fue la Resolución de la Dirección General de la AEAT de 29 de diciembre de 2010 a la que siguieron muchas más llegando a 115 supuestos¹⁰ de terminación por acto automatizado.

OLIVER CUELLO establece dos grupos de actuaciones automatizadas, un primer grupo al que se le aplica el artículo 96.3 de la Ley General Tributaria en el que la obligación se limita a su identificación, «las actuaciones de comprobación llevadas a cabo en el seno de un procedimiento de verificación de datos, mediante el cruce de datos automatizado; el recibo de la presentación telemática de cualquier declaración tributaria o documento presentado ante un registro electrónico; la identificación de la Administración cuando un ciudadano solicita una conexión segura con la misma, identificándose a través de un certificado de servidor; la identificación telemática ante las entidades de crédito con ocasión de pago de deudas tributarias; la generación automatizada del Número de Referencia Completo, que es un código que se incorpora automáticamente a los distintos documentos, fundamentalmente como justificante del pago electrónico, pero también, por ejemplo, para validar avales o para la constitución de depósitos para participar en subastas de internet; y la programación anticipada de las pujas de los interesados en las subastas realizadas por vía telemática, de forma que tales interesados no tienen por qué intervenir precisamente en el momento de la subasta, obedeciendo el sistema de información las órdenes encomendadas.»¹¹ Y un segundo grupo en el que entrarían actos resolutorios siendo estos los que necesitan una garantía adicional como «el levante aduanero en el caso de mercancías clasificadas en el canal verde, algunos supuestos de diligencias de embargos de cuentas bancarias o bien la resolución de los aplazamientos de menor cuantía.»¹²

En este sentido tenemos que decir que la Inteligencia Artificial se ha convertido realmente en una herramienta muy habitual en el uso por parte de la Administración tributaria, ya que en materia de procedimientos tributarios y sobre todo en el ámbito financiero y del Derecho Tributario admite el uso de la misma en los procedimientos.

10. Este dato ha sido extraído de OLIVARES OLIVARES, B., «Transparencia y aplicaciones informáticas en la Administración tributaria», *Crónica Tributaria*, 2020, nº174:102.

11. OLIVER CUELLO, R. (2021): «Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria», *Revista de Internet, Derecho y Política*, n.º 33: 7.

12. OLIVER CUELLO, R. (2021): «Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria», *Revista de Internet, Derecho y Política*, n.º 33: 7.

3. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA E INTELIGENCIA ARTIFICIAL

3.1. El uso de la inteligencia artificial en la Administración tributaria española

Según la memoria de la AEAT de 2022, hay censados 60.364.051 de obligados tributarios, 22.359.468 de autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 1.677.515 relativas al Impuesto sobre Sociedades, 2.947.299 correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido y 23.456.427 provenientes del Comercio Exterior para ser gestionados por un total de 25.909 personas que conforman la plantilla de la AEAT¹³. Salta a la vista que son demasiados datos lo que deben gestionar un número tan limitado de personas y que es necesaria la asistencia de las TICs y del uso de distintos programas basados en la Inteligencia Artificial simplemente por el volumen de datos del que solo hemos mencionado algunos a modo de ejemplo.

Y este es uno de los puntos clave, el volumen excesivo de datos ha hecho que sea esencial el uso del algoritmo y la duda es el valor legal que tiene este, puesto que ahora mismo parece tener casi rango de ley por lo opaco e ininteligible que es el mismo. Estamos ante una nueva religión, al «dataísmo» sin apenas darnos cuenta. Esto no solo preocupa en España, preocupa en todas las instancias y prueba de ello ha sido la Carta ética europea sobre el uso de la Inteligencia Artificial en los sistemas judiciales y su entorno de 2018¹⁴, y una serie de resoluciones del Parlamento Europeo pero en especial una muy reciente de enero del 2021 sobre Inteligencia Artificial; porque lo proyectaría sobre el mundo de la justicia. Es decir, no estamos hablando de un futuro, de si cabe que se puede utilizar en un futuro la inteligencia artificial en la justicia, si no estamos hablando de un presente y simplemente; de forma muy rápida lo que viene a decir el Parlamento Europeo es que inciden en la necesidad de evaluar riesgos incide en esa necesidad todavía fijos de aclarar si queremos que las decisiones sobre la aplicación de la ley se deleguen parcialmente en sistemas de inteligencia artificial; con lo cual parece que el Parlamento Europeo desecha ya que puede haber una decisión totalmente automatizada insisten que no debe digamos superponerse al papel del juez y en todo caso también incide la importancia de que debe ser informado la persona a la que va destinada la resolución automatizada.

Todo ello, se destina a conseguir información, datos que posteriormente nutrirán a la inteligencia artificial. Estos datos pueden provenir de tres vías: (1)

13. Datos extraídos de la Memoria de la AEAT de 2022, puede consultarse en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2022.html>

14. Carta ética europea sobre el uso de la inteligencia artificial en los sistemas judiciales y su entorno, adoptado por el CEPEJ durante su reunión plenaria de 3 de diciembre de 2018. Esto pone de manifiesto la preocupación de la Unión por el uso adecuado de unas herramientas que son muy poderosas, pero en las que es fácil cruzar determinadas líneas rojas, como la suplantación del juez en la interpretación y aplicación del derecho.

fuentes internas que devienen de la obligación establecida en el artículo 93.1 de la LGT por el que «Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas»; (2) intercambios de información tributaria internacionales, ya sea mediante intercambios automáticos masivos en virtud de tratados internacionales o a solicitud de la propia AEAT, actualmente continúa intercambiando información sobre el denominado «Informe País por País» (Country by Country reports - CBC) que forma parte del Proyecto OCDE/G20 para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS). En el ámbito de la Unión Europea, el intercambio automático de esta información se realiza en virtud de la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016 (conocida como DAC 4); y (3) fuentes abiertas u otras vías, lo que roza, a veces traspasa, la intimidad de los obligados tributarios, como, por ejemplo, cuando se obtienen datos de las redes sociales que se consideran fuentes abiertas.

Este complejo sistema ofrece a la Administración tributaria una serie de ventajas, como por ejemplo la mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y un mayor control, seguimiento de las operaciones que puedan convertirse en fraude fiscal. Al gestionar el ingente volumen de datos de manera rápida mejora la eficacia administrativa, y reduce la carga de las personas que trabajan en ella; generando resultados más precisos para ambas partes; a los obligados tributarios les facilita y simplifica los procedimientos de declaración y autoliquidación e incluso les proporciona asistencia inmediata a través de los «bots» existentes. El ejemplo, prototípico es rentaweb, esta herramienta proporciona a millones de contribuyentes un borrador de su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con un avanzado sistema de ayuda inmediata.

Estas ventajas nos obligan a plantearnos el siguiente paso, qué hacemos con todos estos datos que hemos obtenidos, puesto que esos datos sin un tratamiento, un cruce; poco pueden mostrarnos de manera aislada. En este momento, el protagonismo se traslada al algoritmo. Este es conjunto de reglas y procesos diseñados para permitir que una máquina pueda aprender y tomar decisiones por sí misma sin la intervención humana, es decir, un procedimiento de decisión que está formalizado no es siempre una fórmula matemática sino un proceso de decisión la Administración tributaria. Lógicamente, está llena de procesos de decisión siendo necesario analizar las medias y anomalías estadísticas, es decir, los que destacan por arriba, los que destacan por abajo y luego proceder a transformar ese resultado en una regularización, en un acto administrativo.

Ahora la cuestión muta, pasando a los actos administrativos automáticos y a aquellos con intervención humana, planteando si en nuestro sistema caben actos administrativos tomados por máquinas y si eso sería válido como una expresión de la voluntad del órgano administrativo, En el apartado normativo hemos ana-

lizado cómo se encuentra la situación actualmente. En la teoría general del Derecho Administrativo sobre el acto administrativo se determinaba la necesidad de que un funcionario en el ejercicio de sus competencias dicte una iniciativa, que tendrá repercusiones en el orden jurídico legal, pero aquí no tenemos un funcionario sino que es una inteligencia artificial la que dicta «un acto administrativo», lo que plantea muchísimos interrogantes en el mundo jurídico a día de hoy, pero que excede el objeto de este trabajo final de grado y solo podemos apuntar en este momento para señalar la gravedad del asunto.

3.2. Herramientas basadas en inteligencia artificial empleadas por las AEAT

En España la AEAT ha implementado diversas herramientas basadas en la Inteligencia Artificial, de las que ya hemos visto someramente sus ventajas en el apartado anterior; en estas líneas se esbozan éstas no con intención de ser exhaustivos sino de establecer una visión panorámica de las principales¹⁵. Todas ellas se contienen en el plan Estratégico de la Agencia Tributaria de 2024-2027¹⁶ y en la Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024.

Las principales herramientas a las que se aluden son para prevenir el fraude fiscal son:

- HERMES: fue el origen de estas aplicaciones. Se trataba de una herramienta de generación de informes estandarizados de riesgos de los contribuyentes, es decir se utilizaba para seleccionar los que serían objeto de inspección. HERMES generaba informes con perfiles mediante los datos provenientes de los distintos sistemas de bases de datos interrelacionados de la AEAT almacenados en ZÚJAR y GENIO.
- ZÚJAR: permite el tratamiento de datos que existen en las bases de la AEAT, para poder establecer perfiles de contribuyentes es la matriz principal de la que después han nacido otras herramientas y la más relevante desde su puesta en marcha en el año 1993, cuando el público general percibía la inteligencia artificial como ciencia-ficción.

15. Para un estudio en profundidad de las mismas pueden consultarse: HUERTO BUENO, A. (2020): «Usos de la inteligencia artificial y el big data por parte de la administración tributaria: «compliance by design» como única estrategia posible» en B. OLIVARES OLIVARES, (dir.), «La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la administración tributaria: retos ante la gestión tecnológica», La Ley: 48-74; OLIVARES OLIVARES, B. (2020): «Transparencia y aplicaciones informáticas en la administración tributaria», Crónica Tributaria, n.º 174: 89-111; entre otros.

16. Puede consultarse en la sede la AEAT: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf

- TESEO: en realidad es un mecanismo de trazabilidad de datos proporcionados por los propios obligados tributarios que permite relacionar a distintos obligados.
- DÉDALO: se emplea para localizar e identificar a contribuyentes cuya información en los registros de la Administración no está completa, presenta discrepancias, o no es fácil acceder a la información de ese sujeto.
- PANDATA: su función es la verificación de datos proveniente de fuentes externas a la AEAT para contrastar su calidad con PROMETEO.
- PROMETEO: crea un listado con la información de un contribuyente con los datos de los que tenga conocimiento, como cuentas bancarias, libros registros, etcétera.
- INFONOR: se trata de un sistema de alertas destinado al contribuyente, el cuál recibirá un aviso en caso de que se identifiquen errores potenciales, como los que podemos ver al presentar la autoliquidación del IRPF en rentaweb.
- GENIO: parte de los datos de INFONOR para crear informes con esos errores potenciales.
- BADOCTEA: se trata de un canal interno de los Tribunales Económico-Administrativos que permite acceder a las resoluciones de estos, criterios, textos.
- ASTREA: su objetivo es apoyar en la gestión de las resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativos.

Todas extremadamente interesantes y desconocidas pero la que más resalta entre todas es HERMES, ya que es la que puede generar perfiles de riesgo basándose en los datos recabados de ZÚJAR y en otros casos reales, por lo que realiza predicciones del comportamiento de ellos contribuyentes.

4. AFECTACIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Queda fuera de todo debate que el uso de la Inteligencia Artificial debe respetar la Constitución Española, la Declaración Universal de Derechos Humanos, la Carta de Derechos de la Unión Europea y cualquier norma de estas características refrendada por el Estado en los procesos de aplicación y revisión de los tributos. La Inteligencia Artificial en sus distintas vertientes puede y debe ser empleada dada su eficacia, pero siempre debe respetar las obligaciones impuesta a las Administraciones Públicas y los derechos de los obligados tributarios, en cualquier procedimiento, siendo esencial tener presente que también es obligación de la Administración tributaria no solo velar, sino también la salvaguardia de los derechos del contribuyente, aunque a veces no lo parezca.

La primera línea de protección que debemos estudiar son los derechos fundamentales de los obligados tributarios, partiendo del artículo 31.1 de la Constitución española en el que se establece el deber de contribuir mediante un sistema justo. Esta calificación conlleva que se deba utilizar la inteligencia artificial

de manera idónea y proporcional. Pero no solo es invocable este sistema justo también otros derechos que listamos antes de estudiar:

- Igualdad: los algoritmos pueden crear sesgos por circunstancias personales que afectarán a un número mayor de personas que si se tratase de una gestión humana.
- Intimidad: existe respaldo legal para conseguir y emplear datos económicos de la persona en función del mencionado precepto constitucional, pero ha de tenerse presente que existe un límite dado por la intimidad.
- Protección de datos personales: sin que se obstaculice la labor de la Administración tributaria existen datos que cuentan con una protección especial por su carácter, aunque el Reglamento europeo excepcione de manera general aquellos que tengan contenido tributario.
- La tutela judicial efectiva: proporcionando audiencia, contradicción que otorgan al contribuyente la posibilidad de obtener información sobre el procedimiento, en especial sobre la motivación de los actos, lo que nos lleva a la transparencia, o su falta de ella en los procedimientos en los que se emplea inteligencia artificial.
- Derecho a una buena administración derivado del artículo 41 de la Carta de DFUE, que enlaza directamente con el anterior.
- No podemos olvidar que estas herramientas también tendrán relevancia en los procedimientos sancionadores, en los que garantías de los contribuyentes se refuerzan automáticamente por el uso del «ius puniendi».

Se han listado los derechos afectados ya que a lo largo de estas páginas se van a tratar, pero en ocasiones se encuentran tan íntimamente ligados unos con otros que es complicado encajar cada uno en un compartimento estanco.

Comenzando por el derecho a la igualdad ante la ley o la no discriminación el problema principal que plantea el uso de la Inteligencia Artificial es la aparición de sesgos provenientes de una discriminación algorítmica producidos durante el diseño del programa. El artículo 14 de la Constitución recoge el derecho fundamental, mientras que en la Carta de DFUE se establece en el artículo 21. Ambos se traducen en que la Administración tributaria no puede emplear programas, algoritmos que creen un trato desigual injustificado. Presumimos que el tratamiento por estas herramientas será más imparcial, pero el problema puede generarse al diseñar el algoritmo y programar algún criterio que sea que termine generando ese sesgo, si ese trabajo se realiza por una persona también es posible que se cree un sesgo, pero dada su capacidad limitada para manejar los datos, ese sesgo afectará a un número menor de obligados, no es una justificación per se una realidad a tener en cuenta, el perjuicio es mayor simplemente por el número de datos tratados¹⁷. La única vía para solventar esto, ya que no

17. CRUZ ÁNGELES, J. (2021): «El diseño de perfiles algorítmicos para la gestión y protección de las fronteras europeas: ¿Una nueva forma de discriminación?», *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*. Núm. 57/2021:2.

van a dejar se usarse los algoritmos, es trabajar con datos de calidad, que sean correctos, representativos, así como formar al personal que diseña y revisa el algoritmo en temas de igualdad.

Esto no es un tema exclusivamente nacional, la Academia de Inteligencia Artificial de Beijing en 2019 publicó unos principios que debían regir el uso ético de esta, haciendo hincapié en que «el desarrollo de inteligencia artificial debe reflejar la diversidad y la inclusión y debe diseñarse para beneficiar a la mayor cantidad de personas posibles, especialmente a aquellas que, de lo contrario, serían fácilmente descuidados o insuficientemente representado»¹⁸

El derecho habitualmente más invocado junto la igualdad y no discriminación es la intimidad. Ya que como hemos visto la Inteligencia Artificial maneja una cantidad ingente de datos provenientes de distintas fuentes, pudiendo vulnerar el mandato constitucional del artículo 18, y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales. El artículo 1,8.4 de la Constitución expresamente establece que «la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos». Lo mismo se establece en el artículo 8 de la Carta de DFUE. En este sentido es fundamental que tengamos en cuenta que este este tratamiento de datos no vale cualquier cosa, por ejemplo, hay programas que se han diseñado para favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones establecidas pero que pueden vulnerar la intimidad o la protección de datos; tenemos que determinar por tanto los procedimientos legales que permitan al sujeto tributario al contribuyente tener la garantía de que se están realizando un tratamiento de datos legal con una obtención de datos legales con un tratamiento de los datos que no sean discriminatorios. Es necesario hacer un inciso para recordar que solamente cabe en el ámbito de la protección de la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales y del Reglamento general de protección de datos las personas físicas. También es necesario precisar que el artículo 6.1 del Reglamento califica como tratamiento lícito de los datos «c) el tratamiento es necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento» y «e) el tratamiento es necesario para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento;» lo que encaja perfectamente con el control y la revisión de la Administración Tributaria.

La Tutela administrativa efectiva: obliga a eliminar la opacidad para eliminar la indefensión material del obligado tributario cuando se emplea inteligencia Artificial en los procedimientos tributarios:

- Los obligados tributarios deben conocer la herramienta empleada y las líneas maestras de los procesos de toma de decisiones que les afectan,

18. «Principios de Inteligencia Artificial de Beijing», Academia de Inteligencia Artificial de Beijing, acceso el 31 de mayo de 2024. <https://www.baai.ac.cn/blog/beijing-ai-principles>

dentro del límite de los intereses legítimos, la confidencialidad y el secreto profesional y comercial.

- Además, es esencial conocer la motivación de todas las decisiones que inciden en los actos administrativos dictados en los procedimientos tributarios, incluida la decisión de iniciar el expediente, aún más cuando derive del resultado obtenido por el empleo de herramientas de Inteligencia Artificial y actos automatizados.

Ello puede conllevar una quiebra del derecho de defensa, ya recogía el Tribunal Económico-Administrativo de Valencia en su resolución de 31 de octubre de 2019 la doctrina del Tribunal Constitucional y del Supremo cuando señalaba que la motivación «no solo es una «elemental cortesía», como expresaba ya una Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de julio de 1981, ni un simple requisito de carácter meramente formal, sino que los es de fondo e indispensable, cuando así lo exige, porque solo a través de los motivos pueden los interesados conocer las razones que «justifican» el acto, porque son necesarios para que la jurisdicción contencioso-administrativa pueda controlar la actividad de la Administración y porque solo expresándolos puede el interesado dirigir contra el acto las alegaciones y pruebas que correspondan según lo que resulta de dicha motivación»¹⁹

Esto queda íntimamente ligado al principio de transparencia, el derecho a conocer la existencia, las características y la vía de aprobación de las aplicaciones de Inteligencia Artificial utilizadas por la Administración, ya que resulta crucial para el contribuyente. Ello nos conduce al artículo 5 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, en la que se obliga de manera genérica a todas las Administraciones Públicas a publicar de «forma periódica y actualizada la información cuyo conocimiento sea relevante para garantizar la transparencia de su actividad relacionada con el funcionamiento y control de la actuación pública». Esto hay que completarlo con el artículo 85 del 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, 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, habrán de ser previamente aprobadas mediante resolución del órgano que debe ser considerado responsable a efectos de la impugnación de los correspondientes actos administrativos.». Obligación a la que hace caso omiso la Administración tributaria sin consecuencia jurídica alguna.

Por otro lado, tenemos un artículo muy concreto de la Constitución española, el artículo 9, donde esta garantiza la seguridad jurídica, la respon-

19. Fundamento de Derecho 6º. Resolución TEAR de Valencia, de 31 de octubre de 2019.

sabilidad y la interdicción de los poderes públicos y del artículo 41 de la Carta de DFUE. Además, se configura como un pilar de la buena regulación en el artículo 129 de la Ley 39/2015. Todo implica que las normas y su aplicación deben ser estables, predecibles, claras y exentas de incertidumbre. Algo que en general en el ordenamiento brilla por su ausencia cuando continuamente hay reformas que hacen casi imposible seguir el ritmo del legislador.

Poco a poco empiezan a emerger pronunciamientos judiciales sobre todos estos temas que están siendo objeto de estudio. La primera sentencia aparecida en la Unión Europea que declaraba ilegal un algoritmo proviene de Países Bajos²⁰ por falta de la proporcionalidad y transparencia necesarias, además de vulnerar las previsiones sobre respeto a la vida privada que reconoce el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Según la sentencia, el denominado Sistema de Indicación de Riesgos (Systeem Risico Indicatie, SyRI) es un instrumento legal que el gobierno neerlandés utiliza para prevenir y combatir el fraude en el campo de la seguridad social y los esquemas relacionados con los ingresos, las contribuciones fiscales y de la seguridad social y las leyes laborales alertando a la Administración Pública holandesa sobre el riesgo de fraude de los ciudadanos al procesar y vincular grandes cantidades de sus datos personales en poder de las autoridades públicas. En pocas palabras, lo que hacía era analizar el fraude en la recepción de determinadas subvenciones y ayudas; y todo estaba desarrollado y vinculado con un algoritmo y la sentencia establece lo siguiente: en qué lugar, y es muy importante, es lícito utilizar instrumentos de este tipo de robótica e inteligencia artificial; entendiendo que siempre que exista un interés público que lo justifique y se tome la medida adecuada para garantizar la mínima injerencia necesaria en el derecho de la privacidad este es uno de los puntos fundamentales. Está permitido, es posible, pero tenemos que mantener un interés en garantizar la privacidad y en segundo lugar el desarrollo de Siri no ofrecía garantías suficiente como para considerar que este sistema en concreto respeta la proporcionalidad que debe tener toda privacidad de acuerdo con el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, ya que aunque informe de riesgos generado por el algoritmo no tiene en sí mismo una consecuencia legal directa, civil, administrativa o penal, sí que tiene un efecto significativo en la vida privada de la persona objeto de este informe. Estamos ante la primera sentencia clara sobre la limitación de la potestad de la Administración para investigar y entrar a tratar determinados datos que pueden vulnerar Derechos Fundamentales.

Esto nos lleva a plantearnos si es necesario reforzar los derechos existentes o crear unos nuevos adaptados a las necesidad que provoca el uso de la Inteli-

20. Sentencia de 5 de febrero de 2020 del tribunal distrito de La Haya (*Rechtbank Den Haag*). E,l texto original de sentencia se encuentra neerlandés por lo que se ha estudiado de manera indirecta mediante noticias en prensa especializada, distintas publicaciones. Puede consultarse: COTINO HUESO, L. (2020): «Holanda: <<SyRI, ¿a quién sanciono?>> Garantías frente al uso de inteligencia artificial y decisiones automatizadas en el sector público y la sentencia holandesa de febrero de 2020», La Ley privacidad 4:1.

gencia Artificial, la realidad es que a pesar que en algunas normas hemos visto en su título la referencia a los derechos digitales, como la propia carta de Derechos Digitales de 2021 o en la Ley Orgánica 3/2018, no son más que son una extensión de los derechos recogidos en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, en la Constitución, en la carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Lo hace necesario un reforzamiento de estos derechos porque como consecuencia de esa aplicación de técnicas basadas en el dato y el algoritmo puede dar lugar a lo que estábamos a lo que estamos analizando que con vulneraciones de estos. Por ejemplo, la violación del domicilio de una persona cuando a lo mejor no concurrían los requisitos, pero el perfil nos induce a ello.

5. CONCLUSIONES

Antes de comenzar nos gustaría traer a este punto del trabajo las palabras de MARTÍN LÓPEZ al compartir plenamente la reflexión de este autor: «En conclusión, la inteligencia artificial no puede enjuiciarse como inherentemente buena o mala. En el ámbito del control de riesgos y de la lucha contra el fraude fiscal presenta un potencial innegable, aunque también riesgos que hay que tratar de minimizar. Mas la amenaza no es la herramienta en sí, sino un diseño o utilización inapropiados de la misma. En abstracto, la inteligencia artificial podría ayudar a la adopción de decisiones más objetivas, incluso, que las de índole humana. Pero, para ello, se requiere que la selección de los datos utilizados y la configuración y entrenamiento del modelo sean adecuados y fiscalizables, en orden a controlar y eliminar los sesgos discriminatorios que pudieran ocasionarse.»²¹

Primera.- El uso de inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria es patente, y se trata de un uso que el común de los contribuyentes no conoce debido a la ininteligible del sistema y a la falta de transparencia que promueve la propia Administración.

Segunda.- La aplicación del sistema debe observar en todo momento los derechos de los contribuyentes ya que tenemos los mismos derechos que en un procedimiento no gestionado mediante inteligencia artificial, es decir que no porque venga una decisión basada en un Big Data pues resulta permisible que no se contenga la pertinente motivación basándose en la eficacia, eficiencia e infalibilidad del algoritmo «secreto».

Tercera.- La AEAT debería realizar un listado de las herramientas basadas en Inteligencia artificial que actualmente emplea dándole acceso abierta, ya sea mediante su portal web o cualquier otro medio de libre acceso, en la que se describa brevemente la herramienta para no generar el efecto no deseado de permitir al defraudador conocer cuáles son las claves para evitar su fiscalización, ni vulnerar el carácter reservado de los planes de inspección.

21. MARTÍN LÓPEZ, J. (2022): «Inteligencia Artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección tributaria», *Crónica Tributaria*, n. 182: 86.

Cuarta.- Se tiene que garantizar dentro del desarrollo de unos procedimientos tributarios determinado por la inteligencia en primer lugar es necesario que se garantice el uso no discriminatorio de la Inteligencia Artificial.

Quinta.- El buen uso de las herramientas de inteligencia artificial forma parte de los ODS establecidos en la Agenda 2030, ya que dado su potencial nos permite lograr una mayor eficiencia de los procedimientos y servicios de la Administración Tributaria, recordemos que un elemento esencial de la digitalización de la misma ha sido la eliminación del papel.

6. FUENTES NORMATIVAS

- Constitución española de 6 de diciembre de 1978.
- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2010/C 83/02).
- Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo COM(2021) 206 final 2021/0106(COD) por el que se establecen normas armonizadas en materia de Inteligencia Artificial (ley de inteligencia artificial) y se modifican determinados actos legislativos de la Unión.
- Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos).
- Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.
- Ley 15/2022, de 12 de julio, integral para la igualdad de trato y la no discriminación.
- Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.
- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- 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.
- Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024.

7. BIBLIOGRAFÍA

Bibliografía jurisprudencial

- Sentencia de 5 de febrero de 2020 del tribunal distrito de La Haya (*Rechtbank Den Haag*).
- Resolución TEAR de Valencia, de 31 de octubre de 2019.

Bibliografía doctrinal

- ANTÓN ANTÓN, A. (2021): «Digitalización de la Administración Tributaria: ¿un paso hacia un modelo de cumplimiento voluntario o un nuevo foco de conflictividad?», en S. MORENO GONZÁLEZ Y P. J. CARRASCO PARRILLA (dirs.): Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra: 645-667.
- BILBAO ESTRADA, I. (2019): «Disrupción tecnológica y administración tributaria: deber de contribuir, lucha contra el fraude, y derechos y garantías del contribuyente», en I. BILBAO ESTRADA Y A. ANTÓN ANTÓN (dirs.): Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra: 113-156.
- BILBAO ESTRADA, I. (2020): «Disrupción tecnológica y administración tributaria: deber de contribuir, lucha contra el fraude, y derechos y garantías del contribuyente», en A. ANTÓN ANTÓN; I. BILBAO ESTRADA (dir.), Retos y oportunidades de la Administración Tributaria en la era digital, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra: 113-156.
- BOIX PALOP, A. (2020): «Los algoritmos son reglamentos: la necesidad de extender las garantías propias de las normas reglamentarias a los programas empleados por la Administración para la adopción de decisiones», en Revista de Derecho Público: Teoría y Método, Vol. 1: 223-270.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2020): «El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal», en Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, n.º 444: 119-128.
- COTINO HUESO, L. (2020): «Holanda: <<SyRI, ¿a quién sanciono?>> Garantías frente al uso de inteligencia artificial y decisiones automatizadas en el sector público y la sentencia holandesa de febrero de 2020», La Ley privacidad 4:1.
- CRUZ ÁNGELES, J.(2021): «El diseño de perfiles algorítmicos para la gestión y protección de las fronteras europeas: ¿Una nueva forma de discriminación?», Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías. Núm. 57/2021:1-25.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (2020): «El uso del big data y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes», en F. SERRANO ANTÓN (dir.): Fiscalidad e

- inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra: 297-317.
- GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. (2020): «Inteligencia Artificial y Administración tributaria», en F. SERRANO ANTÓN (dir.): *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra: 135-166.
- HUERTO BUENO, A. (2020): «Usos de la inteligencia artificial y el big data por parte de la administración tributaria: «compliance by design» como única estrategia posible» en B. OLIVARES OLIVARES, (dir.), «La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la administración tributaria: retos ante la gestión tecnológica», *La Ley*: 48-74.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2022): «Inteligencia Artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección tributaria», *Crónica Tributaria*, n. 182: 51-89.
- OLIVARES OLIVARES, B. (2020): «Transparencia y aplicaciones informáticas en la administración tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 174: 89-111.
- OLIVER CUELLO, R. (2021): «Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria», *Revista de Internet, Derecho y Política*, n.º 33: 1-13.
- PONTÓN ARICHA, T. (2019): «La nueva administración tributaria electrónica: visión panorámica», en I. BILBAO ESTRADA Y A. ANTÓN ANTÓN (dirs.): *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra: 157-178.
- RIBES RIBES, A. (2020): «La inteligencia artificial al servicio del “compliance tributario”», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 188: 125-170.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2021): «El Derecho Tributario en la búsqueda de soluciones para los retos que plantean la robótica y la inteligencia artificial en la sociedad» en RDUNED. *Revista de derecho UNED*, n.º. 27: 17-56
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2024): «El sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario», Thomson Reuters Aranzadi, Navarra.
- SEGARRA, S. (2020): «Algunas aplicaciones de la inteligencia artificial en la Administración tributaria», en F. SERRANO ANTÓN (dir.): *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra: 183-202.
- SERRAT ROMANÍ, M. (2021): «Equality and AI. Bias and Discrimination», en P. García Mexía y F. Pérez Bes (dirs.): *Artificial Intelligence and the Law*, La Ley-Wolters Kluwer: 149-204.
- SOTO BERNABEU, L. (2021): «La importancia de la transparencia algorítmica en el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 179: 93-129.

8. OTROS RECURSOS EMPLEADOS

- Plan Estratégico de la Agencia Tributaria de 2024-2027, https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf, último acceso el 31 de mayo de 2024
- Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, Asamblea de las Naciones Unidas, aprobado el 18 de septiembre de 2015.
- Comisión Europea. (2003). Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: El papel de la administración electrónica en el futuro de Europa [COM (2003) 567 final - no publicada en el Diario Oficial].
- Informe de la Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo, conocido como Informe Brundtland, Asamblea de las Naciones Unidas, aprobada el 4 de agosto de 1987.
- «Principios de Inteligencia Artificial de Beijing», Academia de Inteligencia Artificial de Beijing,. <https://www.baai.ac.cn/blog/beijing-ai-principles> último acceso el 31 de mayo de 2024
- Arte contemporáneo: <https://artcontemporaneo.com/arte-con-algoritmos-edmond-de-belamy-o-el-arte-artificial/>, Último acceso el 31 de mayo de 2024.
- La Vanguardia, <https://www.lavanguardia.com/tecnologia/20230331/8868073/italia-prohibe-chatgpt-respetar-legislacion-datos.html> Último acceso el 31 de mayo de 2024.

TRANSPARENCIA PÚBLICA Y TRIBUTACIÓN DIGITAL

Virginia Martínez Torres

Profesora Ayudante Doctora

Universidad de Granada, Campus de Melilla

Miembro del Proyecto GARANTICS¹

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, la digitalización ha transformado profundamente los procedimientos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, destacando por su rápida adopción de tecnologías punteras. A medida que herramientas como el *big data* y la inteligencia artificial parecen haber ganado terreno en el ámbito tributario, ha emergido una creciente tensión entre la búsqueda de eficiencia y el respeto por la transparencia. Este trabajo pretende explorar cómo la Agencia Tributaria ha manejado la comunicación sobre el uso de estas tecnologías, con especial atención a las implicaciones que esto conlleva para la transparencia y para los derechos del contribuyente.

2. LA DIGITALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LO LARGO DE LOS AÑOS

La referencia al perfilado de contribuyentes según su riesgo de incumplimiento fiscal ha adquirido una relevancia creciente en las directrices de los Planes Anuales de Control Tributario. Empero, fue en 2013 cuando se introdujo

1. Este estudio se enmarca en el Proyecto de investigación «La protección de los derechos y garantías del contribuyente ante el uso de la Inteligencia Artificial por la Administración Tributaria» (GARANTICS), PID2022-136638OB-I00) cuyo IP es el Prof. Dr. Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo.

por primera vez un enfoque específico en la creación de perfiles de riesgo en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero², destacándose el comercio electrónico como un área de especial atención. En este contexto, se planteó la necesidad de acciones investigadoras dirigidas a identificar operaciones de negocio realizadas exclusivamente en línea, con el objetivo de determinar patrones de riesgo. Además, se inició la recopilación de información económica sobre los contribuyentes a partir de su actividad en la red, contrastando datos como los perfiles y los precios de servicios ofrecidos en sitios web con la información tributaria de los contribuyentes, haciendo uso de las bases de datos de la Agencia Tributaria.

En 2014, se consolidó una línea de actuación que guiaría los planes de control tributario en años posteriores. Las áreas prioritarias de atención durante ese año incluyeron la captación y explotación de la información disponible en Internet para descubrir actividades ocultas, el control de las personas físicas o entidades propietarias de sitios web que recibían ingresos por publicidad, garantizando su correcta tributación en España, y la supervisión de fabricantes y prestadores de servicios que comercializaban sus productos o servicios a través de la red para asegurar que las rentas generadas fueran adecuadamente declaradas y tributadas en España³.

En 2015 y 2016, la Agencia Tributaria marcó un cambio significativo en su enfoque hacia el análisis de perfiles de riesgo, intensificando sus esfuerzos en la lucha contra el fraude fiscal mediante la integración de sistemas avanzados de análisis y el uso de bases de datos cruzadas entre diferentes administraciones públicas⁴. Un hito importante en 2015 fue la inclusión por primera vez de una referencia explícita al carácter reservado de los perfiles de riesgo dentro del Plan de Control Tributario y Aduanero. El plan estableció que las actuaciones de comprobación e investigación se enfocarían en los obligados tributarios que presentaran los mencionados perfiles de riesgo, destacando que tanto el acceso a dichos perfiles como la metodología utilizada para su definición son estrictamen-

2. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2013). *Resolución de 8 de marzo de 2013, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013* (p. 11). Boletín Oficial del Estado. Disponible online en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2013-2680>.

3. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2014). *Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014* (p. 6). Boletín Oficial del Estado. Disponible online en: <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-3417>.

4. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2015). Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015 (pp. 2 y 13). Disponible online en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-2603>. En el mismo sentido: Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2016). Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016 (p. 3). Boletín Oficial del Estado. Disponible online en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2016-1836>.

te confidenciales, conforme a lo dispuesto en el artículo 116⁵ de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre⁶. Ese mismo año, se implementaron técnicas innovadoras para la elaboración de perfiles de riesgo, especialmente dirigidas a captar indicios de éxito en el comercio electrónico, utilizando esta vez información proporcionada por empresas especializadas en análisis web y redes sociales⁷. También se avanzó significativamente en la auditoría informática, con un enfoque particular en la identificación y control del *software* utilizado para ocultar ventas⁸.

A lo largo de 2016, la Agencia reforzó todas las iniciativas anteriores⁹. Además, incorporó un enfoque particular en las operaciones comerciales realizadas en internet y potenció la capacidad de la inspección tributaria ampliando la información disponible sobre los obligados tributarios, integrando indicadores provenientes de redes sociales, como la conectividad de una empresa con otras de su sector o su papel como intermediario en la cadena de valor¹⁰. Estos esfuerzos comienzan a reflejar un periodo cada vez más enfocado en aprovechar las tecnologías emergentes y las nuevas fuentes de información en el entorno digital.

Durante los años 2017 y 2018, la Agencia Tributaria consolidó el uso de herramientas tecnológicas avanzadas, como el cruce de datos entre diversas fuentes, para mejorar la precisión en la detección de incumplimientos. Se empezaron a utilizar tecnologías más sofisticadas, como el análisis de grandes volúmenes de datos para identificar patrones de comportamiento sospechosos y la implementación de sistemas de alerta temprana que permitieron una respuesta más rápida y eficaz ante posibles fraudes.

Concretamente, durante 2017 se intensificó el desarrollo de herramientas y se implementaron sistemas de alerta temprana que facilitaron respuestas más rápidas y eficaces. Se continuaron los trabajos de análisis sobre la viabilidad del uso de tecnologías de redes sociales junto con herramientas estadísticas, mejorando así las capacidades de la inspección tributaria. En particular, se intensificó

5. España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (2003). Artículo 116. Plan de control tributario: «*La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen*». Disponible online en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>.

6. España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (2003). Artículo 116. Plan de control tributario: «*La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen*». Disponible online en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>.

7. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2015, p. 7

8. «*las actuaciones desarrolladas por la Agencia Tributaria a lo largo de 2014 han puesto de manifiesto la existencia, en determinados negocios, de herramientas informáticas específicas para la ocultación de ventas y manipulación de la contabilidad (el llamado comúnmente «software de doble uso» (...)) b) Detección de supuestos de responsabilidad de las deudas pendientes de pago, tanto en casos de solidaridad como de subsidiariedad y especialmente en aquellos recogidos en los artículos 42.1.b), 43.1.a) y 43.1.b) de la Ley General Tributaria, desarrollando herramientas informáticas que ayuden a su selección.*» en Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2015, pp. 2 y 12.

9. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2016, pp. 2-3.

10. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2016, p. 8.

el uso masivo y continuo de tecnologías de *datawarehouse*¹¹. Esto permitió una mejor ordenación y sistematización de la información, abarcando aspectos como el grado de conexión de una empresa con otras en su sector o su rol como intermediario en actividades comerciales, pudiendo seleccionar y verificar con mayor precisión a aquellos contribuyentes que desarrollaban su actividad económica principalmente a través del comercio digital.

Aún más innovadora fue la implementación del Sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) para la gestión del IVA, que digitalizó la llevanza de los libros registro a través de la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria. Este sistema permitió el envío casi inmediato de los registros de facturación, mejorando las capacidades de control de la AEAT y permitiendo un monitoreo en tiempo real, haciendo más eficiente el cumplimiento de las obligaciones tributarias¹².

La Agencia Tributaria también inició un proceso de adaptación a los nuevos compromisos de transparencia fiscal derivados de las acciones del proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) en el ámbito internacional. Estos compromisos se implementaron a nivel de la Unión Europea mediante la Directiva (UE) 2015/2376 (DAC3), relativa al intercambio de Tax Rulings, y la Directiva (UE) 2016/881 (DAC4), sobre el intercambio del Informe País por País. A partir de ese año, se comenzaron los intercambios de acuerdos previos de tributación, y se planificó el intercambio del Informe País por País para 2018. Estas medidas supusieron un notable incremento de la información disponible sobre la tributación de multinacionales que operaban en España, mejorando significativamente los procesos de análisis de riesgos y optimizando la selección de contribuyentes a controlar. Durante ese año, se trabajó en el desarrollo de modelos de análisis de riesgo más precisos, aprovechando la experiencia acumulada desde la creación de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional en 2013¹³.

En 2018, la Agencia Tributaria dio un paso significativo al incorporar por primera vez el término «*big data*»¹⁴, marcando un hito en la capacidad de la Agencia para gestionar y explotar la información disponible de manera más efi-

11. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2017). *Resolución de 19 de enero de 2017, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017* (p. 2). Boletín Oficial del Estado. Disponible online en: http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-871. Además, se menciona el uso de «*indicadores propios de las redes sociales*» lo que sugiere que la Agencia está incorporando el análisis de datos obtenidos de plataformas como *LinkedIn*, *Facebook*, *Twitter*, entre otras, para profundizar en la comprensión de las relaciones comerciales y la posición estratégica de las empresas en el mercado. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2017, p. 10.

12. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2017, p. 3.

13. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2017, p. 18.

14. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2018). *Resolución de 8 de enero de 2018, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2018* (p. 10). *Boletín Oficial del Estado*. Disponible online en: <https://www.boe.es/boe/dias/2018/01/23/pdfs/BOE-A-2018-792.pdf>.

caz. La investigación en internet y la recopilación de información relacionada con nuevos modelos de actividad económica, especialmente en el comercio electrónico, continuaron siendo una prioridad estratégica. A su vez, se reconoce que la implantación de SII en 2017 reforzó estas capacidades, permitiendo la recepción en tiempo casi real de los registros de facturación de más de 50.000 empresas, lo que representaba más del 80% de la facturación global¹⁵. En paralelo, la Agencia Tributaria comenzó a prestar atención a los nuevos medios de pago que, debido a su creciente popularidad, planteaban riesgos significativos de opacidad en las transacciones. En 2017, se iniciaron los análisis de criptomonedas¹⁶, como *Bitcoin*, y otras plataformas de pago, así como los pagos desde dispositivos móviles, reconociendo en 2018 la amenaza emergente del uso de la *deep web* y las criptomonedas por parte del crimen organizado para el tráfico de bienes ilícitos, lo que planteó uno de los desafíos más complejos de la época¹⁷.

En distinto sentido, la Agencia Tributaria pretendía desarrollar un modelo de asistencia al contribuyente, el «Asistente Virtual», apoyado en el uso de nuevas tecnologías. Entre las actuaciones previstas para el 2018, se destacaban la potenciación de los canales de asistencia al contribuyente por medios electrónicos y telefónicos, así como la utilización de programas de ayuda para la confección de declaraciones y medios de identificación, como el certificado electrónico, Cl@ve PIN, número de referencia y CSV¹⁸. Además, se introdujo la aplicación móvil «Agencia Tributaria» y la implementación del sistema Renta WEB Telefónica «Le llamamos», mejorando significativamente la accesibilidad a los servicios tributarios, permitiendo una mayor eficiencia operativa y fomentando el cumplimiento voluntario, al reducir las barreras de acceso a la información y facilitar los trámites tributarios¹⁹.

Finalmente, en lo que respecta al intercambio automático del Informe País por País, que comenzó en junio de 2018, se recogieron las magnitudes clave de la actividad de grandes grupos multinacionales en los territorios donde operan. Se desarrollaron modelos de análisis de riesgo que facilitaron la identificación de prácticas de erosión, en consonancia con los estándares internacionales derivados del proyecto BEPS. Además, las nuevas fuentes de información, como el *Common Reporting Standard* (CRS) y la declaración informativa de operaciones vinculadas y realizadas con paraísos fiscales, se integraron en los sistemas de captación y análisis de datos. Estas herramientas permitieron un control más exhaustivo del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) y una mejor evaluación de los riesgos asociados a la tributación internacional²⁰.

En 2019, entre los avances más destacados se pone de relieve el desarrollo y perfeccionamiento de herramientas de gestión de riesgos, que permitieron un

15. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2018, pp. 3 y 4.

16. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2017, p. 10.

17. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2018, p. 19.

18. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2018, p. 2.

19. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2018, p. 2.

20. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2018, pp. 5 y 11.

análisis más preciso y eficiente de los perfiles de riesgo fiscal. Estas capacidades mejoraron la sistematización y el seguimiento de los contribuyentes con mayor potencial de incumplimiento, optimizando el control de operaciones y contribuyendo significativamente a la reducción del fraude²¹.

Por otro lado, La implementación del Asistente Virtual del IVA (en adelante, AVIVA) marcó un hito en la asistencia a los contribuyentes, brindando respuestas inmediatas y facilitando el proceso de declaración del impuesto, lo que reflejó un esfuerzo continuo por mejorar la calidad y accesibilidad de los servicios ofrecidos²². Además, se siguió trabajando en la aplicación móvil «Agencia Tributaria» y la implementación del sistema de Renta WEB Telefónica «Le llamamos»²³.

Paralelamente, se avanzó en la investigación sobre nuevos medios de pago, incluyendo criptomonedas y plataformas digitales, reconociendo su relación con la economía sumergida y el crimen organizado. Se llevaron a cabo análisis para controlar el uso de estas monedas y su vinculación con operaciones en la *deep web*, planteando uno de los desafíos más complejos para la Agencia.

En términos de transparencia y cooperación internacional, se reforzó el intercambio automático de información financiera entre jurisdicciones, incluyendo datos sobre cuentas extranjeras de residentes en España, lo que mejoró las capacidades de detección de activos ocultos y prácticas elusivas. La Agencia también se anticipó a la implementación de la Directiva DAC 6²⁴, que introdujo la obligación de revelar mecanismos de planificación agresiva y técnicas de ocultación de rentas y activos, marcando un hito en la lucha contra el fraude fiscal²⁵. También se continuó mejorando el uso de la información derivada del proyecto BEPS, especialmente a través del Informe País por País, se consolidaron las fuentes de información y se avanzó en la explotación de tecnologías de análisis de datos, lo que facilitó la detección de incumplimientos tributarios graves. Además, se potenció la actividad de selección de riesgos, haciendo uso de herramientas como los intercambios automáticos de información sobre diversas rentas y las acciones simultáneas de control²⁶.

Por otro lado, el comercio electrónico y las actividades logísticas vinculadas a este sector fueron objeto de especial atención, debido a su rápido crecimiento

21. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2019). Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019 (p. 4). *Boletín Oficial del Estado*. Disponible online en: <https://www.boe.es/boe/dias/2019/01/17/pdfs/BOE-A-2019-507.pdf>.

22. Aunque en el Plan de 2018 no se mencionó específicamente el nombre AVIVA, se indicó la continuidad de estos trabajos. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2019, p. 2.

23. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2019, p. 2.

24. Consejo de la Unión Europea. (2018). Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. *Diario Oficial de la Unión Europea*. Disponible online en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2018-80963>.

25. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2019, p. 6.

26. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2019, pp. 5 y 7.

y el potencial de evasión fiscal que conllevan²⁷. Asimismo, se realizó un estudio inicial sobre tecnologías *FINTECH*²⁸ para evaluar su impacto en el control tributario, y se continuó la supervisión de modelos emergentes de distribución como la triangulación de envíos²⁹. En cuanto a los grandes patrimonios, la Agencia implementó nuevas herramientas de selección para identificar contribuyentes con riesgos fiscales significativos, especialmente aquellos que presentaban opacidad o deslocalización. Para coordinar estas acciones, se creó la Unidad Central de Control de Patrimonios Relevantes, con el objetivo de impulsar y unificar las investigaciones sobre este perfil de contribuyentes³⁰. Finalmente, se enfrentaron los desafíos tecnológicos del crimen organizado, como el uso de la internet profunda y criptomonedas para el tráfico de bienes ilícitos, lo que subrayó la necesidad de una mayor adaptación y cooperación internacional³¹.

En 2020 uno de los avances más destacados en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero³² fue la creación de las Administraciones de Asistencia Digital Integral (en adelante, ADIs)³³, diseñadas para ofrecer servicios de información y asistencia a través de medios electrónicos y canales de comunicación virtuales, reduciendo la necesidad de asistencia presencial y optimizando los recursos. Otro avance clave fue la actualización de sistemas previamente implementados como el SII con la calculadora de plazos³⁴ y el AVIVA, facilitando la detección de patrones de riesgo de forma más ágil y precisa³⁵. En esta línea, se consolidó el uso de modelos de análisis de riesgo más avanzados, con el apoyo de *big data* estos sistemas mejorados facilitan la comparación y cruce de datos, lo que contribuyó a una detección temprana de fraudes graves, como la evasión de impuestos y la actividad económica no declarada, con especial atención en

27. «Las actividades logísticas ligadas con el comercio electrónico, también serán objeto de atención, no solo por su propia tributación, sino especialmente por servir de catalizadores de la actividad de otros operadores nacionales y extranjeros que, valiéndose de estas plataformas virtuales de mercado, consiguen una importante penetración comercial, no siempre acompañada de la correcta tributación directa e indirecta», Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2019, p. 12.

28. Procedente de las palabras en inglés *Finance and Technology*.

29. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2019, p. 12.

30. «Se afianza el control reforzado sobre grandes patrimonios mediante la utilización de cauces de investigación específicos para perfiles que así lo demanden», sin embargo, no se detalla la estrategia. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2019, p. 9.

31. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2019, pp. 10 y 26.

32. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2020). Resolución de 21 de enero de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020. *Boletín Oficial del Estado*. Disponible online en: <https://www.boe.es/boe/dias/2020/01/28/pdfs/BOE-A-2020-1201.pdf>.

33. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2020, p. 2.

34. «La calculadora de plazos de modificación de bases imponible y otras rectificaciones. Este servicio se encuentra ya en funcionamiento y en 2020 se desarrollarán tareas de consolidación de esta herramienta. La calculadora de plazos del SII. El servicio ya en funcionamiento y se impulsará su mejora en 2020 mediante la incorporación de cálculos sobre facturas rectificativas» en Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2020, p. 3.

35. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2020, pp. 2-3.

el IVA y el control exhaustivo de grandes patrimonios y actividades económicas complejas³⁶.

Se profundizó en la utilización de intercambios automáticos de información internacional, especialmente en el marco del Proyecto BEPS, implementando herramientas más sofisticadas para procesar y depurar la información recibida del extranjero, integrando datos clave sobre grandes corporaciones multinacionales e introduciendo nuevos mecanismos derivados de la Directiva DAC 6³⁷.

Al mismo tiempo, se avanzó en la digitalización de las actividades administrativas de inspección, con el desarrollo de un nuevo sistema informático que permitía la interacción entre los contribuyentes y la inspección sin necesidad de desplazamientos físicos. Este sistema, que incluía conexiones por video, facilitaba una mayor eficiencia en los procesos de regularización tributaria. Asimismo, se inició la implantación de un proyecto para informatizar la gestión interna del conocimiento sobre las causas que llevaban a la regularización, con el objetivo de optimizar el seguimiento y la planificación de futuras actuaciones de control³⁸. En el ámbito aduanero, la consolidación del uso de pre-declaraciones aduaneras y la mejora de la coordinación con otras autoridades se fortalecieron a través de herramientas informáticas. Estas mejoras permitieron anticipar los controles, reducir los costes de despacho de mercancías y optimizar la intervención en las operaciones aduaneras más complejas³⁹.

En el Plan de Control Tributario y Aduanero de 2021⁴⁰, en línea con el precedente, se consolidaron las ADIs se potenció del uso del AVIVA y se continuó con la mejora del SII, complementado con calculadoras especializadas⁴¹ y asistentes adicionales. Así mismo, se desarrollaron nuevos asistentes y sistemas de ayuda como el Asistente Censal, que facilitó la formalización de declaraciones censales de forma digital y simplificada⁴². Adicionalmente, se implementó un

36. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2020, pp. 12 y 20.

37. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2020, p. 12.

38. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2020, pp. 10-11.

39. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2020, p. 7.

40. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2021). *Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021*. Boletín Oficial del Estado. Disponible online en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-1379>.

41. «La calculadora de prorratas, que permite calcular la prorrata general y especial, la regularización anual del porcentaje definitivo, así como la regularización anual y resultante de la transmisión de bienes de inversión. Esta herramienta se ha incorporado en 2020 y se consolidará en 2021» en Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2021, p. 4.

42. En el último trimestre de 2020, se implementó el Asistente Censal, una herramienta diseñada para ayudar en la formalización y presentación de las declaraciones censales, dirigida inicialmente a personas físicas. Esta herramienta facilita el proceso utilizando la información disponible en la base de datos de la Agencia Tributaria y la proporcionada por el contribuyente, mediante un sistema intuitivo que permite completar todos los trámites censales de manera eficiente. Para 2021, se previó su extensión a personas jurídicas, añadiendo información sobre la situación tributaria y obligaciones derivadas de las actividades económicas. Además, se desarrolló el Informador Censal, que proporciona respuestas estructuradas a las dudas censales del contribuyente y el Buscador de actividades, que al introducir una actividad específica, ofrece toda la información tributaria relevan-

sistema de análisis mediante *big data* en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), cuyo objetivo es reducir los errores cometidos por los contribuyentes al presentar su declaración, utilizando la experiencia previa y siguiendo las estrategias internacionales y las técnicas de *nudge* basadas en el enfoque *behavioural insights* (enfoque hacia una mejor comprensión del comportamiento del contribuyente), que fomentan un comportamiento fiscal correcto mediante la comprensión del comportamiento del contribuyente⁴³.

Otra de las novedades de este periodo fue la plataforma REC@T, coordinado desde el Departamento de Recaudación, que ofrecía un único número telefónico para todos los territorios y ciudadanos, facilitando una atención más ágil y directa⁴⁴. Por añadidura, se destacó la importancia de la modernización continua de las estrategias de control de la DAC ⁶⁴⁵.

Como último dato reseñable, se hace por primera vez mención al uso de «cartas informativas» de carácter preventivo dirigidas a sectores específicos con posibles riesgos de incumplimiento fiscal. El objetivo principal de estas cartas era advertir a los contribuyentes sobre la información que la Agencia Tributaria poseía respecto a su actividad, invitándolos a revisar o corregir su situación fiscal de manera voluntaria antes de que se iniciaran procedimientos formales de comprobación o inspección.

El año 2022⁴⁶ fue cargado de novedades destacables, se consolidaron varias herramientas ya existentes y se impulsó la implementación de nuevos mecanismos destinados a mejorar la asistencia a los contribuyentes y el control fiscal. Las ya consolidadas ADIs evolucionaron permitiendo una personalización en la atención, adecuando las soluciones a las necesidades específicas de cada contribuyente⁴⁷. A la par de este desarrollo, se ha mantenido la promoción del uso del sistema de Cl@vePIN, así como el sistema REC@T, que facilita la identificación segura de los contribuyentes y representantes, permitiendo un acceso ágil a trámites e información individualizada⁴⁸. Una innovación significativa fue la implementación del *machine learning* en el sistema Renta Web, que contribuyó a reducir los errores en la cumplimentación del modelo 100, mejorando la preci-

te como el epígrafe del IAE, obligaciones, modelos y plazos de presentación. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2020, p. 4.

43. Esta fue la primera vez que aparece el uso de estas herramientas mencionadas en los planes de control. El sistema identificaba patrones y características comunes entre los contribuyentes que en años anteriores no utilizaron correctamente los datos fiscales proporcionados, centrándose en aspectos clave como los rendimientos del trabajo. Además, se desarrollaron sistemas de asistencia que alertaran a los contribuyentes sobre posibles errores, ayudando a mejorar la precisión en la presentación de sus declaraciones. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2021, p. 5.

44. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2021, p. 6.

45. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2021, p. 16.

46. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2022). Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022. *Boletín Oficial del Estado*. Disponible online en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-1453.

47. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2022, p. 3.

48. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2022, p. 6.

sión mediante mensajes automatizados en más casillas⁴⁹. Además, se consolidó el uso de la herramienta de Visita Virtual (VIVI) como mecanismo de relación con los contribuyentes, permitiendo incluso la firma de actas de inspección, lo que eliminó la necesidad de desplazamientos físicos y facilitó una gestión más eficiente y menos costosa.

Asimismo, se avanzó en la sistematización del uso de técnicas de *«behavioural insights»* para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, tanto en las comunicaciones como en las aplicaciones informáticas a través de un grupo de trabajo dedicado a identificar áreas clave para su aplicación⁵⁰. Una de las principales acciones derivadas de este enfoque fue que las cartas informativas adquieren un tratamiento más específico y son denominadas «cartas de aviso»⁵¹. Aunque su propósito seguía siendo similar al del 2021, estas cartas ofrecían a los contribuyentes la oportunidad de aclarar si la información que motivaba el aviso era incorrecta o, en su caso, rectificar voluntariamente su situación fiscal, especialmente en lo referente a futuras autoliquidaciones, buscando evitar la necesidad de iniciar procedimientos de comprobación.

Para identificar a los destinatarios de estas cartas, se realizó un análisis de diversos parámetros financieros y económicos, incluyendo información contable declarada, datos sobre la actividad empresarial y generación de flujos de tesorería externos a la contabilidad oficial. Además, se incorporaron signos externos obtenidos de fuentes terciarias. En esta fase de selección, se prestó especial atención a los contribuyentes cuyos indicios de incumplimiento presentaban mayor claridad. Así, la función informativa de la Agencia iba acompañada de un análisis detallado, y, cuando era necesario, de la selección e inmediata inspección de los contribuyentes que mostraran un mayor riesgo de fraude. En ese mismo año, se promovió la creación de un área de coordinación de análisis de riesgos y selección dentro del ámbito de la gestión tributaria, cuyo objetivo fue integrar de manera sistemática y unificada la asistencia al contribuyente con el control fiscal. Esta área colaboró con las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria y el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria para diseñar un análisis de riesgos más eficiente, adaptado a las diferentes figuras impositivas.

49. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2022, p. 5.

50. «Algunas de las novedades introducidas en la aplicación del enfoque *behavioural insights* son las siguientes: En el área de Gestión Tributaria, en el ámbito del IRPF, se avisa a aquellos contribuyentes que, cuando modifican algunos datos fiscales relativos a los rendimientos del trabajo suministrados en su declaración de Renta, pueden cometer errores en la presentación, evitando errores indeseados que, posteriormente, pudieran dar lugar a una intervención de la Agencia Tributaria. En el conjunto de áreas funcionales (Gestión, Inspección, Recaudación y Aduanas) se están analizando las posibilidades de una mejora y simplificación del literal de los documentos que se emiten con más frecuencia, de manera que éstos sean más comprensibles y más sencillos para sus destinatarios» en Agencia Tributaria. (s.f.). *El enfoque behavioural insights*. Disponible online en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/El_enfoque_behavioural_insights_.html.

51. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2022, p. 12.

También se implementó de forma completa el nuevo sistema automatizado de análisis de riesgos en materia de precios de transferencia. Este sistema permitió utilizar de manera eficiente tanto los datos obtenidos internamente como aquellos proporcionados por la inspección, en el marco del proyecto BEPS, impulsado por la OCDE y la Unión Europea. Además, el sistema fue diseñado para actualizarse periódicamente, integrando nuevas fuentes de información conforme estas estuvieran disponibles, garantizando así su efectividad en la detección de riesgos⁵². Entre las fuentes de información más destacadas figuraban los informes País por País, en el marco de la Acción 13 del proyecto BEPS, así como los intercambios automáticos de información sobre acuerdos unilaterales entre administraciones tributarias, vinculados a la Acción 5. También se incorporó información sobre rentas y mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación obligatoria, regulados por la Directiva DAC 6, transpuesta a la normativa española a través de la Ley 10/2020 y el Real Decreto 243/2021⁵³. El uso de este sistema, junto con un conocimiento más profundo de los grupos internacionales y de los sectores en los que operan, fruto de una creciente especialización en fiscalidad internacional, permitió un análisis de riesgos más preciso. A través de indicadores, índices y modelos, se logró identificar patrones de comportamiento de alto riesgo fiscal, lo que contribuyó a una mayor eficacia en la detección y gestión de posibles irregularidades⁵⁴. Adicionalmente, el plan preveía la mejora del análisis de riesgos fiscales mediante el uso de *big data*, centrándose en sectores como el comercio digital y las transacciones con monedas virtuales, consolidándose sistemas de análisis automatizados para operaciones vinculadas, y potenciando el control en diversos asuntos como los precios de transferencia.

En el año 2023⁵⁵, la Agencia Tributaria continuó avanzando en la implementación de diversas mejoras y herramientas tecnológicas para optimizar tanto la planificación de sus actuaciones de control como la asistencia al contribuyente. Uno de los puntos clave fue la mejora en la planificación y selección de las actuaciones de control, en la que se priorizó un enfoque coordinado entre las distintas áreas de la Agencia. Esto permitió un análisis conjunto de los riesgos detectados en cada contribuyente, permitiendo decidir la mejor estrategia entre

52. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2022, p. 16.

53. España. (2021). Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. *Boletín Oficial del Estado*. Disponible online en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-5394>.

54. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2022, p. 18.

55. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2023). Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023. *Boletín Oficial del Estado*. Disponible online en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2023-5080.

la asistencia o la comprobación de posibles irregularidades. Se prestó especial atención a aquellos casos en los que las regularizaciones previas no habían logrado un cambio en el comportamiento de los contribuyentes, repitiéndose esquemas de riesgo fiscal similares⁵⁶.

Se adoptó un enfoque más sofisticado para el envío de cartas de aviso, utilizando principios de *behavioural Insights* de la OCDE. Estas cartas se dirigen a contribuyentes de sectores específicos con indicadores de riesgo fiscal mantenidos a lo largo de varios ejercicios. A diferencia de años anteriores, el análisis se amplió no solo al comportamiento fiscal de los destinatarios en los ejercicios afectados, sino también a los posteriores, así como a su entorno familiar y profesional. El seguimiento se realizó de manera más estructurada, integrando los resultados en sistemas automáticos para medir los efectos inducidos. Además, se reforzó la colaboración entre las áreas de inspección y recaudación, garantizando que las regularizaciones logren recuperar las cuotas no declaradas, los intereses y posibles sanciones, optimizando así todo el ciclo de comprobación⁵⁷. Por último, se implementaron herramientas avanzadas de análisis de datos para mejorar el control de las operaciones de comercio electrónico, que habían experimentado un crecimiento significativo en los últimos años. Estas herramientas permitieron identificar riesgos en un gran número de declaraciones, principalmente relacionadas con el valor declarado de las mercancías. La información utilizada provenía tanto de fuentes internas como externas, incluidas las plataformas de comercio electrónico, obtenida mediante requerimientos legales. Los controles se realizaron tanto en los recintos aduaneros como posteriormente, optimizando la fiscalización de estas operaciones⁵⁸.

En relación con el control del IRPF, se llevaron a cabo cambios significativos en la plataforma de Renta Web, con el objetivo de hacerla más intuitiva y facilitar su uso por parte de los contribuyentes. Asimismo, se lanzó una campaña específica dirigida a los no declarantes, perfilando a aquellos con mayor probabilidad de incumplimiento, y enviando avisos preventivos durante el periodo de presentación de la declaración⁵⁹.

Se hizo también un uso más intensivo de nuevas fuentes de información, como la proveniente del Consejo General del Notariado a través del Índice Único Notarial, lo que mejoró la identificación de riesgos fiscales relacionados con inmuebles y sociedades. En paralelo, se intensificó el control de operaciones relacionadas con criptomonedas y otros medios de pago electrónicos, dada su creciente utilización para evadir impuestos o realizar transacciones opacas⁶⁰.

En el ámbito de la cooperación internacional⁶¹, la Agencia Tributaria continuó profundizando en el intercambio automático de información, destacando el

56. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2023, p. 2.

57. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2023, pp. 16-17.

58. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2023, p. 18.

59. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2023, p. 4.

60. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2023, p. 10.

61. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2023, p. 9.

intercambio de datos sobre cuentas financieras en el marco del CRS y la información relacionada con los informes País por País (CBC) en virtud de la Directiva (UE) 2016/881, y se mantuvo la participación activa en programas como el Compliance Assurance Programme (ICAP⁶²) y la iniciativa ETACA⁶³.

3. PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2024 Y PLAN ESTRATÉGICO 2024-2027

El Plan de Control Tributario y Aduanero 2024⁶⁴ continúa consolidando las iniciativas tecnológicas y preventivas que la Agencia Tributaria ha venido desarrollando en los últimos años. El enfoque para 2024 se basa en una combinación de herramientas tecnológicas avanzadas, campañas preventivas y un análisis más profundo de los perfiles de riesgo de los contribuyentes⁶⁵, en especial aquellos vinculados a sectores como el comercio electrónico, las criptomonedas y las plataformas digitales.

Uno de los aspectos más destacados del Plan de Control 2024 es la creación de un modelo unificado de prevención y control, que organiza las herramientas de detección y gestión de riesgos en fases interconectadas, optimizando la planificación de las acciones de la Agencia. Este modelo pretende permitir que las distintas áreas de control colaboren de manera más eficiente para reducir los

62. El ICAP es un mecanismo voluntario de la OCDE que facilita la cooperación entre grupos multinacionales y las autoridades fiscales en varias jurisdicciones. Su propósito es permitir una evaluación temprana de riesgos fiscales mediante el intercambio de información, como la del Proyecto BEPS, promoviendo la transparencia y reduciendo posibles disputas tributarias a nivel internacional. A través de este programa, las empresas pueden obtener mayor certeza en sus obligaciones fiscales en un entorno global. OCDE. (n.d.). *International Compliance Assurance Programme (ICAP)*. OCDE. Disponible online en: <https://www.oecd.org/en/about/programmes/icap.html>.

63. El Enfoque Europeo de Confianza y Cooperación (ETACA) es una iniciativa piloto lanzada por la Comisión Europea en 2020 como parte de su plan de acción para una tributación justa y simple. El objetivo principal de ETACA es mejorar la cooperación, transparencia y confianza entre las administraciones tributarias y las grandes empresas multinacionales. Su enfoque está en la evaluación preventiva de riesgos, especialmente en temas de precios de transferencia, para evitar disputas fiscales y problemas de doble imposición dentro de la Unión Europea. A través de ETACA, las empresas participantes pueden colaborar con múltiples administraciones fiscales al mismo tiempo, lo que les permite reducir costos de cumplimiento tributario y minimizar el riesgo de ser sometidas a auditorías múltiples. España comenzó a integrar el Enfoque Europeo de Confianza y Cooperación (ETACA) dentro de sus políticas fiscales en 2023. Comisión Europea. (2021, octubre). *European Trust and Cooperation Approach – ETACA Pilot Project for MNEs*. Disponible online en: https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes_en.

64. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024. *Boletín Oficial del Estado*. Disponible online en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2024-3876.

65. Aunque no se proporcionen tantos detalles sobre el perfilado como en otros Planes de Control, esto podría deberse a que la Agencia ya cuenta con datos de calidad y herramientas adecuadas para realizar un perfilado efectivo.

riesgos fiscales intensificando las actuaciones de comprobación desde que se produce el hecho imponible, pasando por la declaración del hecho imponible, hasta las actuaciones de control *a posteriori*. De este modo, no solo se actuará cuando ya ha ocurrido el incumplimiento, sino que se intervendrá preventivamente⁶⁶.

El análisis de riesgos en el comercio electrónico y otros sectores vinculados a la economía digital seguirá siendo una prioridad en 2024. La Agencia Tributaria implementará nuevas obligaciones informativas mediante el modelo 238, que requerirá a las plataformas digitales informar sobre los ingresos generados por los vendedores que utilicen sus servicios. Este enfoque está alineado con la Directiva DAC 7⁶⁷, que promueve el intercambio automático de información fiscal entre los Estados miembros de la Unión Europea. Con esta medida, se busca identificar de manera más precisa las fuentes de ingresos no declaradas, lo que permitirá combatir con mayor eficacia la evasión fiscal en el comercio electrónico y otros sectores digitales. Es importante destacar que esta normativa ya fue mencionada en el Plan de Control de 2022 con fines meramente informativos. Empero, su aplicación concreta ha comenzado a consolidarse en el Plan de Control de 2024. Las directrices básicas sobre las obligaciones de información y los procedimientos de diligencia debida fueron incorporadas al ordenamiento jurídico a través de la Ley 13/2023, de 24 de mayo⁶⁸. Esta ley transpone la Directiva (UE) 2021/514, que modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito fiscal, aunque aún queda pendiente de aprobación su desarrollo reglamentario para completar su implementación⁶⁹.

66. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2024, p. 9.

67. España. (2024). Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias. *Boletín Oficial del Estado*. Disponible online en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2024-1771>. Esta norma fue mencionada en el Plan de Control de 2022 únicamente con fines informativos, pero su aplicación concreta y desarrollo parecen haberse consolidado en el Plan de 2024.

68. España. (2023). Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias. *Boletín Oficial del Estado*. Disponible online en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2023-12204>.

69. El reglamento necesario para completar la implementación de la Ley 13/2023 aún está en fase de desarrollo, particularmente en lo que concierne a las obligaciones de información de las plataformas digitales y los procedimientos de diligencia debida. Este reglamento debe establecer con precisión las pautas para que los operadores de estas plataformas suministren la información requerida, tal como lo estipula la DAC 7, lo cual es crucial para que la ley pueda aplicarse de manera efectiva. Deloitte. (2023, 28 de diciembre). Principales medidas de la Ley 13/2023, de 24 de

Se prevé implementar importantes avances en el control fiscal de los activos digitales y los sistemas de pago virtual. Por primera vez, se obtendrá información sobre las monedas virtuales mediante los modelos informativos 172, 173 y 721, lo que permitirá un mayor control sobre las criptomonedas y las transacciones vinculadas a estas. La medida es fundamental para abordar los riesgos fiscales asociados a la creciente popularidad de estos activos, buscando asegurar que los contribuyentes informen adecuadamente sobre sus saldos y operaciones. Se continuará avanzando en la implementación del Índice Único Notarial, que ha demostrado en el tiempo ser una herramienta eficaz en la detección de irregularidades relacionadas con inmuebles y sociedades⁷⁰. También, se reconoce el creciente desafío fiscal que representan los sistemas de pago virtual, como los neobancos⁷¹. Aunque su uso aún no es masivo, se reconoce estar en constante expansión, sobre todo en los mercados de pagos e inversiones. También se seguirá recabando información sobre las empresas que facilitan inversiones en monedas virtuales, con el fin de identificar la fuente de las rentas y posibles plusvalías derivadas de estas inversiones.

Asimismo, se continuará aplicando el enfoque de *behavioural insights*, que combina visitas a empresas con el envío de cartas de aviso a contribuyentes de menor tamaño que presenten riesgos fiscales, mientras se fortalece la coordinación de las áreas involucradas en las actuaciones de comprobación fiscal siguiendo el enfoque pronunciado en 2023⁷². Por otro lado, un aspecto esencial del Plan 2024 es el refuerzo de las campañas preventivas mediante el envío de avisos a contribuyentes que presenten irregularidades, expandiendo el número de destinatarios de estos avisos, no solo en el ámbito del IRPF, sino también en otros tributos. Estos avisos tienen como objetivo que los contribuyentes puedan corregir sus declaraciones de forma voluntaria antes de que la Agencia inicie un

mayo de 2023. Deloitte España. Disponible online en: <https://www.deloitte.com/es/es/services/legal/blogs/ley-13-2023.html>. En este sentido, Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2024, pp. 5-6.

70. Otro de los focos del Plan es el control sobre las grandes fortunas y los contribuyentes de alta capacidad económica. Se implementarán nuevas fuentes de información que permitirán una explotación masiva de datos, utilizando técnicas avanzadas de gestión de datos para detectar posibles irregularidades en patrimonios y operaciones financieras, con especial atención a las sociedades opacas y bienes inmuebles de lujo. En este marco, el uso del Índice Único Notarial y otros registros públicos facilitará la detección de patrimonios no declarados y la identificación de conductas elusivas relacionadas con la residencia fiscal. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2024, p.

71. Un neobanco es una institución financiera que funciona exclusivamente de manera digital, sin la necesidad de sucursales físicas. Todas sus operaciones se gestionan a través de aplicaciones móviles o plataformas web, ofreciendo servicios comparables a los de los bancos tradicionales, como cuentas corrientes y tarjetas de débito. Sin embargo, su estructura es más eficiente y de menor costo, ya que no requieren mantener una infraestructura física. Además, los neobancos destacan por enfocarse en mejorar la experiencia del usuario, facilitando procesos como la apertura de cuentas de manera rápida. Algunos neobancos poseen una licencia bancaria completa, lo que les permite ofrecer servicios respaldados por fondos de garantía. Otros operan bajo licencias de entidades de dinero electrónico o de pago, lo que restringe su capacidad para captar depósitos. Banco de España. (s.f.). *¿Qué son los neobancos y qué ofrecen?*. Disponible online en: <https://cliente.bancario.bde.es/pcb/es/blog/neobancos-que-son-y-que-ofrecen.html>.

72. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2024, pp. 20-21.

procedimiento formal de comprobación, promoviendo así el cumplimiento voluntario⁷³.

En la plataforma Renta Web se implementarán mejoras para agilizar la navegación y facilitar la corrección de errores en las declaraciones del IRPF. Los contribuyentes podrán presentar declaraciones complementarias de manera más eficiente si detectan errores, mediante la confirmación del borrador disponible en la plataforma. Una estrategia clave será la ampliación de los contribuyentes que recibirán estos avisos, incorporando la experiencia de campañas anteriores, como la de 2023. Además, se enviarán comunicaciones preventivas a potenciales no declarantes, identificados con alta probabilidad de incumplimiento, incentivando la correcta presentación de autoliquidaciones⁷⁴. En la misma línea del fomento del cumplimiento voluntario y la simplificación de trámites, la Agencia Tributaria reforzará el uso de herramientas multicanal, buscando asegurar que el contribuyente pueda acceder a los servicios de la forma que le resulte más conveniente. Lo que incluirá la expansión del uso de asistentes virtuales, video-llamadas y chat, para proporcionar asistencia personalizada en áreas como las aduanas, las importaciones y la presentación de declaraciones⁷⁵.

En lo que respecta a los objetivos a largo plazo recogidos en el Plan estratégico 2024-2027 la Agencia Tributaria⁷⁶ avanza hacia un modelo de servicios más accesible y flexible para los contribuyentes, basado en la multicanalidad como se adelanta en el Plan de Control de 2024. No obstante, se mantendrá y reforzará la atención presencial en oficinas para quienes prefieran esa opción⁷⁷. Además, la Agencia implementará un asistente virtual censal que permitirá a los contribuyentes resolver dudas relacionadas con el censo de empresarios, profesionales y retenedores, y que estará vinculado a un sistema de preguntas guiadas para facilitar la presentación del modelo 036. Paralelamente, se está desarrollando un proceso de migración al nuevo entorno tecnológico para modernizar las aplicaciones del censo⁷⁸.

73. «En el año 2023 se emitieron una serie de cartas aviso dirigidas a contribuyentes que mantenían en el tiempo riesgos de incumplimiento fiscal, con unos resultados positivos en términos de mejora voluntaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Los resultados de este tipo de actuaciones aconsejan su mantenimiento en el año 2024, realizando un seguimiento de la reacción del contribuyente ante la recepción de la carta, analizándose, ya no sólo el comportamiento del contribuyente en los ejercicios a los que se refiere esta carta, sino también con posterioridad a esos ejercicios y, ya no sólo el comportamiento de los contribuyentes que recibieron la carta, sino el de su entorno familiar y/o profesional» en Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2024, p. 21.

74. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2024, p. 4.

75. Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2024, p. 2.

76. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Disponible online en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-noticias/2024/marzo/25/plan-estrategico-agencia-tributaria-2024-2027.html>.

77. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, pp. 19-20.

78. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, pp. 21-22.

En cuanto a las autoliquidaciones, como ya hemos avanzado antes, se prevé introducir la figura de las autoliquidaciones rectificativas, que permitirá a los contribuyentes corregir errores en las declaraciones presentadas de manera más ágil, sin necesidad de iniciar un procedimiento de inspección. Esta figura sustituirá a la rectificación de autoliquidaciones en algunos tributos, como el IVA, el IS y el IRPF, buscando acelerar el proceso de corrección de errores⁷⁹. En lo que respecta concretamente al IRPF, se implementará un sistema para agilizar las devoluciones que permitirá a los contribuyentes corregir voluntariamente pequeños errores en sus declaraciones, que de otro modo retrasarían la tramitación. A determinados contribuyentes se les ofrecerá un borrador de declaración complementaria con las correcciones necesarias, para que puedan subsanar esos errores antes de que la Administración inicie un procedimiento de comprobación, lo que busca acelerar el proceso de devolución al evitar demoras por errores menores⁸⁰. En este sentido, se incrementará el número de actuaciones del área de Gestión tributaria utilizando el procedimiento de comprobación limitada que serán realizadas por unidades regionales especializadas en el control de actividades económicas, y coordinadas según las pautas del Comité de Segmentación, Análisis y Gestión de Riesgos Tributarios, lo que se prevé que garantizará un enfoque más organizado y eficiente en la gestión de riesgos⁸¹.

La presencia inspectora se verá reforzada optimizando las herramientas informáticas dedicadas al análisis forense. Este enfoque se centrará en mejorar los recursos tecnológicos a disposición de los inspectores, facilitando el análisis eficiente de la documentación y aplicaciones relacionadas con las actividades fiscales de los contribuyentes. La incorporación de herramientas especializadas para el análisis de dispositivos electrónicos permitirá centralizar y racionalizar estos procesos, reduciendo la dependencia de análisis locales y mejorando la eficiencia operativa. Además, la estandarización del uso de *hardware* y *software* garantizará la seguridad de los datos y permitirá a los equipos de auditoría trabajar de manera remota con mayor eficacia, lo que incrementará la capacidad de respuesta y posiblemente mejorará los resultados de las investigaciones⁸².

La Agencia continúa con su proyecto de simplificación del lenguaje administrativo. El objetivo es que las comunicaciones con los contribuyentes sean más comprensibles y claras, mediante la eliminación de sobrecarga informativa y el rediseño visual de los documentos. Aunque, como sabemos, las limitaciones jurídicas imponen ciertos requisitos en el uso de terminología específica. Así las cosas, se prevé la introducción de asistentes virtuales y formularios interactivos

79. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, p. 23.

80. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, pp. 28-29.

81. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, p. 30.

82. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, p. 33.

que ofrezcan explicaciones más accesibles en lenguaje coloquial⁸³. Por otro lado, hasta ahora, la presencia de la Agencia en redes sociales ha sido limitada, con solo un canal técnico en X y otro en YouTube. Sin embargo, reconoce la necesidad de ampliar esta presencia en diferentes redes sociales⁸⁴ lo que, sin duda, le permitiría llegar a un público más amplio, y posiblemente mediante una buena estrategia de comunicación, mejorar la percepción de los contribuyentes y la conciencia fiscal de los mismos.

En el ámbito preventivo, se intensificarán las campañas de fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, utilizando técnicas basadas en *behavioural insights* en la línea indicada en párrafos anteriores⁸⁵.

En otro orden, se propone flexibilizar los límites territoriales de competencia de la Agencia Tributaria, permitiendo que las unidades fiscales puedan actuar sobre cualquier contribuyente, sin importar dónde se encuentre su domicilio fiscal. Esto implica que los equipos fiscales podrán realizar actuaciones sobre contribuyentes de otras zonas geográficas, siempre y cuando no estén vinculados a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Oficinas Nacionales. No obstante, se prevé el establecimiento de medidas para garantizar que los derechos de los contribuyentes sean respetados, asegurando, por ejemplo, su derecho a comparecer en el ámbito territorial correspondiente a su domicilio fiscal⁸⁶.

El proyecto de innovación tecnológica en el IVA se centra en tres áreas clave: la implementación de la factura electrónica⁸⁷ y los requisitos de reporte digital (DRR) para mejorar la lucha contra el fraude en transacciones intracomunitarias; la participación de las plataformas digitales en la recaudación del IVA, especialmente en sectores como el alojamiento y el transporte de pasajeros, para reducir distorsiones en la competencia; y la ampliación de la ventanilla única para simplificar el registro del IVA para operadores que venden en varios Estados miem-

83. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, pp. 23-24.

84. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, p. 44.

85. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, p. 25.

86. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, p. 36.

87. En el Plan de Control de 2014 se hace la primera referencia a este concepto, aunque sin un desarrollo detallado. En esta ocasión, se proporciona mayor información al respecto. La factura electrónica y los DRR tienen como objetivo fortalecer la lucha contra el fraude en el ámbito intracomunitario mediante la aplicación de nuevas tecnologías, obligando a las empresas a informar sobre sus transacciones. En una primera fase, se implementará la factura electrónica en las operaciones intracomunitarias, permitiendo un control más eficiente y transparente de dichas transacciones. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, p. 26.

bros de la UE, proveyendo optimizar así la recaudación y reduciendo la carga administrativa⁸⁸.

La evolución de los recursos humanos en el área de Informática se entiende crucial para gestionar el crecimiento continuo de los proyectos tecnológicos en un entorno claramente cada vez más complejo. Se reconoce que el Departamento de Informática Tributaria depende significativamente de la asistencia técnica externa, que ha aumentado del 38,9% en 2010 al 52,5% en 2023. Para reducir esta dependencia y garantizar un mayor control sobre los proyectos, se considera esencial reforzar el personal propio del departamento. Por lo que, se hace imprescindible la puesta en marcha de un plan de modernización del mobiliario y equipamientos tecnológicos, adaptándolos a los nuevos modelos organizativos y las exigencias actuales del trabajo. La actualización continua de los medios audiovisuales (como pantallas, equipos de videoconferencia y salas de formación) se entiende fundamental para asegurar que su uso esté alineado con las necesidades tecnológicas actuales y futuras. En cuanto a la infraestructura digital, la Agencia Tributaria prevé implementar avances clave, como el establecimiento de una nube privada en sus Centros de Procesamiento de Datos (CPD), que permitirá un control total sobre su infraestructura y datos, reforzando la seguridad al minimizar los riesgos de ciberataques. Como añadido, para fortalecer aún más la protección de los datos ante posibles amenazas, se prevé la creación de una tercera copia segura en una ubicación distante, lo que garantizará la integridad de la información en caso de incidentes⁸⁹.

Finalmente, la Agencia Tributaria hace referencia por primera vez a la inteligencia artificial (en adelante, IA), señalando que está comenzando a aprovechar las capacidades de esta tecnología. Aunque aclara que no utiliza inteligencia artificial generativa, ya emplea herramientas de análisis de *big data*, análisis de redes y sistemas de análisis de riesgos basados en reglas predefinidas por humanos. Estas herramientas contribuyen a mejorar la eficacia en la asistencia al contribuyente, así como en la prevención y lucha contra el fraude fiscal y aduanero. No obstante, la Agencia reconoce los desafíos asociados al uso de la IA y se compromete a garantizar que su implementación sea segura y ética, respetando los principios fundamentales del derecho tributario y las garantías de los contribuyentes. En este sentido, destaca la importancia de la calidad de los datos y afirma que las actuaciones administrativas automatizadas que se dicten no dependerán exclusivamente de los resultados obtenidos por los sistemas de IA. Se declara que siempre se garantizará la intervención humana para supervisar, validar o, si es necesario, vetar las decisiones sugeridas por el sistema, garantizando que las decisiones finales serán tomadas por personas, asegurando así el respeto a los derechos de los contribuyentes. Por añadido, la Agencia se compromete a promover la difusión de información sobre el uso de la IA, con el

88. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, p. 26.

89. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, pp. 48 y 55.

objetivo de que la sociedad tenga un conocimiento claro y veraz sobre su funcionamiento y alcance, fomentando la transparencia en el uso de esta tecnología⁹⁰.

4. PROBLEMAS Y FUTUROS DESAFÍOS

A lo largo del análisis presentado, se evidencia cómo, año tras año, se han ido incorporando y perfeccionando diversas herramientas destinadas a optimizar el control tributario en España. Dichas herramientas, cada vez más sofisticadas, han sido objeto de estudio en la medida en que la Administración Tributaria ha permitido el acceso a su conocimiento. Además, se ha introducido una dimensión internacional en el análisis, considerando que la procedencia de los datos, muchas veces de carácter transnacional, constituye un aspecto crucial para una gestión eficiente. Cuantos más datos estén disponibles y cuanto más fiables sean, mejor será la calidad de la información obtenida, perfeccionando así los mecanismos de control fiscal.

Diversos autores han advertido sobre los riesgos asociados al uso de estas nuevas tecnologías en el ámbito tributario. En relación con el *big data*, surgen debates sobre la calidad de los datos, el sesgo en su tratamiento y las implicaciones éticas que pueden derivarse de la elaboración de perfiles de riesgo. Esto plantea la inquietante cuestión de «quién controla al controlador», es decir, a quién corresponde supervisar el uso de estas herramientas por parte de la Administración y garantizar el respeto a los derechos del contribuyente.

A pesar de que la Administración Tributaria emplea regularmente técnicas de análisis de riesgos para la creación de perfiles de contribuyentes, ni la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) ni sus reglamentos hacen referencia directa a este tipo de prácticas ni a sus posibles efectos sobre los ciudadanos. Es más, la Administración afirma que el uso de estas nuevas herramientas no conduce a decisiones automatizadas, ya que es imprescindible la intervención de los funcionarios de inspección para seleccionar a los contribuyentes que serán investigados en el procedimiento de inspección posterior. Ello a su vez implica que no es obligatorio aprobar reglamentariamente de forma previa dichas herramientas ni publicarlas en la página web de la AEAT⁹¹. En otras palabras, la intervención humana podría invalidar la aplicación del artículo 96.4 LGT, que estipula que los programas y aplicaciones electrónicas, informáticas y telemáticas utilizados por

90. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, pp. 57-59.

91. Malvárez Pascual, L. A. (2022). «Las actividades de investigación previas a un procedimiento de inspección tributaria. Una propuesta de marco jurídico para mejorar los mecanismos de selección de los sujetos inspeccionados». *Revista Española de Derecho Financiero*, (196), p. 23.

la Administración para ejercer sus funciones deben ser previamente aprobados por la misma, conforme a las normativas reglamentarias⁹².

En este sentido, el artículo 170.7 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI)⁹³, al regular los procedimientos de inspección tributaria, refuerza el velo de confidencialidad sobre los sistemas utilizados para seleccionar a los contribuyentes, prohibiendo su divulgación tanto al público como a los propios contribuyentes afectados. A esto se le suma el artículo 116 LGT⁹⁴, que recuerda que tanto el acceso a dichos perfiles como la metodología utilizada para su definición son estrictamente confidenciales. Esta falta de transparencia, aunque eficaz para combatir el fraude fiscal, contraviene los principios de un modelo de cumplimiento cooperativo, el cual debe fundamentarse en la confianza entre los contribuyentes y la Administración. Para fortalecer dicha confianza, resulta esencial que los procedimientos sean transparentes y que los contribuyentes tengan acceso a la información relevante, permitiéndoles entender los criterios de evaluación y contar con medios para impugnar las decisiones tomadas sobre la base de estos perfiles⁹⁵.

Una preocupación recurrente relacionada con los perfiles de riesgo generados por estas tecnologías es si los contribuyentes están siendo verdaderamente seleccionados por sistemas automatizados o si existe intervención humana en la toma de decisiones, como asevera la propia Administración. En este contexto, que queda fuera del procedimiento de inspección por ser previo al mismo, la

92. Rodríguez Losada, S. (2024). «Gestión inteligente de datos y derechos de los contribuyentes». En *Medidas financieras, fiscales, sociales y procedimentales para la sostenibilidad* (Cap. XIX). Aranzadi, s.p.

93. «7. Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos» en España. 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. (2007). Artículo 170.7. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 213, de 5 de septiembre de 2007. Disponible online en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-15984&p=20240131&tn=1#a170>.

94. España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (2003). Artículo 116. Plan de control tributario: «La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen». Disponible online en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>.

95. Como se puede apreciar, las técnicas de análisis del riesgo de incumplimiento fiscal para definir perfiles de contribuyentes están muy presentes en la actuación de nuestra Administración tributaria, si bien quizás se echa en falta una previsión al respecto en el marco de una norma general, si no la LGT si al menos los correspondientes reglamentos de desarrollo de la misma en materia de gestión, inspección o recaudación, lo que creemos que contribuiría a dar una mayor visibilidad a este modo de proceder. Aníbarro Pérez, S. (2023). «El uso de perfiles de riesgo al servicio del «Tax Compliance». *Revista Quincena Fiscal*, (8), 2023.

implementación de sistemas de alerta temprana ha generado inquietud acerca del posible efecto intimidatorio sobre los contribuyentes, quienes pueden recibir comunicaciones que asocian su situación fiscal a perfiles de riesgo⁹⁶, aun cuando no existan irregularidades comprobadas⁹⁷. Además, nos cuestionamos si el uso del *machine learning* puede estar conduciendo, desde 2022, a la implementación anticipada de herramientas de IA que aún no han sido plenamente reconocidas por la Administración, dado que el *machine learning* es una subdisciplina de la IA y, como tal, no puede existir de manera independiente.

Estas inquietudes no son infundadas, como lo demuestra la Resolución 825/2019 del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno⁹⁸, en la que un contribuyente solicitó información detallada sobre las aplicaciones automatizadas utilizadas por la Administración Tributaria. Esta le pudo ser brindada gracias a la aplicación del artículo 58 del RGGI, donde se indica que *«los interesados podrán conocer la relación de dichas aplicaciones mediante consulta en la página web de la Administración tributaria correspondiente»*⁹⁹. A partir de dicha resolución, se evidenció el uso de múltiples herramientas tecnológicas, algunas

96. Se cree fundamental establecer un marco legal que reconozca el derecho a ser informado sobre la generación de dichos perfiles, el derecho a oponerse a su creación, y el derecho a solicitar la corrección de una clasificación errónea o discriminatoria que pueda conllevar una limitación de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Rodríguez Losada, S. (2024). Gestión inteligente de datos y derechos de los contribuyentes, s.p.

97. *«Existe una falta de medios para ejercer el derecho de defensa en lo que hemos denominado la 'relación con la electrónica de la Administración', donde el contribuyente no dispone, en la actualidad, de ninguna vía para impugnar las decisiones tributarias automatizadas que, evidentemente, tienen consecuencias de cara al cumplimiento de sus obligaciones»* en Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2023) *El sistema de relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario*, Aranzadi.

98. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) utiliza varias herramientas avanzadas para optimizar el control tributario. ZÚJAR es clave para cruzar datos de diversas fuentes, aplicando álgebra booleana para filtrar contribuyentes según variables predefinidas, y clasificando la información por conceptos como bienes inmuebles o deuda tributaria. TESEO facilita la identificación automática de relaciones entre contribuyentes, permitiendo visualizarlas gráficamente para comprender las conexiones entre ellos. DEDALO se emplea para localizar contribuyentes con información imprecisa, utilizando parámetros como propiedades o cuentas bancarias. PROMETEO analiza documentos electrónicos y contrasta datos contables con información de la Inspección de Tributos, actuando como herramienta de auditoría. PANDATA gestiona los requerimientos manuales de información y los envía para análisis en PROMETEO. INFONOR, por su parte, funciona automáticamente, detectando irregularidades de manera proactiva. Finalmente, GENIO permite la creación de informes personalizados a partir de la información procesada, facilitando reportes detallados según las necesidades del usuario. Resolución 825/2019 del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, de 13 de febrero de 2020, sobre la reclamación presentada contra la Agencia Tributaria por la solicitud de información referente a los programas y aplicaciones utilizadas por la AEAT. Referencia: S/REF: 001-037030; N/REF: R/0825/2019; 100-003166. Sentido de la resolución: Estimatoria parcial, pp. 4-5. Disponibles online en: https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://www.consejodetransparencia.es/ct_Home/dam/jcr:41c81ad6-9bce-4ac3-bd57-2185e0468458/R-0825-2019.pdf&ved=2ahUKewjFp6Dm54qIAxXtc_EDHe57L9AQFnoECBYQAQ&usg=AOvVaw2LkSQiU7wE7UMnW3qEqTgy.

99. Rodríguez Losada, S. (2024). Gestión inteligente de datos y derechos de los contribuyentes, s.p.

de las cuales no han sido plenamente explicadas por la Administración, lo que genera una desconfianza creciente entre los contribuyentes. Por ende, la incorporación de tecnologías predictivas y la promoción de programas de cumplimiento voluntario están alterando de manera discreta, pero sustancial, la relación entre la Administración y los contribuyentes¹⁰⁰.

En 2024, nos encontramos con una serie de propuestas por parte de la Administración que presuntamente desmienten las advertencias que con anterioridad hemos formulado. La cuestión es si el uso de la IA, que se prevé utilizar solo a partir de ahora, se implementará con plenas garantías para los derechos de los contribuyentes, y si habrá transparencia suficiente respecto al uso de estos sistemas automatizados. Para lograr estos objetivos, se ha sugerido la necesidad de una reforma del artículo 85.2 del RGGI, con el fin de ampliar la obligación de publicidad, no solo a la identificación de las aplicaciones o sistemas de IA utilizados por la Administración, sino también incluyendo una descripción mínima que permita a los contribuyentes comprender el funcionamiento del sistema. También se ha propuesto reconocer el derecho del contribuyente a recibir una resolución motivada cuando la decisión administrativa se base en la utilización de IA, en cumplimiento del principio de buena administración¹⁰¹.

Solo los próximos años podrán esclarecer si la Administración Tributaria logrará equilibrar la eficiencia tecnológica con el respeto al principio de seguridad jurídica y a los derechos fundamentales.

BIBLIOGRAFÍA

- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2013). Resolución de 8 de marzo de 2013, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013. *Boletín Oficial del Estado*.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2014). Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014. *Boletín Oficial del Estado*.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2015). Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración

100. «Los programas de cumplimiento voluntario, por un lado, y la consolidación en el uso de los mecanismos predictivos de IA por la Administración tributaria, por otro, han alterado definitivamente el sistema de relaciones entre la Administración y los contribuyentes, sin que se haya visto modificada la dicción legal de la norma reguladora. De ahí que hayamos hablado de 'deslegalización' de la relación jurídico-tributaria, con la consecuente merma en la seguridad jurídica para el contribuyente» en Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2023) *El sistema de relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario*, Aranzadi, s.p.

101. Rodríguez Losada, S. (2024). Gestión inteligente de datos y derechos de los contribuyentes, s.p.

- Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015. *Boletín Oficial del Estado*.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2016). Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016. *Boletín Oficial del Estado*.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2017). Resolución de 19 de enero de 2017, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017. *Boletín Oficial del Estado*.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2018). Resolución de 8 de enero de 2018, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2018. *Boletín Oficial del Estado*.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2019). Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019. *Boletín Oficial del Estado*.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2020). Resolución de 21 de enero de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020. *Boletín Oficial del Estado*.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2021). Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021. *Boletín Oficial del Estado*.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2022). Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022. *Boletín Oficial del Estado*.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2023). Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023. *Boletín Oficial del Estado*.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024. *Boletín Oficial del Estado*.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024). Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027. *Agencia Estatal de Administración Tributaria*.
- ANÍBARRO PÉREZ, S. (2023). «El uso de perfiles de riesgo al servicio del “Tax Compliance”». *Revista Quincena Fiscal*, (8), 2023.

- Comisión Europea. (2021, octubre). *European Trust and Cooperation Approach – ETACA Pilot Project for MNEs*.
- Consejo de la Unión Europea. (2018). Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. *Diario Oficial de la Unión Europea*.
- Deloitte. (2023, 28 de diciembre). «Principales medidas de la Ley 13/2023, de 24 de mayo de 2023». *Deloitte España*.
- España. (2003). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Art. 116. Plan de control tributario. *Boletín Oficial del Estado*.
- España. (2023). Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias. *Boletín Oficial del Estado*.
- España. (2024). Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias. *Boletín Oficial del Estado*.
- GIL CRUZ, E. M., & GRAU RUIZ, M. A. (Directoras), FALCÓN PULIDO, Á., & MARTÍNEZ TORRES, V. (Coordinadores). (2024). *Medidas financieras, fiscales, sociales y procedimentales para la sostenibilidad*. Aranzadi.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A. (2022). «Las actividades de investigación previas a un procedimiento de inspección tributaria. Una propuesta de marco jurídico para mejorar los mecanismos de selección de los sujetos inspeccionados». *Revista Española de Derecho Financiero*, (196).
- OCDE. (s.f). *International Compliance Assurance Programme (ICAP)*. OCDE.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2023) *El sistema de relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario*, Aranzadi.

EL DECENIO DIGITAL PARA 2030: UNA RESEÑA DE LOS OBJETIVOS, METAS, DERECHOS Y PRINCIPIOS DE LA ESTRATEGIA DIGITAL DE LA UNIÓN EUROPEA

Antonio M. Roldán Báez

Profesor Titular de Economía Aplicada

Facultad de Derecho de la Universidad de Málaga

1. INTRODUCCIÓN: ACERCA DEL MERCADO ÚNICO DIGITAL Y DEL PROGRAMA DE LA DÉCADA DIGITAL PARA 2030

La *disrupción digital*¹ ha supuesto una transformación estructural para la vida de las personas, así como para la actividad económica y las potencialidades de las empresas, además de afectar al propio desenvolvimiento de las sociedades a un nivel global, debida al despliegue de las tecnologías de la información y de la comunicación (TIC), al avance exponencial de los sistemas algorítmicos y de *inteligencia artificial* (IA), a la computación en la nube, a la informática cuántica, a la gestión de macrodatos (*big data*) con superordenadores, y a la ampliación de las capacidades de transmisión de las redes de datos.

Esta acelerada transformación tecnológica, que posibilita nuevas formas de hacer las cosas y de interactuar entre las personas, y entre éstas y las institucio-

1. Este proceso de «disrupción digital» también es conocido como la «revolución digital» (Andrés y Doménech, 2021) o la «cuarta revolución industrial» (Mas, 2020). *Vid.* Roldán Báez, A.M. (2022). *Productividad, progreso y crecimiento: nuevos retos para la Hacienda Pública en la era digital*, p. 165.

nes sociales, nos ofrece unas enormes posibilidades para la innovación, el crecimiento económico y el empleo.

Ante los nuevos desafíos del imparable proceso de cambio tecnológico, la Comisión Europea² ya planteó en mayo de 2015 no solo la necesidad, sino una estrategia específica para el desarrollo del *mercado único digital* en la Unión, en el que «la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales está garantizada y en el que personas y empresas pueden acceder fácilmente a las actividades y ejercerlas en línea en condiciones de competencia, con un alto nivel de protección de los datos personales y de los consumidores, con independencia de su nacionalidad o lugar de residencia». Y gracias a la extensión hacia una economía digital, lo que se pretende es «ampliar mercados y promover mejores servicios a mejores precios, ofrecer mayores posibilidades de elección y crear nuevas fuentes de empleo». A tal fin, la *estrategia europea* bosquejada para el *mercado único digital* se asienta en tres pilares maestros³:

- Primero, mejorar el acceso en línea de los consumidores y las empresas a los bienes y servicios en toda Europa, eliminando las barreras a la actividad transfronteriza en línea a la mayor brevedad posible. Las acciones en esta materia requieren establecer: unas normas sencillas y confiables del comercio electrónico transfronterizo para consumidores y empresas; unos servicios de envío de paquetería de calidad, con precios asequibles; evitar todo bloqueo geográfico sin justificar; facilitar un mejor acceso transfronterizo a los contenidos digitales protegidos por derechos de propiedad intelectual; así como reducir los costes administrativos de las empresas, debidos a la existencia de distintos regímenes del IVA en las ventas transfronterizas.
- Segundo, crear las condiciones necesarias y equitativas para el avance en las redes y servicios digitales, sobre la base de unas infraestructuras de alta velocidad y unos servicios transparentes y asequibles de contenidos seguros, regulados por una normativa de telecomunicaciones que favorezca la innovación y la inversión bajo un entorno competitivo, además de garantizar los derechos fundamentales de los consumidores a su intimidad y de proteger sus datos personales. El crecimiento de las plataformas en línea (desde los motores de búsqueda y el comercio electrónico, hasta las redes sociales), así como la ingente recopilación de datos sobre sus clientes, plantea diversas problemáticas. Algunas de ellas, relacionadas con el excesivo poder de mercado de las empresas y corporaciones; y otras, a la ausencia de transparencia en el uso que realizan de la información. También debe reforzarse la confianza y la seguridad de los ciudadanos en los contenidos digitales, mediante la lucha eficaz contra las amenazas y los delitos cibernéticos (como sucede con las prácticas fraudulentas en línea, la

2. Comisión Europea (2015). *Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa*, p. 3.

3. Comisión Europea (2015). *Ibidem*, pp. 3-4.

intercepción de datos, la usurpación de identidad, etc.) y los contenidos ilícitos en internet.

- Y tercero, se pretende maximizar el potencial de crecimiento de la economía digital europea, lo que requiere de un vasto programa de inversiones en infraestructuras digitales, en equipamientos y programas informáticos, y en tecnologías tales como *la computación en la nube*, la gestión de los macrodatos (*big data*), o la *internet de las cosas*.

La Unión Europea (UE) debe eliminar las barreras técnicas y legislativas a los flujos digitales transfronterizos al objeto de favorecer su competitividad frente a otras áreas, tales como las relativas a la ubicación de los datos (cuando se requieran condiciones para que los datos se mantengan en el territorio de los Estados miembros), la portabilidad de datos entre servicios, o los obstáculos para aplicar los derechos de uso de los datos. También se precisa de unos sistemas abiertos que mejoren la conectividad entre las cadenas de suministros -tanto en la industria como en los servicios-, así como entre las administraciones electrónicas de los Estados miembros, además de una normativa tecnológica básica que fomente la digitalización y automatización en los sectores económicos de la industria y de los servicios.

En definitiva, el *mercado único digital* deviene fundamental para garantizar un elevado nivel de vida a la población europea. Pero junto a esta misión política, las acciones previstas requieren de unos elevados recursos financieros para poder implementarlas, lo que «exige la movilización de los fondos y los recursos necesarios y crear una estructura de gobernanza entre los agentes clave que garantice la realización efectiva por parte de las instituciones de la UE, los Estados miembros y las partes interesadas»⁴, partiendo de una estrategia dirigida a «transformar la sociedad europea y garantizar que pueda mirar al futuro con confianza»⁵.

Las herramientas y las infraestructuras digitales han generado, por una parte, unos importantes beneficios para las personas, al facilitarles «trabajar, aprender, interactuar con las Administraciones públicas, gestionar sus finanzas y pagos, utilizar sistemas de asistencia sanitaria, sistemas de transporte automatizado, participar en la vida democrática, entretenerse o reunirse con gentes de cualquier lugar de la UE, incluidas las zonas rurales y remotas». Sin embargo, el espacio digital también presenta fragilidades, tales como los ataques informáticos y otros riesgos potenciales en materia de ciberseguridad, la «dependencia de tecnologías no europeas y el impacto de la desinformación en nuestras sociedades democráticas»⁶.

4. Comisión Europea (2015). *Ibidem*, p. 20.

5. Comisión Europea (2015). *Ibidem*, p. 21.

6. Comisión Europea (2021). *Brújula Digital 2030: el enfoque de Europa para el Decenio Digital* (en adelante, *Brújula Digital 2030*), p. 1.

Haciendo un breve repaso cronológico del alcance reciente de la *disrupción digital*, cabe reseñar que, a inicios de 2020, la presencia de la pandemia de la COVID-19 (de la que no podemos olvidar sus desgraciadas secuelas humanas) y el inmediato confinamiento obligatorio de las personas en sus hogares con el fin de no expandirla, sirvió de catalizador para cambiar nuestra percepción social y económica de la digitalización, además de acelerar su implantación a todos los niveles de la sociedad. De ese modo, y gracias a la conectividad digital, se brindaron nuevas posibilidades y oportunidades a las personas en el espacio virtual, al declinar la relevancia de la presencialidad y de la distancia geográfica.

En ese mismo año, y en su *Discurso sobre el estado de la Unión* de 16 de septiembre, la presidenta de la Comisión Europea Ursula von der Leyen⁷ propuso «la soberanía digital» con una visión conjunta de la UE para 2030, fundamentada en unos objetivos y principios claros. Al contemplar que «una verdadera economía de los datos sería un poderoso motor para la innovación y la creación de nuevos puestos de trabajo», abogó por la construcción de «una nube europea como parte de NextGenerationEU, basada en GaiaX». Otros ámbitos centrales de su discurso fueron «la tecnología y, en particular, la inteligencia artificial»; disponer de «una identidad electrónica europea segura» para todos; e invertir en unas infraestructuras de datos, superordenadores y conectividad mejoradas.

En marzo de 2021, el Consejo Europeo propuso a la Comisión presentar una *Brújula Digital*, en la que se expusieran las «ambiciones digitales para 2030», junto a «un sistema de seguimiento» que permitiera esbozar «los hitos y los medios para alcanzar estas ambiciones» (Comisión Europea).⁸

Y en diciembre de 2022, el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea aprobaron la Decisión (UE) 2022/2481, por la que se establece el programa estratégico de la *Década Digital para 2030*. Dicho programa está destinado a implementar unos proyectos plurinacionales de inversión, dotados con unos instrumentos de financiación a largo plazo; a mejorar las capacidades tecnológicas del conjunto de la población y de las empresas, así como a multiplicar el número de profesionales del sector digital; a ampliar las herramientas digitales disponibles a escala nacional y europea; y a emplear todos los instrumentos y políticas que promuevan «un desarrollo armonioso del conjunto de la Unión» y el reforzamiento de «su cohesión económica, social y territorial», así como «reducir las diferencias entre los niveles de desarrollo de las diversas regiones y el retraso de las regiones menos favorecidas», siguiendo lo establecido por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁹ (TFUE).

7. Von der Leyen, U. (2020). *Discurso sobre el estado de la Unión de la presidenta Von der Leyen en la sesión plenaria del Parlamento Europeo*, pp. 13-15.

8. Comisión Europea (2021). *Brújula Digital 2030*, op. cit., pp. 1-2.

9. El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) se elaboró a partir del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (TCE); y éste, a su vez, se basó en el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (CEE), que fue firmado en Roma el 25 de marzo de 1957. La referencia se vincula a su artículo 174 (antiguo artículo 158 TCE), p. 127.

A tal fin, las inversiones necesarias para esta transformación digital contarán con el apoyo presupuestario de la UE, incluyendo los programas de cohesión, el Programa Europa Digital y el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, destinándose al menos un 20 % de la contribución de los planes de recuperación y resiliencia al «objetivo digital»¹⁰.

En este programa estratégico de transformación digital, la UE tiene que saber aprovecharse de sus puntos fuertes. En particular, de las ventajas de disponer de «un mercado único abierto y competitivo, normas sólidas que incorporan los valores europeos, ser un participante activo en el comercio internacional justo y basado en normas, y disponer de una base industrial sólida, ciudadanos muy cualificados y una sociedad civil robusta». Y, a la par, debe saber afrontar aquellas vulnerabilidades y dependencias derivadas de la digitalización que, como ya se ha indicado, «pongan en peligro la consecución de sus ambiciones», teniendo para ello que acometer y «acelerar la inversión asociada».

El propósito del programa del *Decenio Digital para 2030* no es otro que la UE pueda ser «digitalmente soberana en un mundo interconectado mediante la creación y el despliegue de capacidades tecnológicas que capaciten a las personas y las empresas para aprovechar el potencial de la transformación digital y ayuden a lograr una sociedad más sana y ecológica» (Comisión Europea)¹¹.

Además, dicho programa de transformación digital «para la resiliencia de Europa» ha de ser inclusivo, alcanzando a todas las personas de una forma equitativa y solidaria, «sin que nadie quede atrás». Y habrá de promover el libre desarrollo empresarial y económico bajo un marco competitivo que garantice la sostenibilidad, en el camino ya emprendido hacia «una Europa climáticamente neutra» (Comisión Europea)¹².

Sobre las bases anteriores, los Estados miembros de la UE han de elaborar sus respectivas *políticas digitales* -en estrecha colaboración con el Parlamento Europeo, la Comisión y el Consejo-, con el fin de alcanzar en 2030 determinadas *metas digitales* de la Unión en estos cuatro apartados:

- Una población con capacidades digitales y unos profesionales del sector digital altamente cualificados (mediante el desarrollo de competencias digitales básicas y avanzadas).
- Infraestructuras digitales seguras, eficaces y sostenibles.
- Transformación digital de las empresas.
- Digitalización de los servicios públicos.

Debe reseñarse que tales *metas digitales* habrán de ser consistentes con los *objetivos generales* del programa estratégico para la Década Digital de la Unión, así como con sus *derechos y principios digitales*.

10. Parlamento Europeo y Consejo (2021). *Reglamento (UE) 2021/241 de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia*, p. 37.

11. Comisión Europea (2021). *Brújula Digital 2030*, op. cit., p. 1.

12. Comisión Europea: *European Skills Agenda* (Agenda Europea de Capacidades).

2. FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA DE LA ESTRATEGIA DIGITAL EUROPEA

Al analizar el soporte jurídico de la Estrategia Digital Europea se constata que, a pesar de que los Tratados de la Unión «no contienen disposiciones específicas relativas a las tecnologías de la información y de la comunicación», la UE puede acometer «determinadas actuaciones en el marco de sus políticas sectoriales y horizontales» en diferentes ámbitos, tal y como argumentan Ratcliff *et al.*¹³ (2023):

- la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, al objeto de garantizar el establecimiento y adecuado funcionamiento del mercado interior [artículos 26, 28 a 37, 45 y 66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)];
- la política sobre competencia (artículos 101 a 109 del TFUE);
- la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros para el establecimiento y mejora del funcionamiento del mercado interior (artículo 114 del TFUE);
- la educación de calidad, la formación profesional, la juventud y el deporte (artículos 165 y 166 del TFUE), y la cultura (artículo 167 del TFUE);
- el establecimiento y desarrollo de redes transeuropeas en los sectores de las infraestructuras de transportes, de las telecomunicaciones y de la energía (artículos 170 a 172 del TFUE);
- la política industrial orientada por la competitividad (artículo 173 del TFUE);
- la investigación y el desarrollo tecnológico, mediante la realización de un espacio europeo de investigación (artículos 179 y 190 del TFUE);
- la política energética, dirigida a garantizar tanto el funcionamiento del mercado de la energía como la seguridad del abastecimiento energético, además de fomentar la eficiencia y el ahorro energéticos, el desarrollo de energías nuevas y renovables, y la interconexión de las redes energéticas (artículo 194 del TFUE); y
- la política comercial común (artículos 206 y 207 del TFUE).

3. OBJETIVOS GENERALES DE LA DÉCADA DIGITAL

La Decisión (UE) 2022/2481 por la que se establece el programa estratégico de la Década Digital para 2030 ordena, en su artículo 3.1, que tanto las instituciones comunitarias como los Estados miembros «cooperarán en el apoyo y la

13. Ratcliff, C., Wosyka, M., Martinello, B., y Franco, D. (2023). *Una Agenda Digital para Europa*, p. 1.

consecución de los siguientes objetivos generales a escala de la Unión» (Parlamento Europeo y Consejo, 2022)¹⁴:

- a) «promover un entorno digital centrado en el ser humano, basado en los derechos fundamentales, inclusivo, transparente y abierto en el que las tecnologías y servicios digitales seguros e interoperables respeten y refuercen los principios, derechos y valores de la Unión y sean accesibles a todos y en toda la Unión»;
- b) «reforzar la resiliencia colectiva de los Estados miembros y colmar la brecha digital, alcanzar el equilibrio geográfico y de género mediante el fomento de oportunidades continuas para todas las personas, el desarrollo de capacidades y competencias digitales básicas y avanzadas, también a través de la enseñanza y formación profesionales, el aprendizaje permanente y el fomento del desarrollo de capacidades digitales de alto rendimiento en sistemas horizontales de educación y formación»;
- c) «garantizar la soberanía digital de la Unión de manera abierta, en particular mediante infraestructuras digitales y de datos seguras y accesibles, capaces de almacenar, transmitir y tratar de manera eficiente grandes cantidades de datos que permitan otros avances tecnológicos, contribuir a la competitividad y sostenibilidad de la industria y a la economía de la Unión, en particular de las pymes, y a la resiliencia de las cadenas de valor de la Unión, y fomentar el ecosistema de las empresas emergentes y el correcto funcionamiento de los centros europeos de innovación digital»;
- d) «promover la implantación y el uso de las capacidades digitales con vistas a reducir la brecha digital geográfica y otorgar acceso a las tecnologías y datos digitales en condiciones abiertas, accesibles y justas, con el fin de lograr un alto nivel de intensidad e innovación digitales en las empresas de la Unión, en particular en las empresas emergentes y en las pymes»;
- e) «desarrollar un ecosistema global y sostenible de infraestructuras digitales interoperables en el que la informática de alto rendimiento, la computación en el borde¹⁵, la informática en la nube, la informática cuántica, la inteligencia artificial, la gestión de datos y la conectividad a las redes funcionen en convergencia, para promover su adopción en las empresas de la Unión y crear oportunidades de crecimiento y empleo a través de la investigación, el desarrollo y la innovación y garantizar que

14. Parlamento Europeo y Consejo (2022). *Decisión (UE) 2022/2481 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2022 por la que se establece el programa estratégico de la Década Digital para 2030* [en adelante, Decisión (UE) 2022/2481], pp. 14-15.

15. Según Intel Corporation, la «computación de borde» se refiere al procesamiento, análisis y almacenamiento de datos más cerca de dónde se generan a fin de permitir el análisis y la respuesta rápidos y casi en tiempo real. Se estima que, en 2025, el 75% de los datos se crearán fuera de los centros de datos centralizados, en los que se realiza actualmente la mayoría del procesamiento.

- la Unión disponga de una infraestructura de nube de datos competitiva, segura y sostenible, con altos niveles de seguridad y privacidad y que cumpla las normas de protección de datos de la Unión»;
- f) «promover un marco regulador digital de la Unión para ayudar a las empresas de la Unión, especialmente a las pymes, a competir en condiciones equitativas a lo largo de todas las actividades de las cadenas de valor mundiales»;
 - g) «garantizar que todas las personas puedan participar en línea en la vida democrática, y que los servicios públicos, los servicios sanitarios y los servicios asistenciales también sean accesibles en un entorno en línea fiable y seguro para todos, en particular para los grupos desfavorecidos, incluidas las personas con discapacidad y las personas en zonas rurales y remotas, mediante la oferta de servicios y herramientas inclusivos, eficientes, interoperables y personalizados con altos niveles de seguridad y privacidad»;
 - h) «garantizar que las infraestructuras y tecnologías digitales, incluidas sus cadenas de suministro, sean más sostenibles, resilientes y eficientes desde el punto de vista energético y de los recursos, minimizando su impacto ambiental y social, y que contribuyan a una economía y una sociedad sostenibles, circulares y climáticamente neutras en consonancia con el Pacto Verde Europeo, también mediante la promoción de la investigación y la innovación que contribuyan a tal fin y el desarrollo de metodologías para medir la eficiencia energética y la eficiencia en la utilización de los recursos del entorno digital»;
 - i) «facilitar condiciones equitativas y no discriminatorias para los usuarios durante la transformación digital en toda la Unión, mediante el refuerzo de las sinergias entre las inversiones públicas y privadas y el uso de los fondos nacionales y de la Unión, así como mediante el desarrollo de enfoques normativos y de apoyo predecibles que también impliquen la escala regional y local»;
 - j) «garantizar que todas las políticas y programas pertinentes para la consecución de las metas digitales establecidas en el artículo 4 se tienen en cuenta de manera coordinada y coherente para contribuir plenamente a la transición ecológica y digital europea, al tiempo que se evitan los solapamientos y se minimizan las cargas administrativas»;
 - k) «mejorar la resiliencia frente a los ataques informáticos y contribuir a la sensibilización sobre los riesgos y al aumento del conocimiento sobre los procesos de ciberseguridad, e incrementar los esfuerzos de las organizaciones públicas y privadas para alcanzar, como mínimo, niveles básicos de ciberseguridad».

Por último, y en su artículo 3.2, esta Decisión de la UE establece que los Estados miembros y la Comisión, al cooperar en el logro de los anteriores objetivos generales, tendrán en cuenta «los principios y derechos digitales estableci-

dos en la Declaración Europea sobre los Derechos y Principios Digitales para la Década Digital», que serán analizados más adelante.

4. METAS DIGITALES DE LA UNIÓN EUROPEA

Paralelamente, la Decisión (UE) 2022/2481 estableció, en su artículo 4.1, un conjunto de *metas digitales* de la Unión a alcanzar de aquí a 2030 (Parlamento Europeo y Consejo)¹⁶:

- 1) «una población con capacidades digitales y unos profesionales del sector digital altamente cualificados, con vistas a lograr el equilibrio de género, en la que:
 - a) un mínimo del 80 % de las personas de entre 16 y 74 años tenga al menos, capacidades digitales básicas;
 - b) un mínimo de veinte millones de especialistas en TIC estén empleados en la Unión, al tiempo que se facilita el acceso de las mujeres a este ámbito y se aumenta el número de titulados en TIC»;
- 2) «infraestructuras digitales seguras, resilientes, eficaces y sostenibles, mediante las que:
 - a) todos los usuarios finales en una ubicación fija estén cubiertos por una red de gigabit hasta el punto de terminación de la red, y todas las zonas pobladas estén cubiertas por redes inalámbricas de alta velocidad de próxima generación con un rendimiento equivalente, como mínimo, al de la 5G, de conformidad con el principio de neutralidad tecnológica;
 - b) la producción en la Unión de semiconductores de vanguardia, de conformidad con el Derecho de la Unión sobre sostenibilidad medioambiental, suponga, al menos, el 20 % de la producción mundial en valor;
 - c) al menos, 10.000 «nodos de proximidad» de alta seguridad y climáticamente neutros estén implantados en la Unión, distribuidos de manera que se garantice el acceso a los servicios de datos de baja latencia (es decir, unos milisegundos) dondequiera que se encuentren las empresas;
 - d) la Unión disponga, a más tardar en 2025, del primer ordenador con una aceleración cuántica, que allane el camino para que la Unión esté en la vanguardia de las capacidades cuánticas de aquí a 2030»;

16. Parlamento Europeo y Consejo (2022). *Decisión (UE) 2022/2481*, op. cit., pp. 15-16.

- 3) «transformación digital de las empresas, mediante la que:
 - a) al menos el 75 % de las empresas de la Unión hayan adoptado uno o varios de los siguientes elementos, en consonancia con sus operaciones comerciales:
 - i) servicios de computación en nube,
 - ii) macrodatos,
 - iii) inteligencia artificial;
 - b) más del 90 % de las pymes de la Unión hayan alcanzado al menos un nivel básico de intensidad digital;
 - c) la Unión facilite el crecimiento de sus empresas innovadoras en expansión y mejore su acceso a la financiación, como mínimo duplicando el número de unicornios¹⁷;
- 4) «digitalización de los servicios públicos, mediante la que:
 - a) se dé una prestación 100 % accesible en línea de los servicios públicos esenciales y, cuando proceda, sea posible que los ciudadanos y las empresas de la Unión interactúen en línea con las administraciones públicas;
 - b) el 100 % de los ciudadanos de la Unión tenga acceso a sus historiales médicos electrónicos;
 - c) el 100 % de los ciudadanos de la Unión tenga acceso a un medio de identificación electrónica (eID) seguro y reconocido en toda la Unión, que permita a los usuarios tener el control absoluto de las transacciones relativas a su identidad y de los datos personales que se comparten».

Y en su artículo 4.2, la Decisión (UE) 2022/2481 determina que la Comisión, considerando la información presentada por los Estados miembros, revisará las metas digitales «a más tardar el 30 de junio de 2026», presentando a tal efecto «un informe al Parlamento Europeo y al Consejo sobre los resultados de la revisión» junto a «una propuesta legislativa de modificación de las metas digitales cuando lo considere necesario para abordar los avances técnicos, económicos o sociales con el fin de lograr el éxito de la transformación digital de la Unión» (Parlamento Europeo y Consejo)¹⁸.

17. Se entiende por «unicornio» a una empresa fundada después del 31 de diciembre de 1990 que haya tenido una oferta pública inicial o una venta por un valor superior a 1.000 millones de dólares, o bien una empresa que haya sido valorada en más de 1.000 millones de dólares en su última ronda de financiación privada. *Vid.* Parlamento Europeo y Consejo: *Decisión (UE) 2022/2481*, op. cit., p. 14.

18. Parlamento Europeo y Consejo: *Ibidem*, p. 16.

5. DERECHOS Y PRINCIPIOS DIGITALES PARA LA DÉCADA DIGITAL

Frente al proceso transformador de la *disrupción digital*, la UE tenía que establecer cómo deberían de aplicarse bajo el entorno digital, sus valores y sus derechos fundamentales¹⁹ aplicados fuera de línea, partiendo de la base de que tales cambios nunca deben suponer un retroceso en materia de derechos.

Y es en la *Declaración Europea sobre los Derechos y Principios Digitales para la Década Digital*²⁰, elaborada conjuntamente por el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión Europea, en donde se establecen los principios éticos que marcan la estrategia de la Unión en relación con la transformación digital —que tiene como núcleo al mercado único digital—, exponiendo «las intenciones y compromisos políticos comunes» y recordando «los derechos más importantes en el contexto de la transformación digital» (considerando 7, p. 2).

En particular, esto abarca a «la soberanía digital de manera abierta, el respeto de los derechos fundamentales, el Estado de Derecho y la democracia, la inclusión, la accesibilidad, la igualdad, la sostenibilidad, la resiliencia, la seguridad, la mejora de la calidad de vida, la disponibilidad de servicios y el respeto de los derechos y aspiraciones de todas las personas». Además de contribuir a «una economía y una sociedad dinámicas, eficientes en el uso de los recursos y justas en la UE» (considerando 6, p. 2).

La Declaración, que fija la aspiración de «promover una vía europea para la transformación digital basada en los valores europeos y los derechos fundamentales de la UE, que sitúe a las personas en el centro, reafirme los derechos humanos universales y beneficie a todas las personas, empresas y a la sociedad en su conjunto» (p. 3), está integrada por seis capítulos, dedicados a recopilar el conjunto de derechos y principios digitales con sus correspondientes compromisos en los siguientes apartados:

- **Una transformación digital centrada en las personas** (Capítulo I).

«1. Las personas constituyen el núcleo de la transformación digital de la Unión Europea. La tecnología debe servir y beneficiar a todas las personas que

19. Consagrados en el artículo 2 del *Tratado de la Unión Europea*: «La Unión se fundamenta en los valores de respeto de la dignidad humana, libertad, democracia, igualdad, Estado de Derecho y respeto de los derechos humanos, incluidos los derechos de las personas pertenecientes a minorías. Estos valores son comunes a los Estados miembros en una sociedad caracterizada por el pluralismo, la no discriminación, la tolerancia, la justicia, la solidaridad y la igualdad entre mujeres y hombres» (versión consolidada de 2016, p. 17).

20. Parlamento Europeo, Consejo y Comisión Europea (2023). *Declaración Europea sobre los Derechos y Principios Digitales para la Década Digital*, pp. 1-7. Esta Declaración está basada en el Derecho primario de la UE (el Tratado de la Unión Europea, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea), así como en el Derecho derivado y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE. Su carácter *declarativo* no afecta al contenido de las normas jurídicas ni a su aplicación (considerando 10, p. 2).

viven en la UE y empoderarlas para que cumplan sus aspiraciones, en total seguridad y respetando plenamente sus derechos fundamentales» (p. 3).

Los cuatro compromisos acordados por las partes en este punto son los siguientes:

- a) «fortalecer el marco democrático para una transformación digital que beneficie a todas las personas y mejore las vidas de todas las personas que viven en la UE;
- b) adoptar las medidas necesarias para que los valores de la UE y los derechos de los ciudadanos reconocidos por el Derecho de la Unión se respeten tanto en línea como fuera de línea;
- c) fomentar y garantizar una acción responsable y diligente por parte de todos los agentes digitales, públicos y privados, en el entorno digital;
- d) promover activamente esta visión de la transformación digital, también en nuestras relaciones internacionales» (p. 3).

• **Solidaridad e inclusión** (Capítulo II).

«2. La tecnología debe utilizarse para unir a las personas, no para dividir-las. La transformación digital debería contribuir a una sociedad y una economía equitativas e inclusivas en la UE» (p. 3).

Los tres compromisos adquiridos a tal fin son:

- a) «asegurarnos de que el diseño, el desarrollo, el despliegue y el uso de soluciones tecnológicas respeten los derechos fundamentales, permitan su ejercicio y promuevan la solidaridad y la inclusión;
- b) llevar a cabo una transformación digital que no deje a nadie atrás. Debe beneficiar a todos, lograr el equilibrio de género e incluir, en particular, a las personas de edad avanzada, las personas que viven en zonas rurales, las personas con discapacidad o marginadas, vulnerables o privadas de derechos, y quienes actúen en su nombre. También debe promover la diversidad cultural y lingüística;
- c) desarrollar marcos adecuados para que todos los agentes del mercado que se beneficien de la transformación digital asuman sus responsabilidades sociales y hagan una contribución justa y proporcionada a los costes de los bienes, servicios e infraestructuras públicos, en beneficio de todas las personas que viven en la UE» (p. 3).

— *Conectividad*

«3. Toda persona, con independencia del lugar de la UE en que se encuentre, debería tener acceso a una conectividad digital asequible y de alta velocidad» (p. 3).

Existen dos compromisos de las partes en este apartado:

- a) «velar por que, en cualquier lugar de la UE, todas las personas, también aquellas con bajos ingresos, tengan acceso a una conectividad de alta calidad y dispongan de acceso a internet;
- b) proteger y promover una internet neutral y abierta en la que no se bloqueen ni degraden injustificadamente los contenidos, los servicios ni las aplicaciones» (p. 3-4).

— *Educación, formación y capacidades digitales*

«4. Toda persona tiene derecho a la educación, la formación y el aprendizaje permanente y debería poder adquirir todas las capacidades digitales básicas y avanzadas» (p. 4).

Se plantean los cuatro compromisos siguientes:

- a) «promover una educación y una formación digitales de alta calidad, también con vistas a colmar la brecha digital de género;
- b) apoyar los esfuerzos que permiten a todos los estudiantes y docentes adquirir y compartir las capacidades y competencias digitales necesarias para una participación activa en la economía, la sociedad y los procesos democráticos, en particular la alfabetización mediática y el pensamiento crítico;
- c) promover y respaldar los esfuerzos por dotar de conectividad, infraestructuras y herramientas digitales a todas las instituciones de educación y formación;
- d) brindar a toda persona la posibilidad de adaptarse a los cambios provocados por la digitalización del trabajo mediante el perfeccionamiento y el reciclaje profesionales» (p. 4).

— *Condiciones de trabajo justas y equitativas*

«5. Toda persona tiene derecho a unas condiciones de trabajo equitativas, justas, saludables y seguras, así como a una protección adecuada en el entorno digital y en el puesto de trabajo físico, con independencia de su situación laboral y de la modalidad o la duración del empleo.

6. Las organizaciones sindicales y patronales desempeñan un papel importante en la transformación digital, en particular en lo relativo a la definición de unas condiciones de trabajo justas y equitativas, también en lo que respecta al empleo de herramientas digitales en el trabajo» (p. 4).

Los cinco compromisos adquiridos para ello son:

- a) «velar por que toda persona pueda desconectar y beneficiarse de salvaguardias para asegurar el equilibrio entre vida privada y vida laboral en un entorno digital;

- b) garantizar que las herramientas digitales no supongan ningún tipo de riesgo para la salud física y mental de los trabajadores en el entorno de trabajo;
- c) garantizar el respeto de los derechos fundamentales de los trabajadores en el entorno digital, incluidos su derecho a la privacidad, el derecho de asociación, el derecho de negociación y acción colectiva, así como la protección frente a una vigilancia ilegal e injustificada;
- d) garantizar que el uso de la inteligencia artificial en el lugar de trabajo sea transparente y siga un enfoque basado en los riesgos, y que se adopten las medidas de prevención correspondientes para mantener un entorno de trabajo seguro y saludable;
- e) garantizar, en particular, que las decisiones importantes que afecten a los trabajadores cuenten con supervisión humana y que, en general, se los informe de que están interactuando con sistemas de inteligencia artificial» (p. 4).

— *Servicios públicos digitales en línea*

«7. Toda persona debe tener acceso en línea a los servicios públicos esenciales de la UE. No debe pedirse a nadie que facilite datos con más frecuencia de la necesaria al acceder a los servicios públicos digitales y utilizarlos» (p. 4).

Hay tres compromisos de las partes:

- a) «velar por que se ofrezca a las personas que viven en la UE la posibilidad de una identidad digital accesible, voluntaria, segura y fiable que proporcione acceso a una amplia gama de servicios en línea;
- b) garantizar una accesibilidad y una reutilización a gran escala de la información del sector público;
- c) facilitar y apoyar en toda la Unión un acceso fluido, seguro e interoperable a servicios públicos digitales diseñados para satisfacer eficazmente las necesidades de las personas, en particular servicios sanitarios y asistenciales digitales, especialmente el acceso a los historiales médicos electrónicos» (p. 4).

• **Libertad de elección** (Capítulo III).

— *Interacciones con algoritmos y sistemas de inteligencia artificial*

«8. La inteligencia artificial debe ser un instrumento al servicio de las personas y su fin último debe ser aumentar el bienestar humano.

9. Toda persona debería estar empoderada para beneficiarse de las ventajas de los sistemas algorítmicos y de inteligencia artificial, especialmente a fin de tomar sus propias decisiones en el entorno digital con conocimiento de causa, así como estar protegida frente a los riesgos y daños a su salud, su seguridad y sus derechos fundamentales» (p. 5).

Los seis compromisos adquiridos son los siguientes:

- a) «promover sistemas de inteligencia artificial centrados en el ser humano, fiables y éticos a lo largo de todo su desarrollo, despliegue y uso, en consonancia con los valores de la UE;
- b) velar por un nivel adecuado de transparencia en el uso de los algoritmos y la inteligencia artificial y porque las personas estén informadas y capacitadas para utilizarlos cuando interactúen con ellos;
- c) velar por que los sistemas algorítmicos se basen en conjuntos de datos adecuados para evitar la discriminación y permitir la supervisión humana de todos los resultados que afecten a la seguridad y los derechos fundamentales de las personas;
- d) garantizar que las tecnologías como la inteligencia artificial no se utilicen para anticiparse a las decisiones de las personas en ámbitos como, por ejemplo, la salud, la educación, el empleo y la vida privada;
- e) proporcionar salvaguardias y adoptar las medidas adecuadas, en particular promoviendo normas fiables, para que la inteligencia artificial y los sistemas digitales sean seguros y se utilicen en todo momento con pleno respeto de los derechos fundamentales de las personas;
- f) adoptar medidas para garantizar que la investigación en inteligencia artificial respete las normas éticas más estrictas y la legislación pertinente de la UE» (p. 5).

— *Un entorno digital justo*

«10. Toda persona debería poder elegir de manera efectiva y libre qué servicios digitales utiliza sobre la base de información objetiva, transparente, fácilmente accesible y fiable.

11. Toda persona debería tener la posibilidad de competir en condiciones equitativas e innovar en el entorno digital. Esto también debería beneficiar a las empresas, incluidas las pymes» (p. 5).

Los dos compromisos adquiridos en estos aspectos son:

- a) «velar por un entorno digital seguro y protegido, basado en la competencia leal, en el que los derechos fundamentales estén protegidos, los derechos de los usuarios y la protección de los consumidores en el mercado único digital estén garantizados y las responsabilidades de las plataformas, especialmente los grandes operadores y los guardianes de acceso, estén bien definidas;
- b) promover la interoperabilidad, la transparencia, las tecnologías y normas abiertas como forma de reforzar aún más la confianza en la tecnología, así como la capacidad de los consumidores para tomar decisiones autónomas y con conocimiento de causa» (p. 5).

- **Participación en el espacio público digital** (Capítulo IV).

«12. Toda persona debería tener acceso a un entorno digital fiable, diverso y multilingüe. El acceso a contenidos diversos contribuye a un debate público plural y a la participación efectiva en la democracia de manera no discriminatoria.

13. Toda persona tiene derecho a la libertad de expresión y de información, así como a la libertad de reunión y de asociación en el entorno digital.

14. Toda persona debería poder acceder a la información sobre quién posee o controla los servicios de comunicación que utiliza.

15. Las plataformas en línea, en particular las plataformas en línea de muy gran tamaño, deberían apoyar el debate democrático libre en línea. Dado el papel de sus servicios en la configuración de la opinión y el discurso públicos, las plataformas en línea de muy gran tamaño deberían mitigar los riesgos derivados del funcionamiento y el uso de sus servicios, incluidos los relacionados con campañas de desinformación e información errónea, y proteger la libertad de expresión» (p. 5-6).

Los seis compromisos adquiridos en estos ámbitos son los siguientes:

- a) «seguir salvaguardando todos los derechos fundamentales en línea, en particular la libertad de expresión y de información, incluida la libertad y pluralismo de los medios de comunicación;
- b) apoyar el desarrollo y el mejor uso de las tecnologías digitales para fomentar la implicación de las personas y la participación democrática;
- c) adoptar medidas proporcionadas para combatir todas las formas de contenidos ilegales, respetando plenamente los derechos fundamentales, incluido el derecho a la libertad de expresión y de información, sin establecer ninguna obligación general de supervisión o censura;
- d) crear un entorno digital en el que las personas estén protegidas contra la desinformación, la manipulación de la información y otras formas de contenidos nocivos, incluidos el acoso y la violencia de género;
- e) apoyar el acceso efectivo a contenidos digitales que reflejen la diversidad cultural y lingüística de la UE;
- f) capacitar a las personas para que puedan tomar decisiones concretas con libertad y limitar la explotación de las vulnerabilidades y los sesgos, en particular a través de la publicidad personalizada» (p. 6).

- **Seguridad, protección y empoderamiento** (Capítulo V).

— *Un entorno digital protegido y seguro*

«16. Toda persona debería tener acceso a tecnologías, productos y servicios digitales diseñados para estar protegidos, ser seguros y proteger la privacidad, lo que se traduce en altos niveles de confidencialidad, integridad, disponibilidad y autenticidad de la información tratada» (p. 6).

Los tres compromisos relacionados son los siguientes:

- a) «adoptar nuevas medidas para promover la trazabilidad de los productos y garantizar que en el mercado único digital solo se comercialicen productos seguros que se ajusten a la legislación de la UE;
- b) proteger los intereses de las personas, las empresas y las instituciones públicas frente a los riesgos de ciberseguridad y la ciberdelincuencia, especialmente frente a la violación de la seguridad de los datos personales, como la usurpación o la manipulación de identidad. Esto incluye requisitos de ciberseguridad para los productos conectados que se comercialicen en el mercado único;
- c) combatir y responsabilizar a quienes traten de socavar, en la UE, la seguridad en línea y la integridad del entorno digital o fomenten la violencia y el odio por medios digitales» (p. 6).

— *Privacidad y control individual de los datos*

«17. Toda persona tiene derecho a la privacidad y a la protección de sus datos personales. Este último derecho incluye el control por parte de las personas de cómo se utilizan sus datos personales y con quién se comparten.

18. Toda persona tiene derecho a la confidencialidad de sus comunicaciones y de la información contenida en sus dispositivos electrónicos, y a no ser objeto de vigilancia en línea y seguimiento generalizado ilegales ni de medidas de interceptación.

19. Toda persona debería poder determinar su legado digital y decidir lo que debe hacerse tras su muerte con sus cuentas personales y la información que le concierna» (p. 6).

Los cuatro compromisos relacionados con estos derechos son:

- a) «garantizar que todas las personas tengan un control efectivo de sus datos personales y no personales, de conformidad con la normativa de la UE en materia de protección de datos y la legislación pertinente de la UE;
- b) velar efectivamente por que las personas tengan la posibilidad de transferir con facilidad sus datos personales y no personales entre distintos servicios digitales en línea con derecho a la portabilidad de los datos;
- c) proteger eficazmente las comunicaciones contra el acceso no autorizado de terceros;
- d) prohibir la identificación ilegal y la conservación ilícita de registros de actividades» (p. 6-7).

— *Protección y empoderamiento de los niños y jóvenes en el entorno digital*

«20. Debería empoderarse a los niños y los jóvenes para que puedan tomar decisiones seguras y con conocimiento de causa y expresar su creatividad en el entorno digital».

21. Los materiales y servicios adaptados a cada edad deberían mejorar las experiencias, el bienestar y la participación de niños y jóvenes en el entorno digital.

22. Debe prestarse especial atención al derecho de los niños y los jóvenes a ser protegidos frente a todo tipo de delincuencia cometida o facilitada a través de tecnologías digitales» (p. 7).

Los cinco compromisos relacionados con estas cuestiones son:

- a) «brindar oportunidades a todos los niños y los jóvenes para que adquieran las competencias y capacidades necesarias, en particular la alfabetización mediática y el pensamiento crítico, de modo que naveguen y participen en el entorno digital de manera activa y segura y tomen decisiones con conocimiento de causa;
- b) promover experiencias positivas para niños y jóvenes en un entorno digital seguro y adaptado a su edad;
- c) proteger a todos los niños y todos los jóvenes frente a los contenidos dañinos e ilegales, la explotación, la manipulación y el abuso en línea, y evitar que el espacio digital se utilice para cometer o facilitar delitos;
- d) proteger a todos los niños y todos los jóvenes frente al seguimiento, la elaboración de perfiles y la segmentación ilegales, en particular con fines comerciales;
- e) implicar a los niños y los jóvenes en el desarrollo de políticas digitales que les afecten» (p. 7).

- **Sostenibilidad** (Capítulo VI).

«23. Para evitar que se cause un perjuicio significativo al medio ambiente y promover la economía circular, los productos y servicios digitales deberían diseñarse, producirse, utilizarse, repararse, reciclarse y eliminarse de manera que se atenúen sus efectos negativos en el medio ambiente y en la sociedad y se evite la obsolescencia programada.

24. Toda persona debería tener acceso a información precisa y fácil de entender sobre los efectos ambientales, el consumo de energía, la reparabilidad y vida útil de los productos y servicios digitales, que le permita tomar decisiones responsables» (p. 7).

Finalmente, los cuatro compromisos relacionados son los siguientes:

- a) «apoyar el desarrollo y la utilización de tecnologías digitales sostenibles que tengan un mínimo impacto negativo ambiental y social;
- b) incentivar alternativas para los consumidores y modelos de negocio que sean sostenibles, y fomentar un comportamiento sostenible y responsable por parte de las empresas a lo largo de las cadenas de valor mundiales de productos y servicios digitales, también con vistas a luchar contra el trabajo forzoso;

- c) promover el desarrollo, la implantación y el uso activo de tecnologías digitales innovadoras con efectos positivos en el medio ambiente y el clima, con el fin de acelerar la transición ecológica;
- d) promover normas y etiquetas de sostenibilidad aplicables a los productos y servicios digitales» (p. 7).

SÍNTESIS

Los objetivos, metas, derechos y principios de la Estrategia Digital de la Unión Europea aquí reseñados constituyen los fundamentos éticos sobre los cuales hay que construir y perfeccionar el *mercado único digital* europeo, así como la base jurídica para poder afrontar con éxito los sucesivos desafíos derivados de la progresiva expansión del entorno virtual, agitada incesantemente por los avances tecnológicos.

Además, la elaboración de las leyes digitales nacionales y de aquellas decisiones europeas vinculadas al entorno digital habrán de considerar los anteriores fundamentos normativos.

Pero, con vistas a los resultados a alcanzar en esta materia por la UE y sus Estados miembros a medio y largo plazo, compartimos la posibilista sentencia de la actual presidenta de la Comisión Europea: «El futuro será lo que de él hagamos. Y Europa será lo que queramos que sea»²¹.

BIBLIOGRAFÍA

- Comisión Europea (2015). *Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa*. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, COM(2015) 192 final, Bruselas, 6 de mayo (pp. 1-23). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0192>
- Comisión Europea (2021). *Brújula Digital 2030: el enfoque de Europa para el Decenio Digital*. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, COM(2021) 118 final, Bruselas, 9 de marzo (pp. 1-23). https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:12e835e2-81af-11eb-9ac9-01aa75ed71a1.0022.02/DOC_1&format=PDF
- Comisión Europea. *European Skills Agenda*. <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=1223&langId=en>
- Intel Corporation: *¿Qué es la computación de borde? Moverse más rápido, almacenar más y procesar todo - en el perímetro*. <https://www.intel.la/content/www/xl/es/edge-computing/what-is-edge-computing.html>

21. Von der Leyen, U. (2020). *Discurso sobre el estado de la Unión de la presidenta Von der Leyen en la sesión plenaria del Parlamento Europeo*, op. cit., p. 26.

- Parlamento Europeo y Consejo (2021). *Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia*. Diario Oficial de la Unión Europea, de 18 de febrero (pp. 17-75). <https://www.boe.es/doue/2021/057/L00017-00075.pdf>
- Parlamento Europeo y Consejo (2022). *Decisión (UE) 2022/2481 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2022 por la que se establece el programa estratégico de la Década Digital para 2030*. Diario Oficial de la Unión Europea núm. 323, de 19 de diciembre (pp. 4-26). <https://www.boe.es/doue/2022/323/L00004-00026.pdf>
- Parlamento Europeo, Consejo y Comisión Europea (2023). *Declaración Europea sobre los Derechos y Principios Digitales para la Década Digital* (2023/C 23/01). Diario Oficial de la Unión Europea, de 23 de enero (pp. 1-7). [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023C0123\(01\)&qid=1684248405089](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023C0123(01)&qid=1684248405089)
- RATCLIFF, C., WOSYKA, M., MARTINELLO, B., y FRANCO, D. (2023). *Una Agenda Digital para Europa*. Fichas temáticas sobre la Unión Europea / Parlamento Europeo. https://www.europarl.europa.eu/erpl-app-public/factsheets/pdf/es/FTU_2.4.3.pdf
- ROLDÁN BÁEZ, A.M. (2022). *Productividad, progreso y crecimiento: nuevos retos para la Hacienda Pública en la era digital*. En M.C. TIRADO ROBLES, I. CRUZ PADIAL, J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, y J.J. HINOJOSA TORRALVO (directores), *Retos de la sociedad digital. Regulación y fiscalidad en un contexto internacional* (pp. 165-206). Reus Editorial.
- Unión Europea (1957). *Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea* (versión consolidada). Diario Oficial de la Unión Europea, 7 de junio de 2016, pp. 47-199. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0023.01/DOC_3&format=PDF
- VON DER LEYEN, U. (2020). *Discurso sobre el estado de la Unión de la presidenta Von der Leyen en la sesión plenaria del Parlamento Europeo*, Comisión Europea, Bruselas, 16 de septiembre. https://state-of-the-union.ec.europa.eu/document/download/7dae5573-d4ed-47cb-83af-58d36c83263e?filename=state_of_the_union_2020_es.pdf

BLOQUE 2

DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL: ESTADO DE LA CUESTIÓN Y PROPUESTAS *DE LEGE FERENDA*¹

Gabriel Luján Matos

Universidad Complutense de Madrid²

1. INTRODUCCIÓN

En la era de la IA y del uso creciente de tecnologías avanzadas en la Administración Pública, se plantea una cuestión crítica sobre los derechos y garantías de los contribuyentes frente a la AEAT. El Tribunal Constitucional ha reiterado en numerosas ocasiones que ningún derecho es absoluto y que, por lo tanto,

1. En este documento se emplearán las siguientes abreviaturas: AEAT: Agencia Estatal de la Administración Tributaria; CE: Constitución española de 1978; CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos; IA: Inteligencia Artificial; LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; LOPD: Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales; LOPDPP: Ley Orgánica 7/2021, de 26 de mayo, de protección de datos personales tratados para fines de prevención, detección, investigación y enjuiciamiento de infracciones penales y de ejecución de sanciones penales; LPAC: Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; LRJSP: Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público LTAIBG: Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno; RGPD: Reglamento General de Protección de Datos; RRG: 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; STC: Sentencia del Tribunal Constitucional; TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; y UE: Unión Europea.

2. Becario de colaboración del Departamento de Derecho Administrativo, Facultad de Derecho. Cualquier mensaje con respecto a este artículo debe ser enviado al siguiente correo: gabriluj@ucm.es.

pueden existir limitaciones. Sin embargo, para proteger el contenido esencial de estos derechos ante cualquier actuación de los poderes públicos es necesario establecer mecanismos suficientes.

En el contexto de la AEAT, los contribuyentes tienen reconocido derechos específicos según el artículo 34 LGT. Además, según el artículo 96 LGT, cuando se utilizan tecnologías automatizadas la AEAT debe aprobar previamente las herramientas a emplear. Con todo, surge la pregunta de si estas medidas garantizan efectivamente los principios de transparencia [artículo 105.b) CE] y seguridad jurídica [artículo 9.3 CE].

El conocimiento de los derechos y herramientas parecen ser insuficiente si los contribuyentes no pueden entender su funcionamiento, con el desafío añadido de que los algoritmos predictivos evolucionan continuamente, lo que dificulta mantener un análisis uniforme de los datos. Este desafío no sólo lo involucra la transparencia, sino también la explicabilidad de los algoritmos.

Y a esto debemos sumar que el Plan General de Control tiene carácter reservado [artículo 116 LGT], que la determinación de los obligados tributarios es un acto de trámite [artículo 170.8 RGGI] y que, frente a la solicitud de acceso a la información pública, el contribuyente podría toparse con que existe causa de inadmisión porque el Plan persigue evitar la comisión de infracciones [artículo 14.1 e) LTAIBG].

Ante estos desafíos, se propone una regulación específica de transparencia en el uso de IA similar a la existente en materia medioambiental. Esto implicaría una normativa más favorable para la concesión de información, con el objetivo de formar una opinión pública informada y mejorar las actuaciones de los poderes públicos.

2. UN ACERCAMIENTO AL CONCEPTO DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL

Antes de entrar en el fondo del asunto, conviene esclarecer qué se entiende —o qué se ha entendido— por IA: ¿incluye los algoritmos?, ¿y el aprendizaje automático?, ¿y el aprendizaje profundo?, ¿y el procesamiento de lenguaje natural?, ¿y el *big data*?

Aunque la literatura científica que trata la IA es hoy en día abundante —sobre todo en lengua inglesa—, lo cierto es que tales términos, objetivamente, son confusos, por lo que no resulta extraño que se usen indistintamente cuando en realidad no son lo mismo. Esto se debe a que no existe una definición omnicomprensiva de qué es la IA, lógico por otra parte si tenemos presente que es una materia que se caracteriza por su carácter horizontal o transversal, sin perjuicio de que sí encontremos —y esto se abordará en el epígrafe relativa a la normativa internacional en materia de IA— definiciones finalistas a efectos regulatorios.

Así las cosas, se pueden encontrar ciertas aproximaciones que, como tales, no cubren por completo su significado. De esta manera, se ha dicho que es «la

disciplina científica que se ocupa de crear programas informáticos que ejecutan operaciones comparables a las que realiza la mente humana, como el aprendizaje o el razonamiento lógico» (RAE, s.f.) o que se trata de «sistemas de computación capaces de recabar datos e información de diferentes fuentes, pensar, aprender y actuar de acuerdo con unos objetivos vinculados a unos algoritmos» (Salvador Serna, 2021, p. 146). No se pretende por quien suscribe estas líneas, ni mucho menos, completar la falta de definición de IA, pero sí aglutinar individualmente los conceptos antes referenciados para poder hacer así una interpretación sistemática.

En primer lugar, se han definido los «algoritmos» como el «conjunto ordenado y finito de operaciones que permite hallar la solución de un problema» (RAE, s.f.), que, a su vez, pueden clasificarse —se ha dicho— en predictivos, aquellos «concebidos y por tanto configurados para procesar datos en aras a la consecución de una finalidad concreta: obtener resultados ajustados a las necesidades del creador del mismo basados en datos masivos previamente puestos a su disposición», y en no predictivos, aquellos que «realmente automatizan procedimientos cuyo esquema estaba previamente establecido normativamente, de forma que no existe ninguna innovación real en la práctica» (Berning Prieto, 2022, p. 28). Para muestra, un botón: Google utiliza el algoritmo *PageRank* para determinar el orden en el que aparecen los resultados de búsqueda.

En relación con su naturaleza jurídica, se ha generado un debate significativo entre los expertos en Derecho. Algunos autores, como Boix (2020), sostienen que los algoritmos deben ser considerados como reglamentos debido a que no se agotan con su uso, de forma que se les debería aplicar las mismas garantías inherentes a los reglamentos, ya que operan en un ámbito normativo similar y afectan a la adopción de decisiones por parte de la Administración Pública. En contraposición, otros expertos como Arrojo Jiménez (2024) argumentan que no es necesario etiquetar a los algoritmos como reglamentos, sino simplemente reconocer que su uso por parte de las Administraciones Públicas cumple una función regulatoria similar. Cerrillo i Martínez (2019), por su parte, advierte de que es crucial distinguir que no todos los algoritmos utilizados por las Administraciones Públicas producen efectos jurídicos, subrayando la necesidad de un análisis más matizado sobre el impacto de la IA en el Derecho Administrativo.

En segundo lugar, cuando se utiliza el término «aprendizaje automático» (en inglés, *machine learning*) se alude a aquella parte de la IA que es capaz de aprender autónomamente a través del análisis de datos y de la identificación de patrones, que han sido previamente introducidos por parte de un sujeto, mientras que el «aprendizaje profundo» (en inglés, *deep learning*) obedece más bien a un nivel superior, donde no sólo la intervención del ser humano es menor sino que, incluso, su funcionamiento consiste en redes neuronales artificiales que intentan imitar el modo en el que funciona el cerebro humano (Gómez, 2022).

Sin embargo, cabe tener presente que si bien la IA está formada por algoritmos, aprendizaje automático y aprendizaje profundo, ni todos los algoritmos son IA, ni toda la IA es aprendizaje automático o profundo.

En tercer lugar, íntimamente ligado con el aprendizaje automático, encontramos el «procesamiento de lenguaje natural» (en inglés, *natural language processing*) —más comúnmente conocido por ser utilizado en la herramienta ChatGPT³—, término que IBM encuadra bajo los siguientes caracteres: «combina la lingüística computacional (modelización del lenguaje humano basada en reglas) con modelos estadísticos y de machine learning para que los ordenadores y dispositivos digitales reconozcan, comprendan y generen texto y voz» (s.f.).

En último lugar, respecto del término «big data», el magistrado Puyol Moreno lo ha definido gráficamente como:

millones y millones de bytes de información sobre toda clase de fenómenos y actividades —desde las variaciones atmosféricas hasta nuestros patrones diarios de consumo— que se producen, difunden o almacenan a través de medios tan variopintos como un teléfono móvil, una red social o la memoria de una máquina expendedora de refrescos (2014, p. 477).

De este forma, podría evocarse la conocida expresión «juntos, pero no revueltos», porque aunque el Big Data no forma parte de la IA, suelen trabajar coordinados para lograr una mayor optimización.

3. LA AUSENCIA DE UNA REGULACIÓN EFECTIVA DE LOS SISTEMAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL

3.1. La Regulación del Ordenamiento Jurídico Español

En el ordenamiento jurídico español no existe una norma específicamente dedicada a regular la IA, pero sí, como se expondrá a continuación, una pluralidad de artículos esparcidos por varias normas y dedicados a regular cuestiones puntuales; obedeciendo esto a que, en sí mismas consideradas, las regulaciones nacionales sobre IA no tienen mucho sentido precisamente por la transversalidad que caracteriza a la anterior⁴.

La Regulación de la Legislación Administrativa Básica y de la Ley General Tributaria.

Como es bien sabido, con carácter general, la automatización en los procesos administrativos se introduce en nuestro ordenamiento con los artículos 41 y 42 LRJSP. El artículo 41 define, en su apartado primero, la actuación administrativa

3. Acerca del uso de ChatGPT en las Administraciones Públicas, Moisés Barrio, Letrado del Consejo de Estado, publicó hace no mucho una tribuna en el Diario CincoDías donde se posicionaba al respecto: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2023/11/03/legal/1699015987_996588.html.

4. Con todo, también es cierto que encontramos legislaciones nacionales que regulan usos concretos de la IA, por ejemplo, Estados Unidos ha aprobado la *IA Bill of Rights* y China ha aprobado tres leyes que versan sobre algoritmos, IA generativa y *deepfakes*.

automatizada como «cualquier acto o actuación realizada íntegramente a través de medios electrónicos por una Administración Pública en el marco de un procedimiento administrativo y en la que no haya intervenido de forma directa un empleado público»; y exige en su apartado segundo la obligación de establecer, con carácter previo a su uso, los órganos competentes para una serie de funciones, entre ellas las de supervisión, control e impugnación. Por su parte, el artículo 42 regula los sistemas de firma en este tipo de actuaciones, debiendo optarse bien por sello electrónico o bien por código seguro de verificación. Cabe decir que estos artículos resultan de aplicación supletoria en materia tributaria en la medida en que no contradigan su regulación específica.

Así, tanto la LGT como su Reglamento de desarrollo, el RGGI, contienen toda una serie de previsiones en este sentido, a saber:

El artículo 96 LGT, apartado primero, promueve el uso de tecnologías informáticas, si bien, exigiendo en su apartado tercero la «identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de sus competencias», así como de «los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse⁵». Estas previsiones entroncan con los derechos de los interesados de «conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos» [artículo 34.1 f) LGT], y de «conocer «la naturaleza y alcance de las actuaciones» [artículo 34.1 ñ) LGT]. Se aprecia, pues, que el conocimiento de qué y quién hace en el procedimiento en el que el interesado es parte resulta capital.

Es más, la previsión que hace el artículo 34.1 f) LGT se completa con la que hace el artículo 85.2 RGGI en relación con el artículo 83.3 RGGI; es decir, si la LGT establece el derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal por parte de los interesados en procedimientos tributarios, el RGGI lo completa al disponer que, cuando la AEAT hace uso de actuaciones automatizadas, los interesados tienen derecho a conocer de qué concretas actuaciones se trata por medio de una consulta en el sitio web de la Administración correspondiente.

El artículo 85 RGGI, además, requiere en su apartado primero que el órgano competente para conocer de las impugnaciones, siempre que se trate de órganos jerarquizados, o el órgano superior jerárquico común, cuando no exista la referida relación, apruebe de manera motivada y previo a su uso el empleo de «aplicaciones informáticas que realicen tratamientos de información cuyo resultado sea utilizado por la Administración tributaria para el ejercicio de sus facultades y que determinen directamente el contenido de las actuaciones administrativas».

Pese a la buena intención del legislador, lo cierto es que lo anterior resulta insuficiente, porque, de una lectura conjunta de los mentados preceptos se desprende que, si bien se promueve el uso de procesos automatizados y, como

5. Ahora bien, cuando la actuación automatizada se lleva cabo por medio de fórmulas algorítmicas, lo cierto es que «con frecuencia los titulares del órgano no tendrán dicha capacidad bien porque no tienen acceso, bien porque no pueden comprender su contenido» (Cerrillo i Martínez, 2019).

garantía, se le ofrece al interesado poder consultar el tipo de actuación automatizada y conocer el órgano competente para resolver el recurso, en ningún momento se prevé la obligatoriedad de informar al interesado sobre que esa concreta actuación es automatizada⁶. Por lo tanto, sería conveniente, *de lege ferenda*, que, cuando menos, el artículo relativo a las notificación [artículo 40.2 LPAC] incluyese una previsión al respecto.

La Regulación en Materia de Protección de Datos

La regulación anterior se complementa con la propia en materia de protección de datos, y ello habida cuenta de que, lógicamente, la IA se basa en datos. Es más, se ha dicho que IA y protección de datos forman parte de la misma familia, hasta el punto de que «parece que entre los derechos fundamentales más afectados por la aplicación de la IA estarán los que garantizan la protección de los datos personales y el secreto de las comunicaciones» (Presno Linera, 2022).

Como es bien sabido, la protección de los datos personales es un derecho fundamental contenido en el artículo 18.4 CE que encuentra su desarrollo en el RGPD, la LOPD y la LOPDPP. Conviene recordar al respecto que el RGPD define «datos personales» como «toda información sobre una persona física identificada o identificable («el interesado») [artículo 4.1 RGPD] y «tratamiento de datos personales» como:

cualquier operación o conjunto de operaciones realizadas sobre datos personales o conjuntos de datos personales, ya sea por procedimientos automatizados o no, como la recogida, registro, organización, estructuración, conservación, adaptación o modificación, extracción, consulta, utilización, comunicación por transmisión, difusión o cualquier otra forma de habilitación de acceso, cotejo o interconexión, limitación, supresión o destrucción [artículo 4.2 RGPD].

Así las cosas, más allá de los preceptos referenciados, interesan los artículos 13 y 22 RGPD. El primero de ellos, en lo que al presente estudio se refiere, resulta de aplicación cuando se tratan datos personales con motivo de sistemas de IA, estableciéndose, con carácter general, la obligación —y, correlativamente, el derecho de los interesados— de facilitar una determinada información para identificar quién trata esos datos y cuáles son sus fines; y, en segundo lugar, el

6. Los autores que se han pronunciado en este sentido son numerosos y de una gran calidad técnica: así, Berning Prieto ha afirmado que «se determina el órgano competente para la previa aprobación de tales programas, sin que se especifique el procedimiento concretos a seguir para ello, ni la publicidad o posibilidad de participación de terceros en dicha decisión» (2020, p. 31); Cotino Hueso que «la carencia legal es generalizada respecto del sector público ante la palmaria insuficiencia del artículo 41 de la Ley 40/2015 y sus escasos desarrollos» (2023); Navarro Egea que «las numerosas actuaciones automatizadas (...) se limitan a identificar el órgano responsable del acto administrativo ante el que se puede interponer el recurso» (2020, p. 315); y el profesor Oliver Cuello que «sería conveniente que (...) todo acto automatizado se identificara claramente como tal, para que el obligado tributario tenga conocimiento de dicha circunstancia» (2021, p. 8).

artículo 22.1 RGPD establece el derecho de los interesados —y, correlativamente, la obligación de las Administraciones Públicas— a no ser sometidos a decisiones automatizadas, si bien, conviene tener presente que se hace una interpretación estricta del concepto de interesado, porque, como bien apunta el profesor Mir Puigpelat, «sólo resulta aplicable a las personas físicas y al tratamiento de sus datos personales, y ya no a las personas jurídicas, sujetas también a la actuación administrativa y a decisiones automatizadas (2023).

3.2. La regulación internacional: la Unión Europea y el Consejo de Europa

La regulación transnacional de la IA se ha convertido en una auténtica carrera regulatoria porque plantea toda una serie de efectos económicos y sociales. De forma que, hoy en día, podemos encontrar normas de *soft law*, que contemplan principios, sirva de ejemplo la Declaración de los dirigentes del G-7 sobre el proceso de la IA de Hiroshima o la Cumbre de Seguridad y IA realizada en Reino Unido, pero también de otras que aterrizan los anteriores principios en normas vinculantes. Estas últimas son, a nivel de la UE, el Reglamento de Inteligencia Artificial y dos propuestas de Directiva sobre responsabilidad por productos defectuosos y sobre daños aplicados a IA; y, a nivel del Consejo de Europa, el Convenio Marco sobre Inteligencia Artificial y derechos humanos, democracia y Estado de Derecho.

¿Cuáles son las semejanzas y diferencias entre el Reglamento de IA de la UE y la Convención Marco del Consejo de Europa?

Se asemejan en los siguientes puntos: en primer lugar, ambos ofrecen, por una cuestión de seguridad jurídica, una definición finalista de IA⁷, esto es, qué se entiende como tal a efectos del Reglamento y a efectos de la Convención, no pretendiendo, pues, definir técnicamente qué es; en segundo lugar, ambos pretenden regular ciertos usos de la IA y no todos, lo que sería una tarea de muy difícil o imposible consecución por el ya mencionado carácter horizontal de la IA; y, en tercer lugar, la tarea regulatorias de ambos enfatiza en la dignidad humanada, a diferencia de otros textos sobre la materia, por ejemplo, la legislación china, que cuenta con otros parámetros.

Por cuanto a las diferencias, debemos decir *prima facie* que obedecen principalmente a la naturaleza jurídica de los instrumentos. Así, mientras que el Reglamento de IA, en tanto reglamento europeo, es una norma con carácter general y de directa aplicación a todos los Estados de la UE —si bien, con alguna particularidad que requiere el desarrollo normativo de los Estados—, la Convención Marco es un Tratado Internacional, de forma que serán parte los Estados

7. En relación con la definición que contempla el Reglamento en su artículo 3.1, el profesor Legerén Molina ha afirmado que «contempla una definición de IA amplia y tecnológicamente neutra que, en atención a la celeridad de los cambios en el sector, pueda resistir satisfactoriamente el paso del paso» (2023, p. 16).

que se adhieran requiriendo un desarrollo legislativo por los operadores jurídicos nacionales, porque, realmente, su contenido son principios.

Resulta también relevante la entrada en vigor, pues una vez han sido aprobados⁸, mientras que el Reglamento no entrará en vigor en su totalidad hasta los tres años de su publicación en el BOUE, la Convención Marco no lo hará hasta que, en primer término, lo ratifiquen cinco Estados o la UE, tres de los cuales han de ser miembros del Consejo de Europa, y, en segundo término, transcurran tres meses desde ese momento. De este modo, podría llegar a ocurrir que la entrada en vigor del Reglamento de IA se produjese antes que la Convención.

Al fin, la principal diferencia entre ambos instrumentos es la base jurídica y el ámbito de aplicación, porque mientras que el Reglamento de IA parte de los artículos 16 TFUE (libertad de empresa) y 114 TFUE (aproximación de las disposiciones de los Estados Miembros que tengan por objeto el establecimiento y funcionamiento del mercado común), y, por lo tanto, del espacio económico común, la Convención Marco no persigue ese mismo objetivo; y mientras que el Reglamento se aplica indistintamente al sector público y privado [artículo 2.1⁹], la Convención diferencia expresamente entre uno y otro [artículo 3¹⁰]. Esto último obedece a que los Estados que puedan adherirse al Convenio no son los mismos que los Estados que conforman la UE. En este último sentido, es necesario precisar que el nivel de detalle es también diferente: así, el Reglamento, a diferencia del Convenio, establece una serie de sistemas prohibidos y de alto riesgo¹¹[artículo 6], estableciendo a tal efecto que:

8. La aprobación del Reglamento de IA se ha producido finalmente en fecha 21 de mayo de 2024, una vez ha sido ratificado por el Consejo de la UE, y la aprobación del Convenio Marco del Consejo de Europa el 17 de mayo de 2024. La cercanía de las fechas pone de manifiesto una vez más el carácter de esa carrera regulatoria a la que hemos aludido.

9. El precepto referencia que el ámbito del Reglamento comprende: «a) los proveedores que introduzcan en el mercado o pongan en servicio sistemas de IA o que introduzcan en el mercado modelos de IA de uso general en la Unión, con independencia de si dichos proveedores están establecidos o ubicados en la Unión o en un tercer país; b) los responsables del despliegue de sistemas de IA que estén establecidos o ubicados en la Unión; c) los proveedores y responsables del despliegue de sistemas de IA que estén establecidos o ubicados en un tercer país, cuando los resultados de salida generados por el sistema de IA se utilicen en la Unión; d) los importadores y distribuidores de sistemas de IA; e) los fabricantes de productos que introduzcan en el mercado o pongan en servicio un sistema de IA junto con su producto y con su propio nombre o marca; f) los representantes autorizados de los proveedores que no estén establecidos en la Unión y g) las personas afectadas que estén ubicadas en la Unión».

10. El artículo afirma expresamente que: «*Each Party shall specify in a declaration submitted to the Secretary General of the Council of Europe at the time of signature or when depositing its instrument of ratification, acceptance, approval or accession, how it intends to implement this obligation, either by applying the principles and obligations set forth in Chapters II to VI of this Convention to activities of private actors or by taking other appropriate measures to fulfil the obligation set out in this subparagraph. Parties may, at any time and in the same manner, amend their declarations*».

11. A este respecto, conviene tener presente que: «un sistema de IA no deberá considerarse de alto riesgo si es utilizado de manera meramente instrumental o auxiliar para las finalidades del anexo III» (Cotino Hueso, 2023, p. 31).

a fin de garantizar eficazmente la protección de los derechos fundamentales, los responsables del despliegue de sistemas de IA de alto riesgo que sean organismos de Derecho público, o las entidades privadas que presten servicios públicos y los responsables del despliegue de determinados sistemas de IA de alto riesgo enumerados en un anexo del presente Reglamento, como las entidades bancarias o de seguros, deben llevar a cabo una evaluación de impacto relativa a los derechos fundamentales antes de su puesta en funcionamiento (96).

4. PRINCIPALES PROBLEMÁTICAS DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL

Si bien es cierto que la IA plantea una pluralidad de usos y una notable agilización del trabajo en las Administraciones Públicas, no es menos cierto que existen problemáticas que no se solucionan por medio de la regulación que se ha evidenciado en los apartados anteriores. ¿Cuáles son estos problemas? En primer lugar, el funcionamiento de los sistemas de IA con base en algoritmos sesgados y, por extensión, actuaciones arbitrarias; en segundo lugar, el riesgo de ponderaciones incorrectas cuando se trata de potestades discrecionales; en tercer lugar, la puesta en riesgo de la privacidad de los administrados; y, al fin, la opacidad de los algoritmos (Cerrillo I Martínez, 2019). Se aprecia, pues, que, en realidad, los principales problemas derivados de la IA operan alrededor de la transparencia. Como se expondrá, no se pueden ofrecer garantías suficientes para garantizar los derechos de los administrados si no es por medio de un conocimiento directo y comprensible de las actuaciones de las Administraciones Públicas.

4.1. Algoritmos Sesgados

La existencia de algoritmos sesgados supone un problema capital en los sistemas de IA, pues puede conducir a decisiones que no encuentren motivación suficiente en Derecho por ser discriminatorias, debiendo tener presente a este respecto que tanto la CE, en su artículo 14, como la Carta Europea de Derechos Fundamentales en su artículo 21 —y con una formulación más amplia habida cuenta su carácter más reciente— establecen categorías sospechosas de discriminación (razón de nacimiento, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social). Sin embargo, conviene recordar, en primer término, que no siempre que exista un trato diferenciado estaremos ante un trato discriminatorio, pues la configuración de la igualdad jurídica supone que, a situaciones de hechos desiguales, tratos jurídicos desiguales, y, en segundo término, que discriminación la hay de varios tipos, a saber: discriminación directa, cuando una persona sea tratada de manera menos favorable que otra en una situación análoga; discriminación indirecta, cuando se ofrezca un trato que,

siendo aparentemente neutro, acabe provocando una discriminación¹²; discriminación por asociación, cuando el motivo de la discriminación obedezca a la relación que tiene una persona con otra de características concretas; multidiscriminación, cuando la discriminación trae causa en varios motivos; y discriminación por indiferenciación, cuando se presta un trato jurídico idéntico a dos o más situaciones que son diferentes de hecho.

Teniendo lo anterior presente, se ha indicado por algún sector de la doctrina que el uso de algoritmos por la Administración Tributaria no supone necesariamente discriminación directa, pero que tal discriminación es susceptible de producirse a la hora de determinar a los obligados tributarios en el marco de un procedimiento de inspección si el algoritmo tiene en cuenta datos que se dirigen a colectivos vulnerables (Martín López, 2021). Ahora bien, cabe plantearse si sólo los colectivos vulnerables son susceptibles de ser discriminados por el uso de algoritmos: lo cierto es que, como se ha indicado, las condiciones personales o sociales también son categorías sospechosas de discriminación y, en este sentido, a nadie le resulta extraño que la AEAT se dirija frente a contribuyentes con alto poder adquisitivo.

De este modo, el hecho de que los algoritmos contengan de entrada datos susceptibles de discriminar no es una cuestión novedosa, porque cuando los funcionarios públicos ejercen las potestades que le son propias en los procedimientos de inspección tributaria también pueden incurrir, directa o indirectamente, en sesgos en su toma de decisiones: como decíamos, investigo a este particular porque tiene mayor patrimonio.

Por el contrario, sí que genera mayores problemas el hecho que los algoritmos sean de tipo de predictivo, porque se puede producir una virtualidad expansiva de los sesgos introducidos inicialmente (Berning Prieto, 2023). Resulta también más preocupante el conocido como «sesgo de automatización» que se refiere al sesgo originado por el funcionamiento de la herramienta de inteligencia artificial y que, finalmente, es adoptado por las personas. En otras palabras, el problema no es que la IA refleje los prejuicios de sus creadores, sino que los usuarios confíen tanto en la IA que sigan sus recomendaciones sin cuestionarlas, lo que provoca la sustitución del funcionario público y una huida de la aplicación del Derecho.

4.2. El Uso de IA para el Ejercicio de Potestades Discrecionales

Se ha de partir de la consideración general de que, como bien apunta Pérez Pombo, «la reciente Sentencia 3295/2023 del Tribunal Supremo (...) pone en evidencia el abuso de la administración de los medios electrónicos transforman-

12. Este tipo de discriminación se reconoció por primera vez en la Sentencia del Tribunal Federal de los Estados Unidos, de 8 de marzo de 1971, y fue recogido por los diferentes ordenamientos. En nuestro caso, se observa claramente en la STC 145/1991 de 1 de julio (RTC 1991, 145), donde se calificaba de manera distinta, con la correlativa diferencia salarial, el contrato de trabajo de un varón y una mujer pese a realizar las mismas funciones, y, además, se definió expresamente por el artículo sexto de la Ley Orgánica 3/2007 de Igualdad Efectiva de Mujeres y Hombres.

do lo que la norma configura como un derecho del contribuyente» (2023). De este modo, si se entiende que el uso de medios electrónicos es un derecho y no una obligación que el administrado tenga la obligación de soportar, es fácil comprender que el uso de IA debe ir dirigido a facilitar la actuación administrativa, lo que sucede cuando se ejercen potestades regladas. En otras palabras, si hay un grado de predeterminación en la norma que atribuye la potestad, no dejando espacio a la Administración para que opine, está claro que es fácil de automatizar, porque sea un funcionario o un sistema de IA quien actúe, la solución no puede ser distinta. Por el contrario, la situación se complica cuando sí hay un margen valorativo. Así, el profesor Cerrillo i Martínez indica muy gráficamente que:

cuanto mayor sea el grado de discrecionalidad más difícil será el uso de la inteligencia artificial por la dificultad de reproducir a través de la inteligencia artificial los procesos cognitivos y volitivos que desarrolla el empleado público en el ejercicio de esas potestades (2019).

A este respecto, resulta interesante cómo mientras que en Alemania se ha prohibido expresamente el uso de IA en ejercicio de potestades discrecionales, en Estonia se ha permitido bajo el condicionante previo de la aprobación de una directriz interna acerca de su uso y con carácter público (Mir Puigpelat, 2023). En España no encontramos hoy en día ninguna previsión similar, ni a la alemana ni a la estonia, pero pareciera que, cuando hay diversas soluciones jurídicas, ha de ser el funcionario público persona física quien, sirviendo con objetividad los intereses generales, se encargue de tomar la decisión correspondiente con base en Derecho. Se trata de lo que algún autor ha acuñado como el «principio de reserva de humanidad» (Ponce Soléri, 2022).

4.3. Opacidad de los Algoritmos

Podemos encontrar diferentes ejemplos de sistemas de IA que incluyen figuras algorítmicas utilizados por Administraciones Tributarias y que, con independencia de sus características técnicas, han sido impugnados, fallándose en algunos casos que no resultan ajustados a Derecho y en otros, en cambio, todo lo contrario.

El Sistema SyRI

Este sistema de IA, basado en algoritmos y aprendizaje automático, fue implementado por la Administración Tributaria de Países Bajos con el objetivo de prevenir el fraude fiscal. Su funcionamiento era el siguiente: recolectar todo tipo de datos (fiscales, propiedades, integración cívica...) para crear perfiles de particulares que habían defraudado y utilizar dichos perfiles como parámetro para determinar si los que, de acuerdo con la Administración, podían ser defrau-

dadores lo serían efectivamente en el futuro. Por lo tanto, una operación de subsunción: estos son los defraudadores (*inputs*), estos son los posibles defraudadores, este, el porcentaje de qué defrauden, es el resultado (*output*), lo que supone un juicio valorativo y lo diferencia, como se expondrá seguidamente, del caso francés.

Con todo, sucedió que la Administración Tributaria identificaba perfiles de posibles infractores sin conocer los criterios objetivos utilizados por su IA para determinar esa selección; esto es, existía una opacidad acerca del funcionamiento algorítmico para la propia Administración que lo utilizaba. No resulta llamativo, por lo tanto, que este sistema de IA fuera declarado ilegal, porque si de forma alguna se garantizan los derechos de los contribuyentes si estos no pueden acceder al contenido —ni comprenderlo—, mucho menos si quién se encarga de emitir los actos que les afectan no conoce bajo qué criterios se ha llegado a la decisión de tal emisión.

Así las cosas, fue el Tribunal de Distrito de la Haya, en Sentencia de 5 de febrero de 2020 (ECLI:NL:RBDHA:2020:865), quien falló declarando que el sistema de IA utilizado por la Administración neerlandesa no resultaba ajustado a Derecho habida cuenta de que vulneraba el artículo 8 CEDH, relativo a la vida privada. A este respecto, conviene matizar que el Tribunal lleva a cabo una interpretación amplia de la vida privada, incluyendo el derecho a la protección de datos dentro de la anterior, y que la labor interpretativa llevada cabo en sentencia no consiste en determinar la conformidad de la Ley creadora de SyRi respecto del RGPD, sino respecto del artículo 8 del Convenio, llegando al fallo por medio de un razonamiento que toma como basamento principal la opacidad (Cotino Hueso, 2020).

La Ley de Finanzas Francesa

En este supuesto, se habilitó por medio de la Ley de Presupuestos del año 2020 a la Administración Tributaria francesa para recopilar grandes cantidades de datos de acceso abierto por un período de tres años con el objeto de, por medio de un sistema de IA, interrelacionar tales datos y lograr prevenir la evasión fiscal. Lo cierto es que, pese a ser también objeto de impugnación, en este caso ante la Corte Constitucional (Decisión n°. 2019-796 DC), ocurrió que, por el contrario, se declaró que resultaba ajustado a Derecho al entenderse que contaba con las suficientes garantías. Concretamente, se argumentó en sentencia que la legalidad resultaba de que el sistema de IA solamente tenía por objeto esa labor de recolección de datos, pero que no generaba juicios valorativos (Barbosa Jaimes, 2023) y que, por lo tanto, no se restringía de manera desproporcionada ningún derecho fundamental, recordando, sin embargo, que las herramientas de IA no pueden convertirse en sistemas opacos y están sometidos al ordenamiento jurídico; lo que se materializa en que puedan ser objetos de control y respeten, precisamente, los derechos fundamentales (Calderón Carrero, 2020).

El Sistema SALER

El Sistema de Alertas Rápidas para la prevención del fraude y malas prácticas, comúnmente conocido por su sigla «SALER», es un sistema informático introducido en la Comunitat Valenciana por medio de la Ley 22/2018 que hace uso de un amplio abanico de datos (pagos directos; registros de contrato; subvenciones: información en formato papel proporcionada a los licitaciones; bases de datos públicas y no públicas de notarios; y cualquier otra base de datos interna o externa) para detectar posibles irregulares y malas prácticas administrativas (GVA, 2023). Pese a la amplia tipología de datos de los que puede servirse, si hacemos una comparación con el Sistema SyRi, lo cierto es que «tiene bien delimitados los inputs y los criterios de alertas como lo son ser adjudicatario en procesos de selección recurrente, colusión de un procedimiento de licitación, conflicto de intereses, falsedad en documentos, fraccionamiento de proveedores, entre otros» (Barbosa Jaimes, 2023, p. 137).

Conviene subrayar que, aunque tanto de la regulación contenida en la citada ley [artículos 14 y siguientes] como de la información que proporciona la Generalitat en su Plan de Medidas Antifraude, se puede entender que SALER es una herramienta que se incardina en procedimientos automatizados, la Generalitat niega la mayor y entiende que, en realidad, es un sistema que sirve una información al personal inspector para que sean estos quienes efectúen la correspondiente actuación (Cotino Hueso, 2020).

El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023

El Plan Estratégico de la AEAT 2020-2023 incorporaba herramientas predictivas para delimitar a los obligados tributarios objeto de inspección. Si hacemos una comparación con el Sistema Syri, donde el problema era que ni la Administración ni los contribuyentes podían conocer efectivamente su conocimiento, en este caso podría decirse que la injerencia en el derecho al acceso a la información público es menor, porque la AEAT conoce su funcionamiento, pero no lo comparte; esto es, el problema capital es que las Administraciones Públicas actúen de un modo y los contribuyentes no conozcan ese modo.

Desde la perspectiva de la regulación, un Plan General de Control tiene carácter reservado, sin perjuicio de que se puedan hacer públicos los criterios generales informadores [artículo 116 LGT], de forma que no se puede conocer su contenido. Es más, la decisión de quién va a ser objeto de una inspección tributaria tiene la consideración de acto de trámite [artículo 170.8 RGGI] y, por lo tanto, irrecurrible [artículo 112 LPAC]. Y por si fuera poco, como la finalidad del Plan General de Control es la lucha contra el fraude fiscal, si un contribuyente quiere hacer uso del derecho que le reconoce el artículo 105. b) CE, esto es, el derecho de acceso a la información pública se topa con que hay una previsión concreta en la LTAIBG que establece que este derecho se puede limitar si supone un perjuicio para la prevención de ilícitos [artículo 14.1 e) LTAIBG].

A mayor abundamiento, aun no existiendo las limitaciones referidas y que, por lo tanto, fuera posible acceder al contenido de los sistemas de IA que utilizan figuras algorítmicas en materia tributaria, el contribuyente se encuentra con un problema añadido como es el de la incomprensión; esto es, los algoritmos, como se ha tenido ocasión de referenciar, son un conjunto de operaciones. La existencia de un marcado contenido matemático, que sólo resulta comprensible por aquellos que se encuentren familiarizados con el campo de la matemática, supone que un ciudadano medio sea incapaz de entender su funcionamiento. ¿Dónde queda entonces la transparencia? Para hacer frente a este inconveniente, son muchos los autores que defienden la explicabilidad de los algoritmos como complemento necesario de la transparencia, que supone «dar a entender la racionalidad o criterios detrás de una decisión (...) un ejercicio de interpretación posterior que haga comprensible para los seres humanos todo lo que tiene lugar dentro del sistema» (Ortiz de Zárate Alcarazo, 2022, p. 334).

4.4. ¿Un principio de transparencia propio en materia de Inteligencia Artificial?

Una lectura conjunta de todo lo hasta ahora mencionado nos lleva a afirmar que la transparencia en materia de IA se erige como un principio necesario que, si bien, de conformidad con la legislación vigente experimenta limitaciones. Conviene, antes de analizar la regulación que hace nuestro ordenamiento de la transparencia y de hacer una aportación *de lege ferenda*, diferenciar qué se entiende por transparencia y qué se entiende por publicidad, porque pueden dar lugar a confusión.

Para muchas Administraciones Públicas que afirman respetar el principio de transparencia, cualquier acción orientada al exterior se considera transparencia. De este modo, devalúan el significado de este principio y presentan como transparencia algo que no lo es, por ejemplo, la publicación de normas en el Boletín Oficial del Estado. Esa actuación no es transparencia, sino publicidad, ya que sin ella los ciudadanos no sabríamos qué está vigente ni podríamos cumplirlo. La transparencia consiste, pues, en facilitar el conocimiento de las acciones y la actividad cotidiana de la Administración Pública. Aunque no se trata del objeto de estudio, la diferencia entre una y otra se observa gráficamente en el contexto de los procedimientos de subvenciones: la publicidad se referiría a la divulgación de todo aquello que posibilita la participación de los interesados (la finalidad, el programa, la convocatoria, las bases), mientras que la transparencia sería la posibilidad de que cualquier persona verifique si la valoración, selección, adjudicación, o cumplimiento de la subvención se ha producido correctamente.

5. EL MARCO NORMATIVO DE LA TRANSPARENCIA Y UNA PROPUESTA DE *LEGE FERENDA*

Se ha expuesto cómo, por un lado, se encuentra el interés de la Administración en no revelar el contenido de los algoritmos para que aquellos que cuentan con la intención de defraudar no conozcan de antemano los criterios que usa la Administración, beneficiándose de ello para seguir cometiendo irregularidades; y, por otro lado, el derecho de los administrados —sean o no defraudadores— a que la Administración comparta una información que se ha solicitado.

Hemos de tener presente que el artículo 105 b) CE es un principio constitucional que introduce el mandato de que «la ley regulará el acceso de los ciudadanos a los archivos y registros». En la medida en que se trata de un principio, el legislador no puede desvirtualizarlo de ningún modo. ¿Sucedre en este caso? La respuesta, *prima facie*, es negativa: el legislador ordinario no desvirtualiza el mandato del artículo 105 b) CE por introducir en la LTAIBG una limitación al derecho de acceso con base en la «prevención, investigación y sanción de los ilícitos penales, administrativos o disciplinario», porque el legislador constitucional, subsiguientemente a la formulación del referido mandato, añade «salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y la intimidad de las personas».

Ahora bien, como señala la doctrina constitucionalista en aplicación de las reglas de la hermenéutica jurídica de las normas excepcionales, las excepciones a principios constitucionales han de estar expresamente previstas y, en caso de dudas, se han de interpretar restrictivamente. Es cierto que el artículo 105 b) CE excepciona el derecho de acceso, pero lo hace con base en la averiguación de delitos. No se refiere, pues, a los ilícitos administrativos, como sí lo ha hecho el legislador ordinario. ¿Acaso no se podría entender que la actuación del legislador ordinario va más allá de la previsión expresa del legislador constitucional? La respuesta aquí depende de cuál sea la naturaleza jurídica del derecho de acceso a la información y para ello hay que distinguir dos realidades: con carácter previo a la aprobación de la LTAIBG y con posterioridad a su aprobación. Así, inicialmente, tanto doctrinal como jurisprudencialmente, el derecho de acceso, en el sentido del derecho de acceso a archivos y registros, se ha entendido como un derecho constitucional de configuración legal, y no, pues, como un derecho fundamental de los incluidos en el artículo 53.2 (STC 161/1988); sin embargo, posteriormente, se ha entendido por parte de la doctrina —no así por parte de la jurisprudencia¹³— que el derecho de acceso, en el sentido del derecho de acceso a la información, es un auténtico derecho fundamental que encuentra su encaje en el artículo 20.1 a) CE, es decir, la libertad de información.

13. De esta forma, la STS nº140/2023 (nº recurso 8005/2021), de 7 de febrero, ha afirmado expresamente que: «El artículo 105.b) de la CE, como antes adelantamos, atendida su caracterización y ubicación sistemáticas en la Constitución, no reconoce un derecho fundamental. Es un derecho subjetivo ejercitable ante las Administraciones Públicas, a tenor de la norma legal de desarrollo, que es la Ley 19/2013, que por eso no tiene carácter de ley orgánica» (FJ. 5º).

De esta suerte, primera idea, si entendemos que el derecho de acceso a la información pública es un derecho de configuración legal, por su propia naturaleza, la respuesta a la pregunta de si el legislador ordinario ha ido más allá de lo preceptuado por el legislador constitucional ha de ser negativa; esto es, el legislador es libre de determinar su contenido porque, precisamente, el legislador constitucional ha diferido tal determinación en el legislador ordinario.

Por el contrario, segunda idea, si entendemos que el derecho de acceso a la información es un derecho fundamental, la respuesta pudiera ser distinta. Si bien es cierto que no existen derechos absolutos, ni siquiera los derechos fundamentales¹⁴, y que, por lo tanto, caben limitaciones, hay que tener presente que no toda limitación es ajustada a Derecho. Pues bien, debemos insistir en que el artículo 105 b) CE establece un límite interno o, más bien, una delimitación de su contenido (Suárez Espino, 2007) consistente en la prevención de delitos, y que el artículo 14 LTAIBG establece como límite externo específico la prevención de ilícitos administrativos. Analicemos, pues, este segundo límite según el test de proporcionalidad: en primer término, la limitación que se hace del derecho de acceso a la información pública consigue que los posibles defraudadores desconozcan los criterios que maneja la Administración para que sus herramientas de IA logre seleccionarlos, luego, la medida resulta adecuada o idónea; en segundo término, aunque pudiera pensarse *a priori* que existe una alternativa, esto es, limitar el acceso sólo a los que tienen más probabilidad de defraudar, lo cierto es que resultaría inútil para alcanzar el fin pretendido, porque nada impediría que aquellos que sí han tenido acceso a su contenido lo distribuyeran, de forma que, no existiendo una alternativa menos dañina para lograr el fin, la medida resulta necesaria; y, en tercer término, en criterio de quien suscribe estas líneas, no hay una relación razonable entre los medios elegidos y el resultado conseguido, porque «pagan justos por pecadores»; esto es, se limita el derecho de acceso a la información para evitar que se cometan ilícitos administrativos en materia tributaria a todos los ciudadanos, dotando a la actuación administrativa de un oscurantismo impropio de una buena administración, cuando «el buen gobierno y la buena administración o gestión pública están relacionados, o deben estarlo, como la cabeza y el cuerpo» (Garrido Mayol, 2020).

Al fin, tercera idea, teniendo presente que la postura jurisprudencial mayoritaria hoy en día es que el derecho a la información pública es de configuración legal, convendría que el legislador estableciera una regulación específica cuando tiene por objeto el uso de IA, del mismo modo que sucede cuando tiene por objeto materia de medioambiente y, por lo tanto, con la finalidad de que se trate de un instrumento más de conocer cómo se comportan los poderes públicos. Así, de igual manera que ocurre cuando se solicita información ambiental, cuando se solicitase información sobre IA, esa actuación se debería entender por parte de las Administraciones Públicas como una forma de controlar su actividad. Por lo tanto, «las autoridades públicas deben enfrentarse, además, y superar la

14. Vid. SSTC 11/1981, de 8 de abril (RTC 1981/11), 2/1982, de 29 de enero (RTC 1982/2) y 254/1988, de 21 de diciembre (RTC 1988/254).

opacidad con que se ha recubierto tradicionalmente a las actuaciones administrativas, lo cual va a exigir un cambio importante de mentalidad en su actuación y una apuesta por la transparencia» (Casado Casado, 2019).

De esta suerte, emulando el funcionamiento del sistema de transparencia en materia de medioambiente, se propone un derecho de acceso a la información automatizado: por un lado, un régimen de difusión pasivo, cuyo objetivo es que una determinada información tenga la consideración automática —luego, sin necesidad de que se solicite por los administrados— de interés público, resultando así accesible en todo momento, lo que puede lograrse mediante la publicación con carácter periódico de los datos y documentos relevantes de los sistemas de IA de los que se valen las Administraciones, mediante la creación de plataformas digitales de acceso en línea por los ciudadanos y donde la información esté centralizado, y, por supuesto, mediante una constante actualización de los cambios en los sistemas de IA que utilizan. Por otro lado, un régimen de difusión activa, donde la información se proporcione previa solicitud de los ciudadanos y se facilite así el acceso a aquel contenido que por ser muy específico no quede cubierto por el anterior; y, para el eventual caso de que las Administraciones denieguen el acceso, que habrá de ser la excepción, se deba motivar de manera detallada con base en qué criterios se produce la denegación.

6. CONCLUSIONES

Primera. La transversalidad de la IA ha llevado consigo que no exista una definición omnicomprendensiva de la misma, siquiera en los textos normativos que la contemplan, que la definen a efectos finalistas. Ante todo, hay que tener presente que no siempre que las Administraciones Públicas hagan uso de algoritmos y de Big Data será necesariamente IA; y que la IA comprende más allá del aprendizaje automático y el aprendizaje profundo.

Segunda. No existe en el ordenamiento jurídico español una ley dirigida a regular el uso de la IA, pero sí hay previsiones específicas en diversas normas que se erigen en garantías de los contribuyentes: el derecho a no ser sometido a decisiones automatizadas, contemplado en el RGDP, o el derecho a conocer quién es el órgano competente para conocer de los recursos frente a decisiones automatizadas, contemplado en la LGT son buenos ejemplos de ello; si bien, resultan insuficientes porque no se prevé que la Administración comunique al interesado que su decisión se ha tomado por medio de IA. Así, sería conveniente en este último extremo una adición al contenido de los elementos que debe contener la notificación del acto administrativo. En un plano internacional, por el contrario, recientemente se han aprobado normas vinculantes tanto por la UE como por el Consejo de Europa, que pretenden aportar seguridad jurídica y lograr que el uso de IA no se convierta en un peligro para los ciudadanos.

Tercera. Precisamente, peligros en el uso de la IA hay muchos: principalmente, el uso de algoritmos sesgados, su opacidad, la puesta en riesgo de la privacidad de los administrados, y la incorrecta ponderación cuando se utiliza en el

ejercicio de potestades discrecionales. Todos ellos se reconducen a la ausencia de una transparencia efectiva porque tanto si la IA funciona con base en algoritmos que dan lugar a resultados discriminatorios, como si es la encargada de realizar la apreciación necesaria en el ejercicio de una potestad discrecional y lo hace incorrectamente, o trata datos de manera generalizada y para usos no consentidos, esas actuaciones no serán perceptibles en la realidad de las cosas porque la Administración oscurece su funcionamiento para dificultar que sea conocido por los interesados. En este sentido, el Sistema Syri es un buen ejemplo de sistema de IA que ha sido declarado contrario a Derecho por ser opaco y por, más allá de recolectar datos, generar juicios valorativos.

Cuarta. La opacidad se aprecia también en el uso de IA por la AEAT en la medida en que se restringe el acceso a las herramientas predictivas para delimitar a los obligados tributario con base, ya no sólo en la propia naturaleza del acto de delimitación, sino en la previsión de la LTAIBG para prevenir el fraude fiscal. Lo cierto es que el artículo 105 b) CE contempla sólo ilícitos penales, y no administrativos como así lo hace la LTAIBG, de forma que si entendemos, como lo hace la doctrina mayoritaria, que el derecho de acceso a la información pública es un derecho fundamental y aplicamos el triple test de proporcionalidad, a nuestro saber y entender, cumpliría con las notas de adecuación y necesidad, pero no así con la proporcionalidad en sentido estricto porque no hay una relación razonable entre evitar que los posibles defraudadores conozcan los criterios por los que la IA les selecciona y que se limite el derecho a todos los administrados, en general, de conocer los mecanismos de los que sirve la Administración.

Quinta. Sin embargo, la jurisprudencia sigue considerando el derecho de acceso a la información pública simplemente como un derecho constitucional de configuración legal, de forma que el legislador ordinario es libre de determinar su contenido incluyendo la previsión a los ilícitos administrativos. Teniendo presente que en la aplicación del Derecho esa resulta ser su naturaleza, sería conveniente trasladar el funcionamiento del derecho de acceso en materia medioambiental al derecho de acceso en materia de IA, esto es, tanto un régimen pasivo de los documentos relevantes relativos a los sistemas de IA que utilizan las Administraciones y sin necesidad de que se solicite por los administrados, como un régimen activo, donde la regla general sea que, frente a la solicitud, se conceda la información y, de lo contrario, se motive detalladamente el por qué de esa denegación.

BIBLIOGRAFÍA

- ARROJO JIMÉNEZ, L. (2020). Algoritmos y reglamentos. *El Almacén del Derecho*. Recuperado el 19 de junio de 2024, de <https://almacenederecho.org/algoritmos-y-reglamentos>.
- BARBOSA JAIMES, J.C. (2023). El papel de la inteligencia artificial en la lucha contra la corrupción. En M. Quintana Pérez y A.M. Lago Montúfar (Coord.),

Desafíos en la lucha contra la corrupción: gestión de riesgos y paradigmas globales. Colex.

- BERNING PRIETO, A.D. (2022). Implicaciones de la inteligencia artificial y los algoritmos en el sector público y sus particularidades en la Administración Tributaria. En B. Olivares Olivares (Coord.), *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria. Retos ante la gestión tecnológica*. LA LEY.
- BOIX PALOP, A. (2020). Los algoritmos son reglamentos: la necesidad de extender las garantías propias de las normas reglamentarias a los programas empleados por la administración para la adopción de decisiones». *Revista de Derecho Público: Teoría y Método*, 1, 223-269. https://doi.org/10.37417/RPD/vol_1_2020_33.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2020). Algoritmos de inteligencia artificial con fines de control fiscal: ¿Puede el derecho embridar a las nuevas tecnologías? *Análisis Tributario*, 385.
- CASADO CASADO, L. (2019). El acceso a la información ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro. *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 53, 90-157.
- CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (2019). El impacto de la inteligencia artificial en el Derecho Administrativo ¿Nuevos conceptos para nuevas realidades técnicas? *Revista General de Derecho Administrativo*, 50.
- COTINO HUESO, L. (2023). Una regulación legal y de calidad para los análisis automatizados de datos o con inteligencia artificial. Los altos estándares que exigen el Tribunal Constitucional alemán y otros tribunales, que no se cumplen ni de lejos en España. *Revista General de Derecho Administrativo*, 63.
- COTINO HUESO, L. (2020). Holanda: «SyRI, ¿a quién sanciono?» *Garantías frente al uso de inteligencia artificial y decisiones automatizadas en el sector público y la sentencia holandesa de febrero de 2020*. LA LEY privacidad, 4.
- GARRIDO MAYOL, V. (2020). El Principio de buena administración y la gobernanza en la contratación pública. *Estudios de Deusto*, 68/2. [http://dx.doi.org/10.18543/ed-68\(2\)-2020](http://dx.doi.org/10.18543/ed-68(2)-2020).
- GÓMEZ, E. (2022). Diferencias entre machine learning y deep learning. *El blog de los Estudios de Informática, Multimedia y Telecomunicación de la UOC*. Recuperado el 19 de junio de 2024, de <https://blogs.uoc.edu/informatica/es/machine-learning-vs-deep-learning-diferencias/>.
- MARTÍN LÓPEZ, J., (2021). Inteligencia Artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección tributaria. *Crónica Tributaria*, 182. <https://dx.doi.org/10.47092/CT.22.1.2>.
- MIR PUIGPELAT, O. (2023). La automatización y el uso de algoritmos e inteligencia artificial en derecho administrativo comparado. *Revista General de Derecho Administrativo*, 63.
- NAVARRO EGEA, M. (2022). Límites jurídicos a la Administración Tributaria Electrónica, En B. Olivares Olivares (Coord.), *La inteligencia artificial en la*

- relación entre los obligados y la Administración tributaria. Retos ante la gestión tecnológica.* LA LEY.
- OLIVER CUELLO, B. (2021). Big Data e inteligencia artificial en la Administración tributaria. *IDP Revista de Internet, Derecho y Político*, 33. <https://doi.org/10.7238/idp.v0i33.381275>.
- ORTIZ DE ZÁRATE ALCARAZO, L. (2022). Explicabilidad (de la inteligencia artificial). *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, 22, 328-344. <https://doi.org/10.20318/eunomia.2022.6819>
- PÉREZ POMBO, E. (2023). ¿Puede la Agencia Tributaria utilizar la Inteligencia Artificial? *Fiscalblog*. Recuperado el 19 de junio de 2024, de [¿Puede la Agencia Tributaria utilizar la Inteligencia Artificial? - FiscalBlog](https://fiscalblog.es/2023/06/19/puede-la-agencia-tributaria-utilizar-la-inteligencia-artificial/).
- PONCE SOLERI, J. (2022). Reserva de humanidad y supervisión humana de la Inteligencia artificial. *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, 100, 58-67.
- PRESNO LINERA, M.A (2022). Una aproximación a la inteligencia artificial y su incidencia en derechos fundamentales. *Observatorio de Derecho Público*. Recuperado el 19 de junio, de <https://idpbarcelona.net/una-aproximacion-a-la-inteligencia-artificial-y-su-incidencia-en-los-derechos-fundamentales/>.
- Real Academia Española. (s.f.). Inteligencia. En Diccionario de la lengua española. Recuperado el 18 de junio de 2024, de <https://dle.rae.es/inteligencia#2DxmhCT>.
- Real Academia Española. (s.f.). Algoritmo. En Diccionario de la lengua española. Recuperado el 18 de junio de 2024, de <https://dle.rae.es/algoritmo?m=form>.
- SALVADOR SERNA, M. (2021). Inteligencia artificial y gobernanza de datos en las administraciones públicas: reflexiones y evidencias para su desarrollo: reflexiones y evidencias para su desarrollo. *Gestión y análisis de políticas públicas*, 26, 20-32. <https://doi.org/10.24965/gapp.i26.10855>.
- SUÁREZ ESPINO, M.L. (2007). La determinación de los límites a los derechos fundamentales en la Constitución de 1978. *Revista de Ciencias Jurídicas*. 12, 127-143.

¿ES LEGÍTIMO Y ACEPTABLE EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

Emilio V. Pérez Pombo

Economista y Licenciado en Ciencias Políticas y Sociología.

Socio de Pérez Pombo, Abogados & Economistas.

1. INTRODUCCIÓN

La materia prima esencial y clave de la Economía Digital es el dato y/o el bien digital, es decir, la adquisición, tenencia, explotación y utilización de información. Alrededor de los datos se desarrollan tecnologías e innovaciones, se construye el nuevo entorno económico y social y se organizan las relaciones entre personas e instituciones.

En este contexto, la denominada Inteligencia Artificial y las distintas técnicas de gestión y tratamiento masivo de datos son la punta de lanza de la Economía Digital, el hito llamado a profundizar en la radical transformación económica, social y cultural a la que estamos asistiendo.

Las definiciones más canónicas sitúan el origen de la Inteligencia Artificial en los trabajos de Alan Turing previos a la Segunda Guerra Mundial, aunque el término como tal aparece con ocasión de los trabajos de investigación en la universidad americana de Darmouth allá por el 1956. Casi un siglo de historia. No obstante, quisiera desafiar la convención para rescatar y señalar como referencia fundacional, los trabajos del cántabro Leonardo Torres-Quevedo y sus autómatas o «*máquinas pensantes*», a finales del Siglo XIX.

Sea como sea, la Inteligencia Artificial se ha hecho presente en nuestra vida cotidiana. Todos hablamos de IA, en la mayoría de los supuestos, sin saber muy

bien qué es ni de qué se trata. Y como suele suceder con todos los nuevos desarrollos técnicos y avances tecnológicos, surgen las dudas acerca del posible impacto en nuestras existencias, así como en nuestro futuro personal y profesional.

Obviamente, tanto el Derecho, es decir, la concreción jurídica de los avances técnicos y su afectación en las personas y sus múltiples relaciones, como las distintas instituciones políticas y administraciones se ven acuciadas por la urgente necesidad de dar respuesta a las importantes incertidumbres y numerosos retos que se plantean.

El Derecho, en general, y el ámbito tributario, en particular, no quedan al margen, sino todo lo contrario. Viendo las importantes inversiones y los planes desarrollados por la Agencia Tributaria, la Inteligencia Artificial junto con las herramientas de captación y gestión de datos (Big Data), la minería de datos y la automatización del aprendizaje («*machine learning*») se han convertido en el eje central del desarrollo y evolución de la futura administración.

Así que tenemos ya a una Administración tributaria que dispone, desarrolla y utiliza una potente herramienta para la realización de su cometido, básicamente, la gestión de los ingresos públicos. En cambio, de manera elocuente, ***esa misma Administración apenas muestra interés en extender los usos de esta tecnología para la evaluación y la supervisión de los gastos públicos***. Es una evidente declaración de intenciones.

En cualquier caso, como sucede ante cualquier innovación o ruptura, al entusiasmo y al asombro por lo novedoso, le sigue la incertidumbre, los recelos y miedos, la resistencia a los cambios.

En los últimos años, ante el desarrollo y avances de la llamada IA y sus adláteres, se han abierto intensos debates y se estudian las potenciales implicaciones que podrían derivarse para las personas y sus realidades. Prueba de esta preocupación, es la reciente aprobación, el pasado 13 de marzo de 2024, del Reglamento UE del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de Inteligencia Artificial (Ley de Inteligencia Artificial).

Ahora bien, aunque pueda existir un cierto consenso acerca de la necesidad de establecer un marco regulatorio que embride o atenúe los potenciales efectos de la IA, precisamente, para poder ofrecer respuestas legales apropiadas, necesitaríamos conocer tanto el origen de esta tecnología como la dirección hacia la que se orienta. Sin embargo, con demasiada frecuencia, el abordaje normativo se efectúa obviando el contexto de pensamiento y el marco conceptual del que emana, como si esta artificiosa abstracción de esos elementos subjetivos facilitase la consecución de una norma objetiva.

La paradoja es que estamos ante una tecnología que se pretende presentar como el culmen de la objetividad, de la razón pura, y, a la vez, es fruto de una cosmovisión muy particular y subjetiva. La IA es la culminación de una corriente de pensamiento con una concepción muy cuestionable del hombre y de la vida humana, una visión que cuestiona la plenitud, la libertad y la dignidad natural de las personas.

Convendremos que, en la medida que la IA transforma y modifica nuestras realidades cotidianas, la adopción de estas herramientas y tecnologías tanto por la Administración como por las personas, afecta a la relación jurídico-tributaria. Por tanto, deberían estudiarse su afectación a los derechos y libertades civiles, así las posibles incidencias.

En este trabajo, aún compartiendo la necesidad de una regulación clara sobre el uso de la IA, se desea exponer, brevemente, cómo el bagaje conceptual e intelectual que insufla a la IA incide en los derechos y libertades de los ciudadanos, en particular, en el ámbito tributario. A partir de estos sencillos apuntes, la pretensión es que se formule la pregunta sobre ***si es aceptable y/o legítimo que la Administración tributaria utilice este tipo de tecnología***, y cómo engarza con los principios de buena administración, de buena fe o confianza legítima, entre otros. Y, en el supuesto de que se admitiese su uso, deberíamos preguntarnos qué límites precisamos para garantizar el respeto íntegro de los derechos y libertades civiles.

2. EL MITO DE LA NEUTRALIDAD TECNOLÓGICA

Antes de plantear el teórico substrato filosófico que da origen y orienta la IA, en su versión amplia, y su impacto práctico, debemos recordar que la tecnología no es neutral.

Por supuesto, cualquier nueva herramienta, máquina o autómatas, así como cualquier saber o nuevo conocimiento, tiene aspectos positivos, así como funcionalidades que permiten mejorar la experiencia humana. Ahora bien, al incorporarlos a nuestro devenir, afectan las experiencias en algún sentido, con los consiguientes cambios en los comportamientos humanos y alteraciones en el entorno social.

Mientras que el conocimiento o el saber objetivo y fáctico, en sí, puede ser aséptico y neutral, su utilización para la creación y desarrollo de nuevos instrumentos, herramientas y tecnologías no es neutral, pues toda acción creativa deriva de la voluntad y de los fines, conscientes o inconscientes, de las personas que participan. Es decir, hay una orientación y una dirección preestablecida por unos sujetos que la alientan. Por ejemplo, así como el conocimiento sobre física nuclear es científicamente objetivo y neutral, en cambio, su aplicación y desarrollo tecnológico no lo ha sido.

La neutralidad a la que aludo va más allá del principio de neutralidad tecnológica que se contempla en el artículo 2.º del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, del Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos¹. Este precepto sólo es un mero compromiso de la Admi-

1. Principio que, además, como expone el Tribunal Supremo en su Sentencia 1416/2022, de 2 de noviembre de 2022, no es un principio o valor absoluto sino un objetivo a cuyo fomento debe estar orientada la regulación «en la medida de lo posible» (artículo 3 de la Ley General de Telecomunicaciones), en línea con lo previsto en la Sentencia 8/2016 del Tribunal Constitucional,

nistración de que la elección de cierta tecnología, herramientas o aplicaciones, de entre los disponibles, no influya en el libre mercado y condicione las decisiones sobre su empleo por los usuarios/ciudadanos.

En cambio, la neutralidad a la que se hace referencia está relacionada con el origen de la propia tecnología, con el impulso creador de la que emana y que establece una buscada dirección. Por tanto, sería deseable no cometer la ingenuidad de creernos infalibles, que podemos ser objetivos.

Sin llegar al determinismo tecnológico de McLuhan², es obvio que, todas las personas trasladamos nuestra subjetividad a nuestras obras y creaciones, por rutinarias y asépticas que puedan ser. El «arquitecto» viene viciado de origen, padece sus propios prejuicios y elabora sus premisas, tiene sus sesgos cognitivos y viene condicionado por sus ideas e intereses, así como sus experiencias personales o sociales. Y ello se agrava si la labor es a solicitud de un tercero, quien tiene sus propios fines y objetivos.

En nuestro ámbito tributario, las herramientas y aplicaciones prácticas vinculadas a las tecnologías de datos e IA dependen del fin u objetivo buscado. ***¿Cuál es el fin u objetivo de la utilización de la IA por la Agencia Tributaria? ¿La persecución del fraude fiscal o el debido y estricto cumplimiento de la normativa tributaria vigente?***

Aparentemente pueden parecer similares, pero no lo son, pues mientras que, el segundo (aplicación correcta de la norma tributaria) comprende el primero (evitar el fraude fiscal), el primero conlleva ya un sesgo esencial y acaba estableciendo como referencia de acción, maximizar la recaudación y el control de los comportamientos de los contribuyentes.

Pues bien, el pasado 27 de mayo de 2024, se publicó la Estrategia de Inteligencia Artificial de la Agencia tributaria (AEAT). En el documento publicado, se establece como línea de actuación principal, que, ***«la Agencia Tributaria apuesta de manera decidida por el uso de la IA como herramienta catalizadora del cambio para la consecución de mejoras en el cumplimiento voluntario por los ciudadanos de sus obligaciones fiscales y en la prevención y lucha contra el fraude, como objetivos fundamentales sobre los que giran todas sus actuaciones»***. Por consiguiente, ya tenemos la respuesta.

Aparte de los fines confesos, la realidad es que la actual normativa tributaria, en líneas generales, ni es clara ni evita las ambigüedades, al contrario, abusa de esa inconcreción o del empleo de conceptos indefinidos, con la consiguiente incertidumbre y multiplicidad de dudas interpretativas. Además, la casuística es tan variada y compleja, llena de matices y diferencias, que resulta muy difícil contemplar el amplio elenco de supuestos de hecho y ofrecer respuestas normativas claras a cada uno de ellos.

Dejando de lado la discusión acerca de cuál es el fin que condiciona el desarrollo y uso de la IA por la Agencia Tributaria, aún en el supuesto de que el

de 21 de enero, en la que admite que el principio de neutralidad tecnológica puede verse sometido a excepciones basadas, precisamente, en el interés público de los objetivos que se deben conseguir.

2. MCLUHAN, M. (1966) *«Understanding Media; the extensions of Man»*. Signet Books. Nueva York.

objetivo fuese el loable cumplimiento de la normativa tributaria vigente, ¿quién determina cuál es la ortodoxia? ¿se aceptan diversidad de criterios u opiniones? ¿se contemplan los matices personales o las singularidades que afectan a cada supuesto de hecho?

Actualmente, está en funcionamiento la Administración Digital Integrada (ADI) que ofrece diversos canales o aplicaciones para proporcionar información y asistencia a los contribuyentes en aras de facilitar el cumplimiento de ciertas obligaciones fiscales. Para cuestiones sencillas o relativamente claras, esta solución es muy apropiada. Sin embargo, el problema surge cuando debe resolver cuestiones prácticas que generan dudas interpretativas. En este caso, la respuesta dependerá de aquellos datos e información de que disponga. Estaremos ante una herramienta que respeta los derechos y libertades civiles si las fuentes de datos son completas e íntegras sobre la materia, si se autocorrigie (y adapta) e incorpora las distintas interpretaciones, a la luz de la práctica cotidiana.

Aun asumiendo que se respeta los principios básicos de transparencia e integridad, para evitar que el aliento del creador contamine de forma decisiva la obra, de acuerdo con la Carta ética europea sobre el uso de la IA en los sistemas judiciales y su entorno (3 y 4 de diciembre de 2018) y la Carta de Derechos Digitales de julio de 2021, ***es imprescindible que tanto el diseño, la creación y el desarrollo de la IA por parte de la Administración tributaria no queden en manos exclusivamente de la propia Administración.*** Debería exigirse una participación abierta y efectiva de toda la comunidad, a la vez de que, debería permitirse un control y verificación por terceros independientes de que los objetivos establecidos para la IA sean acordes con la normativa tributaria vigente, garantizando así la ansiada neutralidad.

Lamentablemente, parece que la realidad discurre por otros derroteros. Según el documento publicado por la AEAT de la Estrategia de Inteligencia Artificial (IA) de 27 de mayo de 2024, por más que se aluda a enfoques centrados en la persona (*«human centric»*) y que se alinea con teóricos Códigos de buenas prácticas y estándares de gobernanza, lo cierto es que, el diseño, el desarrollo, el despliegue y la utilización de los sistemas de IA se efectúan de forma cerrada, sin la debida transparencia ni participación de terceros ajenos a la Administración. En el texto se indica que *«la Agencia Tributaria aplicará el concepto de «human in the loop», de manera que velará por la participación de las personas en todas las etapas del desarrollo y uso de la IA»*. Ahora bien, esta teórica supervisión y control humano no garantiza el respeto a los derechos y libertades civiles si las personas responsables de esta tarea son exclusivamente de la propia Administración y se cierra a la participación e intervención decisiva de terceros.

En definitiva, tanto la IA como las técnicas de tratamiento masivo de datos diseñadas y desarrolladas por la Administración tributaria están orientadas a unos fines claramente establecidos, es decir, no es neutral. Por consiguiente, uno de los primeros objetivos de la regulación sería exigir, como condición básica para su utilización, que se abra y exponga, de forma íntegra y transparente, todo el proceso de diseño, creación y desarrollo de este tipo de tecnologías por parte de la Administración.

3. EL ORIGEN CONCEPTUAL DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL

Pues bien, sentado de que la tecnología es una aplicación práctica orientado a unos fines, convendría desvelar alguna idea común que subyace en los impulsores y creadores de la Inteligencia Artificial, el sustrato teórico, la concepción filosófica o cosmovisión compartida. Conociendo su forma de pensar, podremos descubrir el rumbo hacia el que nos encaminan.

La propia noción de «Inteligencia Artificial» parte de la creencia de que existe una «Inteligencia Natural» que responde a una serie de procesos físicos u orgánicos, susceptibles de ser identificables, definidos y reproducidos gracias al dominio de la técnica. Gran parte de los defensores de la IA asumen, consciente o tácitamente, la hipótesis de que el ser humano es una suerte de máquina compleja regida por un cerebro (que no mente, y, por supuesto, sin alma) y sus acciones e ideas obedecen a procesos físicos y mecánicos susceptibles de ser reproducidos de forma artificial.

Ya, a inicios del Siglo XX se generó un intenso debate filosófico y científico acerca de la definición de inteligencia, así como la distinción entre el concepto de verdad y lo demostrable. De esa confrontación de ideas, la postura que adquirió la posición prevalente sostenía que todo el universo, incluidas las personas, podía ser explicado y conceptuado con un lenguaje formal, en particular, las matemáticas³.

Para esta corriente, el universo es un mecanismo, un engranaje mecánico, más o menos complejo, y, por tanto, bastaba descubrir aquellas reglas o las funciones matemáticas, algoritmos, que lo explican para conocer cómo funciona. A su vez, se definirá como verdad aquello que sea formalmente demostrable. Y, en la medida que todo el universo es formalmente cognoscible y explicable, en potencia, es reproducible artificialmente.

Sin embargo, allá por el año 1931, Kurt Gödel y sus teoremas de la incompletitud pusieron en jaque dicha visión, al demostrar que ningún lenguaje formal es autosuficiente para probar todas las verdades y que, en sí, conlleva contradicciones. Según Gödel, siempre se necesita algo más. Es decir, la inteligencia no es sólo ingenio o deducción, que la verdad no siempre es demostrable y es posible llegar a ella por otros caminos, como la intuición (o incluso la abducción o inferencia).

De estas aguas bebió y se impregnó, **Alan Turing**. Influenciado por los trabajos de Gödel, paradójicamente, acaba creando y desarrollando un ingenio mecánico (el origen de los ordenadores) con el objetivo de reducir e, incluso, eliminar la intuición (la mente, el pensamiento en sí). Como resultado de sus estudios, en su emblemática obra *«Maquinaria computacional e inteligencia»*

3. Como referencia básica, hablamos del formalismo matemático de David Hilbert y como hito fundamental, la presentación de los 23 problemas matemáticos presentado en el Congreso Internacional de Matemáticos de París de 1900.

(1950)⁴, conceptualiza a los humanos como ordenadores complejos y, por tanto, cuanto más potentes y desarrollados sean los ordenadores, más problemas complejos se resolverán y menos espacio quedará a la intuición humana (el pensamiento creativo).

En la misma época, en el ámbito de la psicología, emergió el **conductismo**, corriente de gran influencia y trascendencia en los años sucesivos. Skinner, su máximo referente, definió que las ideas o conductas son el mero resultado de influencias e impulsos externos, de las percepciones sensoriales y de los conceptos adquiridos. Para él, el cerebro es una especie de «caja negra» (*«black box»*) cuyos procesos internos son irrelevantes y abstractos. Su objetivo será establecer una correlación entre las condiciones ambientales y el comportamiento observable. De ahí derivan las ideas del condicionamiento operante o instrumental, en virtud del cual, mediante impulsos o reforzadores, cabía orientar las conductas humanas, es decir, intervenir en las decisiones individuales.

Seguramente, estas ideas resultarán familiares, pues, los algoritmos complejos son la plasmación práctica de esta teoría acerca de la inteligencia. En este sentido, el objetivo es determinar aquellos elementos que condicionan las conductas (inputs) y establecer las correlaciones con los comportamientos individuales (outputs), desechando todas aquellas cuestiones subjetivas del pensamiento (afectos, vínculos, moral, etc.).

En uno de sus últimos libros, *«Más allá de la libertad y la dignidad»*⁵, Skinner defiende que los conceptos de libertad y dignidad obstaculizan el progreso, entendido éste, como una sociedad completamente tecnologizada y sometida a leyes científicas. Por ello, aboga por un conductismo radical que, en aras de un presunto bienestar humano, cuestiona las ideas del libre albedrío y pretende que la humanidad sea guiada mediante las técnicas masivas de modificación conductual.

Esta corriente psicológica cala en la Economía y la Política, dando lugar a la denominada **economía conductual** (*Behavioural economics*), gracias a los trabajos seminales de Daniel Kahneman y Amos Tversky. Quizás uno de los aspectos más loables de su trabajo haya sido cuestionar los modelos económicos pretéritos, basados en una premisa dudosa o, incluso, falsa, de que las personas actuamos de forma racional y uniforme (el denominado *homo economicus*). Aunque no fueron los primeros, sí que han logrado una notable influencia, cautivando a eso llamado a sí mismo como social-liberalismo o liberalismo de rostro humano.

En concreto, el hito teórico de Kahneman y Tversky es que incorporan las limitaciones humanas en la teoría económica, es decir, las decisiones no son meramente racionales, en gran parte, porque estamos condicionados por sesgos cognitivos y la heurística.

4. TURING, A. M. (1 de octubre de 1950). *«I.—Computing machinery and intelligence»*. Mind LIX (236): 433-460. ISSN 1460-2113. doi:10.1093/mind/lix.236.433

5. SKINNER, B.F. (1986) *«Más allá de la libertad y la dignidad»*. Editorial Martinez Roca. Barcelona.

Esta teoría abrió una brecha a aquellos tentados a jugar a ser dioses e intérpretes máximos de la Voluntad General. Richard Thaler y Cass Sunstein⁶ percibieron en estas debilidades o afectaciones una oportunidad para ejecutar el sueño de todo conductista, surgiendo así los famosos «*nudges*», los empujoncitos o impulsos externos. Sean más o menos sutiles, comparten la visión de Skinner de que las personas son sujetos que deben ser conducidos por aquella senda que alguien decide que es la correcta.

Uno de los conceptos clave de esta corriente es la denominada arquitectura de la decisión, la estructura y diseño de programas, políticas y de los entornos de interacción entre la Administración y los ciudadanos que condicionen la toma, aparentemente libre, de las decisiones individuales, para conseguir objetivos colectivos o sociales. Se ha demostrado que, en gran medida, la toma de las decisiones (conscientes o no), depende de cómo se presenten las opciones y alternativas. Es decir, no existe una forma neutral de presentar las opciones. Así pues, se utilizan los sesgos cognitivos de las personas con determinados fines, en muchas ocasiones, contrarios a la propia voluntad o deseos de las personas.

Un ejemplo práctico de esta arquitectura de decisión son los programas de ayuda de la AEAT en los que, sutilmente, se elimina la opcionalidad, se diseñan de forma binaria (blanco o negro, sin grises o matices), se proporciona información que sólo tiene en cuenta la opinión y/o criterios de la Administración tributaria y limita el margen de acción de los contribuyentes. Además, el sistema de avisos o alertas son refuerzos cognitivos, redundan en el mismo sentido.

Por más que se intente afirmar que los «*nudges*» buscan favorecer conductas respetando en gran medida, la libertad de las personas, es un instrumento de condicionamiento. Sin matices. Basta ver que la efectividad de los «*nudges*» depende de ocultar su diseño y de que las personas no sean conocedoras de que se interfiere, aunque sea levemente, en su toma de decisiones⁷.

Otro de los ejemplos de «*nudges*» en el ámbito tributario, son esas campañas en las que se exponen los beneficios del cumplimiento con las obligaciones fiscales como el acceso a los servicios públicos y la contribución al bienestar de la sociedad. Con tus impuestos, sanidad y educación. Esa misma campaña está cargada de sesgos, no sólo ideológicos, sino que además la información es expresamente incompleta, obviando el detalle acerca del destino efectivo de los recursos públicos o los necesarios indicadores de gestión. Por supuesto, tampoco analiza y valora si el nivel de gasto fiscal es el adecuado o incluso si es viable reducirlo.

Ciertamente, es correcto y legítimo tratar de influir en las tomas de decisiones personales. No obstante, si realmente se respeta la libertad y dignidad de una persona, esta influencia debería conseguirse a través de argumentos racio-

6. SUNSTEIN, C.R. & THALER, R.H. (2009) «*Un pequeño empujón (nudge): el impulso que necesitas para tomar las mejores decisiones en salud, dinero y felicidad*». Editorial Taurus. Barcelona.

7. CAPDEFERRO VILLAGRASA, O., Y PONCE SOLÉ, J. (2022), «*Nudging e inteligencia artificial contra la corrupción en el sector público: posibilidades y riesgos*», Revista digital de Derecho Administrativo, Universidad Externado de Colombia, n.º 28, pp. 225-258.

nales y con transparencia, es decir, de forma abierta y directa, buscando convencer de forma consciente.

Siguiendo con el relato, en los sesenta y setenta, como síntesis del formalismo matemático de principios de siglo, la experimentación de Alan Turing y el concepto de «caja negra» de Skinner, aparece el computacionalismo⁸ o **teoría computacional de la mente**.

Su tesis fundamental es que la mente humana se puede concebir con un sistema de procesamiento de información asimilable al de una computadora digital, eliminando o minimizando todo rastro biológico. De hecho, la teoría computacional de la mente (y una de sus actuales corrientes, el materialismo eliminativo) reduce la ética a meras funciones cerebrales adquiridas evolutivamente, gracias a las huellas que las recompensas y los castigos dejan en el cerebro.

Para esta corriente, la conciencia, el deseo o las creencias son epifenómenos de la función cerebral y conviene dejarlas al margen. No existen conceptos o verdades éticas o morales, no hay juicios de valor. Lo único que existe es el aprendizaje prueba/error y, en este caso, la conducta dependerá meramente del rechazo o la aceptación social. Esta sugerente idea es la que inspira una de las principales técnicas de la IA, denominada aprendizaje por refuerzo (*reinforcement learning*), consistente en insistir en acciones y derivadas, de tal forma que, según las recompensas positivas o negativas que se obtengan, «decidir» algorítmicamente la conducta futura del sistema.

Actualmente, las evoluciones, las derivadas y los avances en campos como la biología, la genética, la cibernética o la propia tecnología digital, nos sitúan ante nuevos umbrales o acantilados. El **transhumanismo**⁹, en sus distintas vertientes, aboga por ir más allá en nuestra naturaleza humana. Algunos de sus máximos exponentes, como Ray Kurzweil, con su concepto de singularidad, ya nos habla de liberarnos de nuestras raíces biológicas, desgajar nuestra mente de nuestra realidad física. Según esta corriente filosófica, la tecnología puede y debe ser utilizada para trascender todas las limitaciones humanas, desde nuestra realidad biológica (sexo o especie), la enfermedad y la vejez hasta la inteligencia y la creatividad.

En definitiva, la IA es el resultado y objetivo de una corriente de pensamiento que concibe a las personas como máquinas funcionales, simples ingenios naturales, donde el factor natural o biológico es accesorio y nuestra mente o cerebro es perfectamente cognoscible y computable, de tal forma que, somos susceptibles de ser copiados y reproducidos (e incluso reemplazados) artificialmente, a pesar de las singularidades intrínsecas de cada uno de nosotros y, con

8. La obra fundacional es el artículo de H.W. PUTNAM «*Minds and Machines*». Incluido en «*Dimensions of Mind*», editorial Sidney Hook (New York: New York University Press, 1960), pp. 148-180.

9. Término acuñado y desarrollado por el biólogo y eugenista JULIAN HUXLEY en 1957 en su ensayo «*Odres nuevos para un vino nuevo*» («*New Bottles for New Wine*» en su original inglés).

conductas y comportamientos objetivables resultado de una programación más o menos defectuosa susceptible de conducción.

El problema no es la Inteligencia Artificial como mera tecnología, sino adoptarla de forma acrítica y alienada, asumiendo implícitamente sus premisas y las tesis que la sustentan. Discutimos sobre la regulación de la IA, sin embargo, en mi opinión, es más urgente asegurar que el concepto jurídico de persona (humana/natural), en su plena integridad y dignidad, no sea vea distorsionado o mute de forma irreversible.

Jaron Lanier¹⁰, pionero de la realidad virtual, con su habitual lucidez nos advierte que al aceptar la mitología de la IA estamos cincelandos la inteligencia y la singularidad humana hasta encorvarnos lo suficiente para someternos a ese futuro dominado por las máquinas. Es decir, ***no tenemos certeza acerca de si descubriremos cómo funciona realmente el cerebro humano***, sin embargo, si no somos conscientes de su realidad intrínseca, ***corremos el riesgo de que, por mera imitación, las personas acabemos comportándonos como máquinas***.

4. EL IMPACTO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA VOLUNTAD Y CONDUCTA DE LOS CONTRIBUYENTES

Como tercer y último punto, así como la tecnología, en sí, no es neutral y está orientada por una cierta cosmovisión, la utilización real de la propia tecnología tampoco es neutral. Interfiere en nuestra existencia, afecta a las personas, tanto a los que diseñan y manejan la tecnología como quien interaccione con ella (en nuestro caso, los contribuyentes).

De hecho, la primera de las Seis Leyes de la Tecnología de Kranzberg, nos advierte de que la tecnología no es buena ni mala, pero tampoco es neutral. Es decir, la tecnología impacta en nuestro devenir, de forma positiva y negativa, pues genera nuevas situaciones y causa efectos, por consiguiente, es preciso conocerlos y anticiparlos, previamente, para decantar la balanza y evitar daños irreversibles.

Como la Historia ha demostrado sobradamente, los avances tecnológicos han impactado y transformado nuestra existencia y evolución como seres humanos y sociales. De hecho, según Alasdair MacIntyre¹¹, una de las cuatro fuentes de impredecibilidad de los seres humanos, es que no sabemos cómo reaccionaremos ante las innovaciones sistemáticas.

Una muestra. La informática se ha hecho tan presente en nuestras vidas cotidianas que hemos asimilado el lenguaje de programación, de las máquinas, llegando al absurdo de categorizar el comportamiento humano de forma binaria, unos y ceros, minimizando las opciones vía reducción de las alternativas o mati-

10. LANIER, J. (2010) *«You Are Not A Gadget: A Manifesto»* Penguin Books, Londres.

11. MACINTYRE, A. (2013) *«Tras la virtud»*. Editorial Crítica. Barcelona

ces, limitando de facto el libre albedrío y la impredecibilidad de nuestras existencias.

En el ámbito tributario, esta objetivación de las conductas subyace en la mayoría de los diseños de IA (y conexas) así como en la automatización de procesos por parte de la Administración tributaria. En los formularios electrónicos y aplicaciones desarrolladas, las opciones son binarias, no caben interpretaciones razonables en la aplicación práctica de la norma tributaria, de tal forma que, cualquier actuación divergente o fuera del cauce predeterminado, activa, de forma automática, los procesos administrativos formales para corregir la conducta, llegando incluso a calificarla de infractora y, por tanto, susceptible de sanción¹².

Precisamente, este reduccionismo, esta normativización de las conductas, subyace en la elaboración de perfiles. El punto de partida es que se establece un estándar de conducta deseado y buscado, de tal forma que, cualquier persona cuya conducta no se ajuste a este patrón, se le califica como «perfil de riesgo».

De hecho, la herramienta HERMES que utiliza la Agencia tributaria se define como, una *«plataforma global de riesgos que analiza las diferencias existentes entre el comportamiento del contribuyente en su declaración y el modo en que debiera haberlo hecho de acuerdo con los datos que obran en poder de la Administración, lo que permite desarrollar y explotar perfiles de riesgo cuando los resultados se separan de los estándares previstos»*.

Aunque se argumenta que la herramienta sólo facilita la tradicional tarea de seleccionar los contribuyentes susceptibles de ser objeto de comprobación a partir de la información que se dispone de ellos y de sus comportamientos, realmente, la tecnología permite ir más allá y clasificar a los contribuyentes de forma preventiva, estableciendo perfiles según el nivel de riesgo y anticipar el grado de cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Sea como sea, resulta perturbador pensar que la Administración tributaria elabore y disponga de perfiles de la población española.

No conocemos cómo se está utilizando realmente dicha herramienta y su alcance efectivo, pero si fuese mínimamente respetuosa con la complejidad humana, debería incorporar datos e información completa de los sujetos, en especial, su contexto personal y social, para evaluar si hay elementos personales o fácticos que expliquen sus conductas y los posibles incumplimientos (por ejemplo, vivir en una zona con déficits temporales o estructurales de suministro

12. Resulta especialmente llamativo que, a pesar del potencial de las herramientas tecnológicas, la Administración mantiene un sistema donde traslada íntegramente la responsabilidad al contribuyente. Como certeramente apunta SÁNCHEZ-ARCHIDONA, *«un sistema en el que el contribuyente informa de cuáles son los hechos (actividades económicas), los califica jurídicamente, aplica la normativa realizando las labores de cálculo que ofrecen los programas informáticos, y presenta él mismo sus impuestos a través de las conocidas autoliquidaciones, pero en el que, por el contrario, la Administración le sanciona si no ha aplicado la normativa tal y como ella lo prescribe (...)»*. En SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2023) *«El sistema de relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en la era de la Inteligencia Artificial y del cumplimiento voluntario»*. Thomson Reuters Aranzadi. Navarra. Pág. 95.

eléctrico o que una persona que resida sola y/o padezca alguna enfermedad grave). Obviamente, este cruce extensivo de datos y su tratamiento masivo entraría en colisión con los derechos a la privacidad y el principio de no discriminación, entre otros, aparte de la normativa reguladora de protección de datos personales¹³.

En los últimos años, gracias a la implantación de las nuevas herramientas de gestión masiva de tratamiento de datos y los sucesivos avances tecnológicos (desde la mera acumulación y obtención de datos hasta las técnicas avanzadas de IA), la Agencia tributaria no sólo se ha transformado en su seno (primando las inversiones en equipos y aplicaciones informáticas en detrimento del capital humano) sino que **está alterando sutil y decisivamente la relación jurídico-tributaria**, anulando el factor humano en favor de la implantación de automatismos y una mecanización de esta misma relación.

Una muestra de esta silenciosa transformación de la relación jurídico-tributaria es que el teórico derecho de los ciudadanos de relacionarse por medios electrónicos (artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) se haya tornado en una imposición, eliminando y haciendo inviable en la práctica, que un contribuyente libremente opte por la «desconexión digital» y pueda acceder a alternativas «físicas» (en contra de lo previsto en el punto 4 del apartado XVIII de la Carta de Derechos Digitales)¹⁴.

En la enésima vuelta de tuerca y retorcimiento del Derecho, eso sí, empedrado de buenas palabras («*la mejora de la eficiencia interna y la mejora del servicio al contribuyente*») y amparándose en el mantra que justifica cualquier violación de los derechos y libertades de los contribuyentes («*la persecución del fraude fiscal*»), la Administración tributaria ha impuesto la automatización de una multiplicidad de procesos y trámites administrativos.

El artículo 41 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y los artículos 96 y 100.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria son el fundamento legal que ampara las actuaciones administrativas automatizadas¹⁵.

13. En relación con la afectación del derecho fundamental de los contribuyentes de protección de datos y las exigencias de transparencia, me remito a los trabajos de OLIVARES OLIVARES, B. (2021) «*El tratamiento lícito de la información y las limitaciones del derecho a la protección de datos en el ordenamiento tributario*» en MERINO JARA, I. «*La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*», La Ley. Madrid, y «*El principio de limitación del plazo de conservación de los datos personales en los tratamientos automatizados de la administración tributaria*» en HINOJOSA TORRALVO, J.J. y CRUZ PADIAL, I. (Dir.) «*Retos Jurídico Tributarios de la robótica y de la inteligencia artificial en la era digital*». Atelier Libros Jurídicos. Barcelona. 2023

14. Entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo 3295/2023, de fecha 11 de julio de 2023.

15. Adicionalmente, los artículos 84 y 85 del 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.

En concreto, el artículo 41.1 de la Ley 40/2015 define como actuación administrativa automatizada *«cualquier acto o actuación realizada íntegramente a través de medios electrónicos por una Administración Pública en el marco de un procedimiento administrativo y en la que no haya intervenido de forma directa un empleado público»*.

Esta automatización aporta ciertos beneficios en las relaciones entre Administración y los contribuyentes, como es favorecer el cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales o la agilización de ciertos trámites y procesos. Por ejemplo, se ha facilitado la obtención de una multiplicidad de certificados tributarios para la operativa ordinaria (evitando demoras y formalismos), disponibilidad de cartas de pago para la liquidación de deudas tributarias, mejora en el acceso a expedientes administrativos o la simplificación de las respuestas en el curso de ciertos procedimientos ejecutivos (diligencias de embargo).

Ahora bien, la dinámica de la Administración es la extensión de esta automatización de procesos, llegando hasta implementarla en procedimientos formalmente complejos, como pueden ser algunos procedimientos de gestión tributaria (artículo 123 de la Ley General Tributaria).

Como es conocido, la Administración tributaria obtiene datos de diversas fuentes (desde los datos proporcionados por los contribuyentes sobre la base de la abusiva y desproporcionada carga de obligaciones de información hasta la que se obtiene de forma opaca y sin la debida transparencia, haciendo uso de tecnologías de dudosa legalidad). Sea como sea, disponen de un volumen de información y de datos de rentas, patrimonio, operaciones y relaciones con terceros que, gracias a las técnicas y herramientas avanzadas de análisis de datos, les permite una monitorización y contraste sobre nuestro grado de cumplimiento tributario.

Esa vorágine desenfadada de búsqueda y captación de datos para alimentar sus sistemas es la que está detrás del excepcional crecimiento de los requerimientos de información y de documentación por parte de la Agencia Tributaria en la que la petición obedece a que *«se han detectado ciertas incidencias»* o que los datos declarados *«no se corresponden con los datos de que dispone la Agencia Tributaria»*. Salvo mínimas excepciones, estos requerimientos se han generado automáticamente, sin intervención humana, o sea, son producto de algún algoritmo que actúa en el contraste de los datos obtenidos por la AEAT de orígenes y fuentes diversas.

Dejando de lado el debate jurídico de si estos requerimientos de datos o documentación son autónomos o, por el contrario, forman parte de un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada, lo cierto es que, en la práctica, son el origen o inicio de auténticos procedimientos administrativos. Y, desde mi punto de vista, **existen serias dudas sobre la validez legal de estos requerimientos**.

Para empezar, no consta que la Agencia Tributaria analice o valore previamente cuál es el motivo de esas divergencias ni que verifique la calidad de los datos disponibles, por si hubiese alguna explicación o error en la información que fundamenta el requerimiento.

Así pues, el «fundamento» del requerimiento es sólo la presunta discrepancia entre la información de que dispone la Administración tributaria y aquella información o datos declarados por el contribuyente.

Ahora bien, en la práctica cotidiana, la Administración tributaria no expone abiertamente los datos de que dispone y que son el motivo que justifica el requerimiento de datos y/o de documentación. Al contribuyente se le traslada una cierta presunción de culpabilidad sin conocer, de forma abierta, transparente y directa, cuál es la contradicción, el dato de que dispone y dónde se han obtenido, para su validación o, en su caso, para proporcionar una adecuada explicación.

Esta forma de proceder es especialmente lesiva y humillante para el contribuyente y dista de ser conforme a Derecho que se le induzca a pensar en la comisión de eventuales errores en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales sin una adecuada motivación.

Esta *praxis* administrativa, por más cotidiana que fuere, es contraria a los derechos y garantías básicos de los contribuyentes. ***Esa apelación genérica y estereotipada a que existen discrepancias en los datos contraviene el deber de motivación de los actos administrativos*** (regulado en diversos preceptos de la Ley General Tributaria en conexión con el artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas¹⁶).

De hecho, en los procedimientos de verificación de datos, el artículo 132 de la Ley 58/2003 General Tributaria expresamente contempla que se inicie el proceso mediante requerimiento para que el obligado tributario «aclare o justifique la discrepancia observada». Por lo tanto, la propia norma conmina a que la Administración traslade al contribuyente cuál es la «discrepancia observada» y ello sólo será posible si la Administración pone a su disposición todos los datos, la información íntegra que contrasta con la declarada.

Ahora bien, **esta elusión del deber de motivación y su situación de indefensión no se agota con esta falta de transparencia y detalle de los datos de contraste, sino que, se extiende al elemento esencial** que produce el resultado (el requerimiento), el algoritmo¹⁷ y la consiguiente programación.

Tenemos unos *inputs* o elementos de entrada (datos e información) y unos *outputs* o resultados de salida (requerimientos, liquidaciones, etc.), sin embargo, convendría centrar la misma en el elemento nuclear, el análisis y proceso lógico de decisión.

16. Esta exigencia de motivación, además, está íntimamente vinculada a los principios de buena regulación y/o de buena administración del artículo 129 de la Ley 39/2015 y, en especial, sobre el derecho a la «tutela administrativa efectiva» que proscribe cualquier situación de indefensión del contribuyente en el marco de un procedimiento tributario o administrativo, en general.

17. Imprescindible traer a colación el debate sobre la naturaleza legal de los algoritmos y si son, en la práctica, disposiciones reglamentarias que deberían estar sometidas, entre otras, a exposición pública y aprobación expresa. Al respecto, me remito al trabajo de BOIX PALOP, A. (2020) «Los algoritmos son Reglamentos: la necesidad de extender las garantías propias de las normas reglamentarias a los programas empleados por la Administración para la adopción de decisiones». Revista de Derecho Público: teoría y método, nº 1.

Hasta hace unos años, esta labor de estudio, conexión y procesamiento de datos era realizada por un humano, una persona cualificada, que tomaba decisiones y era la que motivaba y se hacía responsable del resultado del acto administrativo. Era conocible e identificable. Tal era así que, en un momento determinado, cualquier ciudadano podía llegar a tener una interlocución personal con el actuario competente y conocer los criterios (más o menos discutibles) o la justificación que daban origen al acto administrativo.

En cambio, con la automatización, ***esta labor «inteligente» se ha sustituido por la presunta «inteligencia artificial»***, una fórmula matemática y/o de programación, los conocidos algoritmos, que absorben la información, la procesan y fundamentan los actos administrativos automatizados.

A día de hoy, la Administración tributaria se resiste a dar la debida transparencia acerca de dichos algoritmos. Esa resistencia administrativa es un evidente síntoma del deterioro del respeto a los ciudadanos y sus derechos fundamentales.

Como diversos autores ya han advertido, esta resistencia u obstrucción de la Administración vulnera el deber de la administración (y el derecho del ciudadano), en el ámbito digital, de la ***transparencia*** (artículo 3.1.c de la Ley 40/2015), entendida ésta, como el derecho y la garantía del contribuyente de verificar que los reglas que se han seguido para tomar una decisión (el acto administrativo) sean comprensibles y conforme al ordenamiento vigente.

Vinculado a este principio, se alude al ***principio de explicabilidad***¹⁸ de los algoritmos, que más allá de que el contribuyente conozca qué algoritmo se ha utilizado, pueda conocer cómo funciona, qué reglas de decisiones sigue, así como, qué datos se han tomado en consideración en su expediente (aparte de las fuentes y orígenes de los datos).

Esta exigencia debería ser imprescindible cuando se adoptan modelos de algoritmos complejos catalogados de «cajas negras» (*«black box»*)¹⁹ o, más bien, deberíamos valorar si es lícito o legítimo que la Administración tributaria utilice unos algoritmos que, en sí mismos, no son explicables y transparentes, por más eficaces y eficientes que sean.

Este tipo de algoritmos son la plasmación real de las ideas psicológicas de Skinner, pues sólo nos permite conocer los datos de que se sirve el algoritmo

18. PÉREZ BERNABEU, B. (2021) «*El principio de explicabilidad algorítmica en la normativa tributaria española: hacia un derecho a la explicación individual*», Civitas-Revista española de Derecho Financiero y Tributario, nº192, y PÉREZ BERNABEU, B. (2023) «*Obstáculos a la efectividad del principio de explicabilidad algorítmica en el ámbito tributario*» en HINOJOSA TORRALVO, J.J y CRUZ PADIAL, I (Dir.) «*Retos Jurídico Tributarios de la robótica y de la inteligencia artificial en la era digital*». Atelier Libros Jurídicos. Barcelona.

19. Los modelos algorítmicos de caja negra (*BlackBox Models*) son, por definición, sistemas computacionales cuyo funcionamiento interno es desconocido o incomprensible para quienes lo utilizan, es decir, de baja o nula interpretabilidad. Por consiguiente, los usuarios no tienen acceso a la lógica detrás de las decisiones y predicciones que ofrece. Estos algoritmos están asociados con técnicas avanzadas como el aprendizaje profundo (*deep learning*) y se caracterizan por su opacidad, en la medida que resulta inviable conocer su complejidad.

(inputs) y los resultados que producen (outputs), ocultándonos el proceso intermedio, el elemento esencial que, en su momento, deberíamos confrontar con el proceso lógico de aplicación de la normativa tributaria a un supuesto de hecho concreto. Es decir, es la lógica del algoritmo la que se debe confrontar con la lógica normativa para determinar si es conforme a Derecho. Pues bien, **la opacidad de estos procesos supone una vulneración del deber de motivación de los actos administrativos.**

Sin embargo, parte de la doctrina científica, aunque comparte esta preocupación, justifica una cierta opacidad pues, sostienen que es necesaria para evitar que los contribuyentes conozcan con detalle los datos y las reglas decisorias de la Administración, pues ello les permitiría adaptar sus comportamientos y, así, eludir sus obligaciones tributarias (de nuevo, el fraude fiscal como coartada intelectual)²⁰. Ahora bien, con este argumento, se está amparando políticas de control administrativo de la población a costa de cercenar sus derechos y libertades individuales.

En mi opinión, la habilitación de actuaciones automatizadas por el artículo 96 de la Ley General Tributaria, en ningún caso, debería ser vista como una simplificación de las exigencias legales y menos aún, en un elemento sustancial para el respeto de los derechos y libertades de los contribuyentes, como es el deber de motivación.

En una búsqueda de soluciones posibilistas, la profesora PÉREZ BERNABEU apuesta por las denominadas «explicaciones locales» (*Subject-centric explanations*) o, de forma alternativa, por la denominada «transparencia significativa», es decir, una transparencia parcial o concreta del algoritmo que permitan explicar la decisión adoptada para un caso particular en relación con ciertos datos del sujeto o contribuyente²¹.

Dejando de lado el debate con el recurso a fórmulas, más o menos estereotipadas, para explicar y fundamentar los actos administrativos, en ciertos procedimientos complejos (por ejemplo, ciertos requerimientos de información o el inicio de un procedimiento de verificación de datos), el contribuyente debería conocer qué algoritmo ha intervenido, cómo funciona, de qué datos ha dispuesto, cómo los ha tratado, cuál y cómo ha sido el procesamiento de los mismos, pues todo ello es lo que ha generado el acto administrativo notificado.

Ante esta pretensión, entre otras excusas, la Administración se escuda en que estos sistemas sólo sirven de «soporte de la actuación administrativa» y que el firmante, el funcionario competente, hace suyo el contenido y suple la falta de intervención humana, por lo que, de la misma forma que no se pide expli-

20. GARCIA-HERRERA BLANCO, C. (2020) «El uso del big data y la IA por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes», en la Obra Colectiva «Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital». Ed. Thomson Reuters Aranzadi. Navarra.

21. PÉREZ BERNABEU, B. (2023) «Obstáculos a la efectividad del principio de explicabilidad algorítmica en el ámbito tributario» en la Obra Colectiva «Retos Jurídico Tributarios de la robótica y de la inteligencia artificial en la era digital». Atelier Libros Jurídicos. Barcelona. Pág. 153.

caciones de cómo toma la decisión una persona física, es innecesario abrir la «caja negra».

Podríamos llegar a aceptar este sofisma si al contribuyente se le garantizase el adecuado acceso efectivo al firmante del acto administrativo y que éste, además, fuese capaz de conocer y explicar el razonamiento o aquellos criterios seguidos respecto de los que trae causa, aparte de los datos y la información (incluyendo fuentes y origen). Es decir, si hace suyo el resultado de la automatización, entonces, el funcionario competente debería ser capaz de explicarlos de forma íntegra y completa al contribuyente. En caso de que esto no se produzca, entendemos que se produce una vulneración del deber de motivación.

Como SÁNCHEZ-ARCHIDONA señala, *«si no se requiere la intervención directa de ese funcionario, el programa informático correspondiente determina la suerte de un procedimiento tributario sin la más mínima garantía de que la actuación sea conforme a derecho y, además, no quedan claras cuáles serían las posibilidades de recurso del obligado frente a esa actuación administrativa automatizada»*²².

A este respecto, resulta especialmente llamativo un compromiso expresado por la Agencia Tributaria en su reciente Plan Estratégico para el periodo 2024 a 2027. En el apartado relativo a los Medios materiales, la AEAT expone su estrategia de «inteligencia artificial» y en sus conclusiones, dice que, ***«Cabe reseñar que las actuaciones administrativas automatizadas que dicte la Agencia Tributaria no descansarán, en ningún caso, de manera exclusiva en el resultado obtenido de un sistema de IA. En estas situaciones, se garantiza siempre la intervención humana que habrá de supervisar, validar o incluso vetar las opciones que hayan podido ser propuestas por el sistema. En definitiva, todas las decisiones serán adoptadas por personas.»***

Nótese que la Administración tributaria no pretende modular la automatización con una mínima intervención humana, al menos en las actuaciones complejas, sino que el factor humano sólo se asegura en el diseño y el desarrollo de los algoritmos (la programación) y, con ello, pretenden que los ciudadanos acabemos controlados y vigilados por las nuevas herramientas tecnológicas, sometidos a un extenuante y permanente control.

Como apunta la AEAT en el citado Plan Estratégico, ***«La limitación al uso de la IA por parte de la Agencia Tributaria será únicamente la que venga determinada por el marco jurídico-normativo de aplicación en cada momento y por los principios de buen uso de la IA y los valores de la Agencia Tributaria.»***

Es decir, que aplicará las nuevas herramientas tecnológicas de forma tan extensa y profusa como pueda siempre que, con ello, no se vulnere la normativa vigente. ¿Y de qué normativa estamos hablando? Pues, más allá de la alusión genérica a los derechos y libertades de los contribuyentes, todo este proceso de

22. SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2023) *«El sistema de relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en la era de la Inteligencia Artificial y del cumplimiento voluntario»*. Thomson Reuters Aranzadi. Navarra. Pág. 67

desarrollo y utilización de las nuevas tecnologías se está efectuando sin unos límites jurídico-normativos específicos.

Aparte de regulaciones conexas (por ejemplo, la relativa a la protección de datos) y declaraciones sin valor jurídico (Carta de Derechos Digitales), no existe un marco legal al que sujetar la Administración. En este sentido, cobra especial relevancia la reciente Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 13 de marzo de 2024, sobre la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial (Ley de Inteligencia Artificial), pendiente aún de aprobación definitiva y entrada en vigor. No obstante, la norma contempla cierta flexibilización para que los Estados y Administraciones puedan aplicar las herramientas de IA por razones de «seguridad nacional» y, expresamente, faculta a que se puedan utilizar por las administraciones tributarias, a pesar de ser conscientes de la incidencia en los derechos fundamentales de los ciudadanos²³.

En definitiva, la tecnología de IA y las técnicas de tratamiento masivo de datos por la Administración tributaria, aparte de profundizar en la mecanización de relación jurídico-tributaria, en lugar de «humanizar» la Administración, está condicionando artificialmente las decisiones y los comportamientos de los contribuyentes a fin de que estandaricemos nuestra acción y voluntad a ciertos parámetros predeterminados.

5. CONCLUSIÓN

Nicholas Carr en su obra *«Superficiales: ¿Qué está haciendo Internet con nuestras mentes?»*²⁴ describe la paradoja según la cual, así como las tecnologías de la información (TIC) facilitan el acceso libre al conocimiento acumulado y favorecen el aprendizaje, a su vez, han afectado a la memoria, al raciocinio y a la comprensión de los usuarios, de tal forma que, actualmente, muchas personas presentan serias dificultades para la retención de información, para el pensamiento crítico y para la resolución autónoma de problemas (sin un dispositivo electrónico).

Pues bien, la actual transformación tecnológica y digital de la Administración, en general, y de la Agencia Tributaria, en particular, bajo algunos pretextos

23. En el Considerando 38 del texto, literalmente, se dice que, **«Las actuaciones de las autoridades encargadas de la aplicación de la ley que implican determinados usos de sistemas de IA se caracterizan por un importante desequilibrio de poder y pueden dar lugar a la vigilancia, la detención o la privación de libertad de una persona física, así como a otros efectos negativos sobre los derechos fundamentales que garantiza la Carta. (...) No debe considerarse que los sistemas de IA destinados específicamente a que las autoridades fiscales y aduaneras los utilicen en procesos administrativos forman parte de los sistemas de IA de alto riesgo usados por las autoridades encargadas de la aplicación de la ley con el fin de prevenir, detectar, investigar y enjuiciar infracciones penales.»**

24. CARR. N.G. *«Superficiales: ¿qué está haciendo internet con nuestras mentes?»* Editorial Taurus. Barcelona. 2017.

(COVID-19 o el fraude fiscal, principalmente), están detrás de una silenciosa y profunda alteración de la relación jurídica entre Administración y administrado, en favor de la primera, con el consiguiente deterioro de la posición del ciudadano/contribuyente.

La Inteligencia Artificial (y las técnicas conexas de tratamiento y proceso de datos) son una herramienta eficaz y potente para avanzar en esa transformación tecnológica y digital con importantes efectos positivos, como la agilización de determinados procesos, mayor accesibilidad para las personas con competencias digitales y una mayor eficiencia (ahorro de costes) para la propia Administración.

Ahora bien, como cualquier tecnología, genera impactos negativos. Y si nos atenemos a su desarrollo y utilización por la IA, estimo que la principal amenaza para los derechos y las libertades personales es que, al incorporarla a nuestro ordenamiento de forma acrítica y sin tener en cuenta el bagaje intelectual y la filosofía sobre la que se asienta, **acabemos desfigurando jurídicamente el concepto de persona humana (natural).**

Si me preguntan, responderé siempre que no quiero una Administración tributaria que use y desarrolle la Inteligencia Artificial, pues aparte de su cuestionable legitimidad, entiendo que, su diseño e implantación está afectando, ingenua o conscientemente, a la percepción que se tiene de los ciudadanos a los que dice servir.

Las herramientas y las materias primas con las que uno trabaja condicionan el resultado. En este sentido, por más retórica *«human centric»* que se emplee, las experiencias reales ponen en evidencia de que, la Administración tributaria está asumiendo la noción de que los contribuyentes son sólo individuos susceptibles de parametrización, sujetos a los que conducir y condicionar (para su propio bien) y cuyo comportamiento es objetivable, eliminando así la complejidad intrínseca de las personas (subjetividad) y las alternativas razonables (opcionalidad).

Norbert Wiener, padre de la cibernética, ya en los años sesenta, afirmaba que algunos de los líderes de la IA *«están dominados o, al menos seriamente afectados, por la desconfianza en el individuo, lo cual a menudo implica una desconfianza en lo humano»*²⁵. A su vez, Joseph Weizenbaum, pionero de la IA y, posteriormente, uno de sus críticos más agudos, advirtió que, *«(...) en el fondo, no importa cómo esté disfrazado por la jerga tecnológica; la cuestión radica en si cada aspecto del pensamiento es o no reducible a un formalismo lógico, o, para expresarlo en lenguaje moderno, si el pensamiento humano es o no “computable”»*²⁶.

El riesgo es que asimilemos que somos las personas quienes nos debemos aproximar a la Inteligencia Artificial y no al revés, que nuestras conductas y mente acaben imitando a la tecnología, en lugar que preservar y garantizar la complejidad humana. ***Mientras jugamos a ser dioses, creamos nuestros demonios.***

25. WIENER, N. *«Invention: The care and feeding of ideas»*, The MIT Press, Cambridge, MA, 1994.

26. WEIZENBAUM, J. *«La frontera entre el ordenador y la mente»* Ediciones Pirámide, S.A. Madrid. 1976.

Somos hermosamente imperfectos, únicos, singulares y si queremos mantener nuestros derechos y libertades individuales es fundamental aceptar que es necesario convivir con amplios márgenes de desorden y libre albedrío, es decir, obligando a que el uso de la IA sea profundamente transparente, complementario, dependiente y accesorio a la existencia humana.

Alisdair MacIntyre, en su magnífica obra «Tras la virtud»²⁷ señalaba que, «*cada uno de nosotros, individualmente y en tanto que miembros de grupos sociales en particular, aspira a preservar de invasiones ajenas su independencia, su libertad, su creatividad y la íntima reflexión que tan gran papel juega en la libertad y la creatividad. (...) Hasta cierto grado necesitamos permanecer opacos e impredecibles, en particular si nos vemos amenazados por las prácticas predictivas de los demás. (...). Si la vida ha de tener sentido, es necesario que podamos comprometernos en proyectos a largo plazo, y esto requiere predictibilidad; si la vida ha de tener sentido, es necesario que nos poseamos a nosotros mismos y no que seamos meras criaturas de los proyectos, intenciones y deseos de los demás, y esto requiere impredecibilidad.*».

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO MURILLO, F.: (2021) «Los derechos fundamentales como límites al empleo de inteligencia artificial en los procedimientos tributarios» en Serrano Antón, F. (Dir.), «Inteligencia artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes», Thomson Reuters Aranzadi, Navarra.
- BOIX PALOP, A.: (2020) «Los algoritmos son Reglamentos: la necesidad de extender las garantías propias de las normas reglamentarias a los programas empleados por la Administración para la adopción de decisiones», Revista de Derecho Público: teoría y método, núm. 1.
- BORJA TOMÉ, J.: (2020) «El uso de la Inteligencia artificial y el análisis de información en la Agencia Tributaria», en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.) «Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital», Thomson Reuters Aranzadi, Navarra.
- CAMPOS MARTÍNEZ, Y. A. (2022) «¿Quién teme a los algoritmos tributarios? Un problema que va más allá de la tecnología» en SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (Coor.) «La tributación del comercio electrónico», La Ley. Madrid.
- CAPDEFERRO VILLAGRASA, O., Y PONCE SOLÉ, J.: (2022) «Nudging e inteligencia artificial contra la corrupción en el sector público: posibilidades y riesgos», Revista digital de Derecho Administrativo, Universidad Externado de Colombia, n.º 28, pp. 225-258.
- CARR. N.G. (2017) «Superficiales: ¿qué está haciendo internet con nuestras mentes?» Editorial Taurus. Barcelona.

27. MACINTYRE, A. (2013) «Tras la virtud». Editorial Crítica. Barcelona.

- CONSEJO DE TRANSPARENCIA Y BUEN GOBIERNO. Resolución 701/2018 (18 de febrero).
- COMISIÓN EUROPEA, Directrices éticas para una IA fiable, Grupo de expertos de alto nivel sobre Inteligencia Artificial, 2019.
- COTINO HUESO, L.: (2017) «*Big data e inteligencia artificial. Una aproximación a su tratamiento jurídico desde los derechos fundamentales*», Dilemata – Revista internacional de Éticas aplicadas, nº 24.
- CRUZ PADIAL, I.: (2022) «*Inteligencia artificial: Su utilización y aplicabilidad por la administración tributaria española*», Gaceta fiscal, núm. 432.
- DIRECCIÓN GENERAL DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Estrategia de Inteligencia Artificial. Disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/gobierno-abierto/transparencia/informacion-institucional-organizativa-planificacion/inteligencia-artificial.html>
- DIRECCIÓN GENERAL DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027. Disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/planificacion/plan-estrategico-agencia-tributaria-2024-2027.html>
- GARCIA-HERRERA BLANCO, C, (2020), «*El uso del big data y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes*», en la obra colectiva, «*Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*», SERRANO ANTON, F. (Dir), Thomson Reuters Aranzadi. Navarra.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A.: (2022) «*La utilización de técnicas de big data e inteligencia artificial para la lucha contra el fraude fiscal*», en GARCÍA MARTÍNEZ, A., MARCOS CARDONA, M., y SELMA PENALVA, V., «*La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*», Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 9.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: (2020) «*Contribuyente vs. Administración tributaria. ¿Nos rendimos antes el algoritmo?*», en NAVARRO FAURE, A. (Dir.) *Retos del Derecho financiero y tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- GRANDE SERRANO, P.: (2019) «*La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*», Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 439. Centro de Estudios Financieros.
- GRANDE SERRANO, P.: (2022) «*El aprendizaje automático (machine learning) aplicado al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias: acicates tributarios de precisión*», en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.) «*Inteligencia artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y derechos de los contribuyentes*», Thomson Reuters Aranzadi, Navarra.
- HURTADO BUENO, A.: (2022) «*Usos de la inteligencia artificial y el Big data por parte de la Administración tributaria. Compliance by Design como única*

- estrategia posible*», en OLIVARES OLIVARES, B. (Dir.) *«La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria: retos ante la gestión tecnológica»*, CISS – AEDAF, Madrid.
- LANIER, J. (2010) *«You Are Not A Gadget: A Manifesto»* Penguin Books, Londres.
- MARCOS CARDONA, M.: (2022) *«Las actuaciones administrativas automatizadas tributarias»*, en GARCÍA MARTÍNEZ, A., MARCOS CARDONA, M. y SELMA PENALVA, V., *«La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes»*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm.9.
- MARTÍN LÓPEZ, J.: (2022) *«Inteligencia artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección tributaria»*, Crónica tributaria, núm. 182.
- MACINTYRE, A. (2013) *«Tras la virtud»*. Editorial Crítica. Barcelona.
- MCLUHAN, M. (1966) *«Understanding Media; the extensions of Man»*. Signet Books. Nueva York.
- OLIVARES OLIVARES, B.: (2021) *«El tratamiento lícito de la información y las limitaciones del derecho a la protección de datos en el ordenamiento tributario»* en la Obra MERINO JARA, I (Dir.) *«La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario»*, La Ley. Madrid. 2021,
- OLIVARES OLIVARES, B.: (2022) *«La teoría de las garantías adecuadas en materia de protección de datos y sus implicaciones respecto de la toma de decisiones automatizadas en la Administración Tributaria»* en (Dir.) *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria: retos ante la gestión tecnológica*, CISS – AEDAF, Madrid.
- OLIVARES OLIVARES, B.: (2023) *«El principio de limitación del plazo de conservación de los datos personales en los tratamientos automatizados de la administración tributaria»* en HINOJOSA TORRALVO, J.J y CRUZ PADIAL, I (Dir.) *«Retos Jurídico Tributarios de la robótica y de la inteligencia artificial en la era digital»*. Atelier Libros Jurídicos. Barcelona.
- PONCE SOLÉ, J.: (2022) *«Acicates (nudges), buen gobierno y buena administración: aportaciones de las ciencias conductuales, «nudging» y sectores público y privado»* en *Derecho, acicates (nudges) y buena administración* (Dir.) Aranzadi, Navarra
- PÉREZ BERNABEU, B.: (2021) *«El principio de explicabilidad algorítmica en la normativa tributaria española: hacia un derecho a la explicación individual»*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 192.
- PÉREZ BERNABEU, B.: (2023) *«Obstáculos a la efectividad del principio de explicabilidad algorítmica en el ámbito tributario»* en HINOJOSA TORRALVO, J.J y CRUZ PADIAL, I (Dir.) *«Retos Jurídico Tributarios de la robótica y de la inteligencia artificial en la era digital»*. Atelier Libros Jurídicos. Barcelona.
- PUTNAM H.W. (1960) *«Minds and Machines»*. Incluido en *«Dimensions of Mind»*, editorial Sidney Hook (New York: New York University Press), pp. 148-180.
- ROZAS VALDÉS, J.A. (2022) *«Acicates y sanciones tributarias: entre el estímulo y la disuasión»*, en PONCE SOLÉ, J. (coord.) *Acicates (nudges), buen gobier-*

- no y buena administración. *Aportaciones de las ciencias conductuales, nudging y sectores público y privado*, Marcial Pons, Barcelona
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G.: (2019) «La tributación de la robótica y la inteligencia artificial como límites del Derecho financiero y tributario» *Quincena Fiscal*, núm. 12.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G.: (2020) «El Derecho tributario en la búsqueda de soluciones para los retos que plantean la robótica y la inteligencia artificial en la sociedad», *Revista de Derecho de la UNED*, núm. 27.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2023) «El sistema de relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en la era de la Inteligencia Artificial y del cumplimiento voluntario». Thomson Reuters Aranzadi. Navarra.
- SKINNER, B.F. (1986) «Más allá de la libertad y la dignidad». Ed. Martinez Roca. Barcelona.
- SOTO BERNABÉU, L.: (2022) «La inteligencia artificial y la gestión del riesgo fiscal de los contribuyentes en la aplicación del sistema tributario», en SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (Coord.) *La tributación del comercio electrónico. Modelos de negocio altamente digitalizados*, Wolters Kluwer, Madrid.
- SUBERBIOLA GARBIZU, I.: (2022) «Relevancia de la inteligibilidad de la inteligencia artificial utilizada en los procedimientos tributarios» en OLIVARES OLIVARES, B. (Dir.) *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria: retos antes la gestión tecnológica*, CISS-AEDAF, Madrid.
- SUBERBIOLA GARBIZU, I. (2021), «Inteligencia artificial, opacidad y motivación de las decisiones administrativas automatizadas», en MERINO JARA, I., (Dir.), «La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario», Wolters Kluwer.
- SUNSTEIN, C.R. & THALER, R.H. (2009) «Un pequeño empujón (nudge): el impulso que necesitas para tomar las mejores decisiones en salud, dinero y felicidad». Editorial Taurus. Barcelona.
- TURING, A. M. (1 de octubre de 1950). «I.—Computing machinery and intelligence». *Mind* LIX (236):433-460. ISSN 1460-113. doi:10.1093/mind/lix.236.433
- VILLEGAS ALMAGRO, Y.: (2022) «La gobernanza de los datos en la administración tributaria a raíz de la propuesta de reglamento europeo de inteligencia artificial» en OLIVARES OLIVARES, B. (Dir.) *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria: retos antes la gestión tecnológica*, CISS-AEDAF, Madrid.
- WEIZENBAUM, J. (1976) «La frontera entre el ordenador y la mente» Ediciones Pirámide, S.A. Madrid.
- WIENER, N. (1994) «Invention: The care and feeding of ideas», The MIT Press, Cambridge-MA.

¿EN BÚSQUEDA DE LA (DESEADA) SEGURIDAD JURÍDICA A TRAVÉS DE LOS ASISTENTES VIRTUALES?

Alejandro Jiménez López

Abogado. Doctorando en Derecho Financiero y Tributario
en la Universidad de Barcelona

1. INTRODUCCIÓN

La Real Academia Española en su diccionario define a la inteligencia artificial (IA) como la «[d]isciplina científica que se ocupa de crear programas informáticos que ejecutan operaciones comparables a las que realiza la mente humana, como el aprendizaje o el razonamiento lógico».

Así, su objetivo es desarrollar técnicas que permitan que los ordenadores aprendan (*machine learning* o aprendizaje automático), es decir, que su desempeño mejore con la experiencia (Oliver Cuello, 2021, p.3). En gran medida, este aprendizaje se produce gracias a los datos que se obtienen por la Administración vía captación o suministro¹. Por ese motivo dispone de una gran base de datos propia², lo que hace necesario la creación y desarrollo de tecnologías que permitan disponer e implementar esos datos a procesos de manera eficiente y efectiva. Más allá de la lucha contra el fraude fiscal, que ha sido uno de los princi-

1. Si nos ceñimos al ámbito tributario, la Administración tributaria estatal dispone desde la reforma tributaria de 1978 de una importante herramienta de obtención de datos, como es el art.93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT») que regula las obligaciones de información.

2. Sin olvidarnos aquí del acceso a las bases de datos de otras instituciones públicas, tales como el Catastro, la Dirección General de Tráfico, los organismos gestores de la Seguridad Social o la Inspección de Trabajo.

pales usos dados al *big data* y a la IA³, consideramos que existe otra vertiente esencial, que es en la que nos centraremos en el presente trabajo, cual es la de orientar y ayudar a los ciudadanos en el cumplimiento de sus deberes y obligaciones, asistiendo e informando a los mismos⁴.

En España, múltiples son las Administraciones que han ido implementando robots y asistentes virtuales, que, con el empleo de la IA, resuelven consultas de los ciudadanos. Por ejemplo, y alejado del ámbito tributario, en el Ayuntamiento de Málaga, se instauró un *chatbot* conocido como Victoria la malagueña⁵ con funcionalidades en continua actualización y de información de interés general relativas a equipamientos públicos, frecuencia de paso y horario de autobuses, aparcamiento disponible, etc. También ayuntamientos como el de Madrid, con el Asistente Virtual de Línea Madrid ofrecen un chat online accesible, disponible las 24 horas los 365 días del año y con atención inmediata y personalizada con un agente, con la finalidad de ofrecer a la ciudadanía una atención más cercana ayudar en la búsqueda de contenidos y facilitar el acceso a las gestiones.

A nivel tributario también son múltiples los asistentes virtuales que ha implementado tanto la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), como administraciones locales o autonómicas, siendo quizá el más conocido la Administración Digital Integral (ADI)⁶ de la AEAT y que pretenden servir de «administración tributaria en casa» en palabras de Sánchez-Archidona Hidalgo (2023, p.19).

2. DEFINICIÓN Y ALCANCE DE LOS ASISTENTES VIRTUALES

El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027 en el apartado relativo a la asistencia al contribuyente, pretende redefinir del modelo de información

3. Como señala Oliver Cuello (2021, p.4) «[u]no de los principales usos del *big data* y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias se refiere a la selección de contribuyentes para iniciar un procedimiento de inspección tributaria [...] emple[ándose] como métodos predictivos de análisis de datos para determinar el riesgo fiscal de los contribuyentes». Y siguiendo esta línea, González de Frutos (2020, p.147) realiza un análisis estadístico, en el que advierte que el 53% de las Administraciones tributarias de la OCDE utilizan modelos predictivos que anticipan posibles problemas para que los servicios adopten las medidas correctoras necesarias.

4. Así lo señala el documento publicado recientemente Estrategia de IA de la AEAT que «[e]l uso de la IA en las fases de información, asistencia y control del fraude ayudará a conseguir, por un lado, fomentar y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los obligados, y por otro lado, que los datos declarados por los obligados sean de mayor calidad y contengan menos errores. Con ello, muchos de los procedimientos de comprobación, con sus consiguientes regularizaciones, que tienen origen en faltas de declaración o en errores que cometen los obligados al declarar, pueden ser evitados. Documento accesible en el siguiente link: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT_Intranet/Gabinete/Estrategia_IA.pdf>

5. Noticia extraída de la web Visita Málaga. Link: <<https://visita.malaga.eu/profesional/es/malaga-smart-tourism/digitalizacion/chatbot-victoria-la-malaguena>>.

6. La propia AEAT define a la ADI como «el acceso virtual multicanal a la Administración Tributaria por el que se prestan de forma personalizada y no presencial los servicios de información y asistencia que habitualmente se ofrecen en una oficina física de la Administración Tributaria»

y asistencia integral⁷, indicando que la excelencia en la atención al contribuyente constituye el principal reto de la Agencia Tributaria y es esencial para facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y aduaneras, optimizando el uso de los recursos necesarios para ese fin.

Por ello, la AEAT pone a disposición del contribuyente servicios de información y asistencia online a través de la Sede electrónica en internet y mediante la incorporación de nuevas tecnologías disponibles (apps, chats, canales telefónicos y telemáticos, asistentes virtuales) para que los contribuyentes puedan realizar todos los trámites que requieran, apostando por los múltiples canales de información. Como señala Pérez Pombo (2024) este fenómeno está alterando sutil y decisivamente la relación jurídico-tributaria⁸. Recordemos que como expone Durán-Sindreu Buxadé (2024), el contribuyente es quien continúa asumiendo el riesgo inherente a la correcta aplicación de la norma. Es él quien se ha de anticipar a interpretarla con una venda en los ojos y sin red. Es él quien sufre las consecuencias de la inseguridad jurídica y de un legislador negligente.

En este trabajo nos centraremos en los asistentes virtuales, informadores, localizadores, el servicio INFORMA+ para solicitudes de información tributaria y los chatbots. Debemos empezar recordando que estos asistentes virtuales son robots, y que como señala Gavilán (2021), hay dos clases de robots software: los robots software utilizados para la automatización robótica de procesos y los robots conversacionales, conocidos como chatbots o asistentes virtuales, que son los que centrarán la atención del presente capítulo.

Los robots software son un término genérico para referirse a programas de ordenador que emulan y replican actividades humanas como interpretar o manipular pantallas, acceder a bases de datos o realizar cálculos, caracterizadas por ser tareas repetitivas y rutinarias y que no aportan inteligencia a las mismas Viehhauser (2020, p.102). Como precisa Cerillo i Martínez (2021), estos no son capaces de entender y aprender, de adaptarse a distintas circunstancias, afrontar excepciones, generar nuevos conocimientos o exhibir nuevos comportamientos si no están previstos en las reglas que regulan las tareas que desarrollan. Para explicar este fenómeno, es muy gráfica la expresión que emplea Viehhauser (2020, p.102) de que estos robots son «sustitutos de los 'brazos' y las 'piernas' de los trabajadores humanos». Añade Cerillo i Martínez (2021, p.276) que, habitualmente los robots software no sustituyen su cerebro, y por ello resulta de especial interés la implementación de la IA en estos robots, especialmente en los conversacionales, por la gran capacidad de desarrollo que tienen. Esto se podría aplicar

7. El Plan Estratégico 2020-2023 ya contemplaba el uso conjunto de todos los canales (presencial, telefónico y electrónico) para la prestación del servicio de información y asistencia, priorizando los canales telefónico y electrónico, para formar lo que se denomina como nuevo modelo de asistencia integral digital.

8. Este cambio viene dándose desde hace mucho tiempo, y especialmente desde la generalización de las autoliquidaciones donde el contribuyente tiene la labor de interpretar la normativa, y aplicarla correctamente, lo cual es ciertamente desafiante debido a la cantidad ingente y constante de modificación de normas, sumado a su complejidad y sofisticación para adaptarla a la realidad cambiante.

a través de sistemas expertos, que como indica Miras Marín (2023, p.134) son una aplicación de IA que pretende simular el razonamiento humano, de la misma manera que lo haría un experto en un área de especialización, en este caso, Derecho Tributario.

Centrándonos en los robots conversacionales, que son los que a efectos del presente trabajo interesan, Adamopoulou y Moussiades (2021, p.138) definen como *chatbot* generativo aquel que es capaz de no únicamente responder a los usuarios mediante un conjunto de respuestas predefinidas de una base de datos, sino que generan las respuestas a partir de lo que aprenden de la propia conversación, el contexto de esta y su experiencia previa gracias al uso de algoritmos de aprendizaje automático, redes neuronales y aprendizaje profundo. Para Miras Marín (2023, p.134) esto se consigue por medio del algoritmo de árbol de decisión, que es un modelo jerárquico que combina mucha información para devolver una respuesta que resulte útil, y este algoritmo, que sería el «motor» de la IA, busca datos para responder a las preguntas, en las bases de datos de la AEAT, tratándose por tanto de un buscador de información en una base de datos.

Considero que este es uno de los focos que ha de guiar el camino de la Administración Tributaria en el empleo de las nuevas tecnologías, puesto que como permite mejorar significativamente la experiencia del usuario al haber siempre un robot conversacional disponible y facilita la personalización de los servicios, Cerrillo i Martínez (2021, p.276). Además, hay que añadir que el ciudadano muchas veces tiene dificultades para cumplir con sus obligaciones debido a la complejidad del sistema tributario y su lenguaje, que en ocasiones es un jeroglífico⁹ ¹⁰.

Si bien el ámbito de los datos (*Big Data*) goza de mayor regulación, los derechos y garantías del contribuyente cuando se emplea IA están todavía en una fase temprana y necesitada de desarrollo legislativo. Al encontrarnos en este estadio inicial, es imprescindible constituir una base jurídica sólida que ofrezca confianza al ciudadano de cara al uso de tecnologías que incorporan IA para que así se pueda extenderse un funcionamiento generalizado de estas herramientas.

En la actualidad el fundamento legal en el ámbito tributario lo encontramos únicamente en el artículo 96 de la LGT y en su desarrollo reglamentario a través de los artículos 84 y 85 del 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

9. Con este juego de palabras, hacemos alusión al artículo escrito por Cabrera Crisóstomo, R. (9 de diciembre de 2021) ¿Jeroglífico tributario? No sólo impuestos, Un blog de inspectores de hacienda del Estado (IHE). Acceso: <<http://inspectoresdehacienda.org/Blog.aspx?pkv=20211209120559003395>>.

10. En este sentido, en marzo de 2021 se aprobó el «Protocolo general de colaboración para el fomento de un lenguaje jurídico moderno y accesible para la ciudadanía» mediante el cual se busca la clarificación del lenguaje y su accesibilidad en los textos normativos, resoluciones judiciales o administrativas que afectan directamente a los derechos y obligaciones de las personas, puesto que el lenguaje jurídico ha de ser comprensible. En dicho protocolo se reconoce el fundamento constitucional a la exigencia de un buen lenguaje legal con base en el art.9 (2) CE.

procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT) que concretan dicho mandato legal. Supletoriamente, encontramos el artículo 41 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP)¹¹ que son los que sostienen normativamente las actuaciones administrativas automatizadas¹². No podemos dejar de hacer mención aquí de la insuficiente regulación del art. 96 LGT, expuesta por Serrat Romaní (2018, p.125), lo que ha generado el debilitamiento de algunos derechos y garantías del contribuyente.

Frente a este debilitamiento, Cerrillo i Martínez (2023, p.156) precisa que la automatización puede reportar numerosos beneficios a la Administración pública, como una mayor eficacia, eficiencia o economía. No obstante, también puede generar riesgos, como la despersonalización o una mayor dificultad para controlar la actuación de la Administración pública. La existencia de estos riesgos exige adoptar medidas para evitar que, por ejemplo, deriven en el incumplimiento de la normativa sobre el procedimiento administrativo o en una vulneración de los derechos de las personas. Así, Ribes Ribes (2021) aboga por la conveniencia de incorporar ciertos derechos y garantías que contrarresten el menoscabo que puede sufrir la posición de los contribuyentes frente al uso de los sistemas inteligentes por parte de la Administración Tributaria.

Otro de los aspectos esenciales para conseguir esa confianza la encontramos en la seguridad jurídica que estas pueden ofrecer, debiendo el interesado saber con certeza las consecuencias jurídicas de los actos o decisiones que implican el uso de la IA. Para lograr ese objetivo debería articularse una fuerte base jurídica que quizás introduzca nuevos derechos adaptados a las nuevas necesidades, régimen de responsabilidades, así como un sistema de recursos adecuado para no dejar en una situación de desamparo a los administrados ante posibles efectos adversos de estas decisiones¹³.

Para Berning Prieto (2023, p.180) debe tenerse en cuenta que la posibilidad del ciudadano de conocer la motivación que sustenta el acto no supone una explicación detallada, sino que se trata de que el mismo pueda tener acceso a los medios necesarios para justificar los criterios y procesos mediante los que el

11. Hay que indicar aquí que este precepto engloba tanto las actuaciones automatizadas como los actos resolutorios automatizados, los cuales deben diferenciarse ya que las garantías exigibles en el caso de decisiones automatizadas han de ser mayores, en atención a las consecuencias que las mismas producen sobre los obligados tributarios, Ribes Ribes (2021).

12. Asimismo, el art.100(2) LGT indica que «[t]endrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación», lo cual significa que dicha actuación automatizada incide tanto en la producción de actos de trámite, de comunicación o de requerimiento de información, como en la emisión de actos resolutorios de procedimientos, Ribes Ribes (2021).

13. Por ejemplo, Delgado y Oliver (2007) entienden que la imputación del acto dictado, lo es a los órganos competentes para la programación y supervisión del funcionamiento de los sistemas de información empleado. En este sentido se pronuncia la Ley catalana 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña, cuando señala en su artículo 44(3) que «la actuación administrativa automatizada no afecta a la titularidad de la competencia de los órganos administrativos ni a las competencias atribuidas para la resolución de los recursos administrativos».

sistema ha adoptado la decisión, de forma que, si lo estima conveniente, pueda recurrirla con pleno conocimiento de los motivos y razones o fundamentos que han llevado al sistema basado en inteligencia artificial a adoptar un criterio, y no otro.

En este sentido, consideramos necesario que aparte de regularse un marco adecuado de derechos y recursos contra estas decisiones, se pueda conocer *ex ante* qué efectos jurídicos tiene una respuesta ofrecida por estos asistentes virtuales o *chatbots* a consultas efectuadas por los administrados¹⁴ en cumplimiento del principio de confianza legítima en la Administración recogido en el art.3(1) e) LRJSP.

Coincidiendo con Pérez Pombo (2024), en ciertos procesos administrativos complejos¹⁵, el contribuyente debería conocer qué algoritmo ha intervenido, cómo funciona, de qué datos ha dispuesto, cómo los ha tratado, cuál y cómo ha sido el procesamiento de los mismos, pues todo ello es lo que ha generado el acto administrativo notificado, y que como acabamos de indicar, produce ciertos efectos en el contribuyente. Ahora bien, el autor señala que el firmante, el funcionario competente, hace suyo el contenido y suple la falta de intervención humana, por lo que, de la misma forma que no se pide explicaciones de cómo toma la decisión una persona física, es innecesario abrir la «caja negra». Pero, siendo el caso de una herramienta de asistencia virtual, sí que sería necesario abrir esa «caja negra», pues alguien debe asumir las eventuales consecuencias negativas de sus actos. Seguidamente examinaremos las líneas de actuación que ha adoptado la AEAT en el desarrollo e implementación de herramientas de asistencia virtual que emplean IA.

3. LÍNEAS DE ACTUACIÓN EN LA AEAT

España es uno de los países pioneros en promover e implementar herramientas que incorporan IA para relacionarse con la Administración Tributaria. Sin embargo, la regulación actual, recogida en el art.96 LGT y su desarrollo reglamentario¹⁶, es insuficiente. Como hemos indicado anteriormente, se requiere una regulación más extensa focalizada en incrementar los derechos y garantías del contribuyente. Recientemente el Consejo de Europa ha adoptado el primer tratado internacional sobre IA jurídicamente vinculante a través del Comité sobre Inteligencia Artificial (CAI), denominada Convención Marco del Consejo de Euro-

14. En este punto debemos tener en cuenta la calidad de las respuestas que pueden ofrecer estos asistentes virtuales, pues en ocasiones, esas respuestas dadas por *chatbots* por medio de IA son poco atinadas, lo cual podría generar un problema al contribuyente que siga dichas instrucciones.

15. Añadimos nosotros aquí que también para ciertas decisiones que produzcan efectos jurídicos.

16. Arts.78 y 82 a 86 RGAT.

pa sobre Inteligencia Artificial y Derechos Humanos, Democracia y Estado de Derecho.^{17 18}

A nivel nacional, la AEAT en el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023¹⁹, ya enfocaba la IA como un elemento sustancial en la lucha contra el fraude y el fomento del cumplimiento tributario. En el mismo dispone que para favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales hay dos líneas principales de actuación, y una de ellas es «la prevención del fraude mediante la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente para facilitar y minimizar los costes indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias conjuntamente con el desarrollo de otras actuaciones preventivas»²⁰.

De la lectura de este párrafo podemos extraer una idea muy clara, y es que la lucha contra el fraude pasa inevitablemente por ofrecer unos servicios sólidos (y seguros) de información y asistencia al contribuyente, pues estos pueden prevenir ese «fraude», que en determinadas ocasiones viene ocasionado por desconocimiento de los obligados tributarios que provoca la comisión de errores en la cumplimentación de su declaración.

La LGT en su art.34 (1) a) regula el derecho de los obligados tributarios a ser informados y asistidos por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esto que constituye un derecho para los obligados tributarios, supone a su vez, el deber de la Administración Tributaria de informar y asistir a los contribuyentes. Deber de información y asistencia a los obligados tributarios que se regula en el art.85 LGT.

El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027²¹ precisa que el desarrollo de los sistemas de IA parte del enfoque *Human Centric*, que supone la «garantía de uso seguro y ético de la inteligencia artificial, asegurando la protec-

17. Texto accesible de manera íntegra en el siguiente enlace: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=treaty-detail&treatynum=225>

18. Ya en 2021 se publicó la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial (ley de inteligencia artificial) y se modifican determinados actos legislativos de la unión, COM(2021) 206 final que tiene, entre otros objetivos, por un lado, promover la inversión y la innovación en inteligencia artificial y, por otro, garantizar que los sistemas de inteligencia artificial utilizados en la Unión Europea sean seguros y respeten los derechos fundamentales y los valores europeos.

19. Texto completo del plan estratégico: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf>

20. Personalmente considero acertada la manera en que el plan estratégico aborda la cuestión de la información y asistencia al contribuyente pues lo hace como uno de los grandes temas a tratar. Ahora bien, entiendo que es esencial la inclusión del matiz relativo a que esa información debe ser entendible para el ciudadano, ya que en de no ser así, más que una ayuda, supondrá una traba al cumplimiento por la falta de comprensión.

21. Texto completo del plan estratégico: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf>.

ción de los derechos de los ciudadanos, el respeto al marco normativo y la aplicación de los principios éticos y de los valores de la Agencia Tributaria».

En ese sentido, la página 73 del Plan Estratégico señala que «[s]e está avanzando en la superación del modelo de asistencia presencial evolucionando hacia un sistema digital en un contexto de creciente complejidad y en el marco de procesos de concentración de tareas»²², todo ello con «[e]l propósito de [...] la utilización intensiva de todos los instrumentos a su alcance para mejorar el cumplimiento voluntario», instrumentos como los acuerdos previos de valoración, los intercambios de información y los controles multilaterales. Podemos concluir que este nuevo modelo de asistencia prioriza el uso de las nuevas tecnologías frente a los medios tradicionales de asistencia presencial²³. Insistimos en que esa voluntariedad de cumplimiento que se busca por parte del contribuyente es una vía de doble sentido, en la cual ambas partes deben poner sus mejores esfuerzos con tal de llegar a buen puerto, pues no se puede fundamentar en imponer cada vez mayores obligaciones de información a los contribuyentes justificada en la cooperación y transparencia reforzada que se les exige²⁴, sino que ha de buscarse un equilibrio. Ese equilibrio podría encontrarse en la oferta de la Administración de herramientas de información y asistencia a disposición del obligado tributario que nivelen la balanza con base en el principio de buena administración, y que como dice García-Herrera Blanco (2020, p.303) compensen de algún modo ese esfuerzo de los contribuyentes²⁵. Estas herramientas provocan un cambio en la forma de relación entre administrado – administración, pero consideramos que muestran ciertas debilidades que en los próximos epígrafes serán analizadas²⁶.

22. Pone de ejemplos Asistente Virtual del SII y del IVA, la calculadora de plazos y el localizador del hecho imponible del IVA, así como el asistente censal, junto con otros proyectos que avancen en la prestación de información y asistencia de forma exclusivamente telemática y/o telefónica.

23. Como expone de manera muy gráfica Durán-Sindreu Buxadé (2024) «[d]e la pura y necesaria presencialidad y colaboración, se ha pasado a la actual relación telemática y online, con permiso de la cita previa. De la personalidad, a la impersonalidad. Del diálogo, a la confrontación. Pero esto es harina de otro costal». Incidiendo en que, salvo muchas más obligaciones, la situación del contribuyente ha evolucionado muy poco.

24. Este pensamiento viene dado quizás por las constantes (e incesantes) introducciones de obligaciones de información como el polémico Modelo 720, Modelo 721, o la DAC 6 que introduce la obligación a los intermediarios de comunicar prácticas que impliquen planificaciones potencialmente fiscales agresivas, constantes requerimientos, entre otros.

25. Muchas de las veces en las que se incumple, la transgresión de la norma viene dada por una falta de conocimiento, o bien por la mala aplicación o interpretación de la normativa tributaria la cual peca de claridad, precisión y concisión. Merece traer a colación como destino al final del camino la expresión acuñada por Cañal García (2014) relativa a que los contribuyentes quieren cumplir mejor y la Administración inspeccionar menos.

26. Avanzando brevemente el estudio que se realizará posteriormente, los inconvenientes existentes podrían clasificarse temporalmente en dos fases. Por un lado, aparece *ex ante* el problema de la confianza en el empleo de la IA en estas herramientas; y, por otra parte, ya *ex post*, pasa por la seguridad jurídica entendida como certeza y fiabilidad de la información facilitada por la aplicación o el asistente una vez hecha la consulta, y traducida en conocer los efectos y consecuencias jurídicas de la misma, así como el valor jurídico de las mismas.

Bajo mi punto de vista, el uso de la IA puede ser especialmente interesante no sólo en el momento de presentar las declaraciones tributarias ofreciendo ayuda en la cumplimentación²⁷, sino en un estadio previo incluso antes de la realización del hecho imponible cuando se está estudiando la realización de una operación económica²⁸.

Esto viene motivado por la complejidad de las normas tributarias y sus constantes modificaciones, lo que hace necesario establecer mecanismos de información y asistencia a los contribuyentes (refuerzo de las garantías) que permitan cumplir correctamente con las obligaciones tributarias, disminuyendo la litigiosidad. Para esta función son idóneos los asistentes virtuales que ya están en funcionamiento en administraciones como la española a través de AVIVA, un programa que responde a cuestiones relacionadas con el IVA (OCDE, 2019, p.173 y ss.) o en la administración australiana que a través de la aplicación denominada «Alex» resuelve las dudas de los contribuyentes (TPA Global, 2019)²⁹.

A continuación, analizaremos las diferentes herramientas de asistencia virtual que pone a disposición de los ciudadanos la AEAT, si bien son numerosas como los programas de ayuda para la confección de autoliquidaciones, declaraciones, etc., nos centraremos en las relativas a prestación de asistencia y resolución de dudas tributarias.

4. BREVE REPASO POR LAS HERRAMIENTAS DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA IMPLEMENTADAS

En este apartado nos centraremos en el conjunto de herramientas de asistencia virtual implementadas por la AEAT en materia de IRPF, Censos, IVA, SII y Recaudación, integradas por asistentes virtuales, informadores, buscadores de actividades económicas, localizadores de operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios, calificador de operaciones inmobiliarias, calculadoras de plazos de pago, intereses de demora, modificación de bases imponibles, y finalmente de ayudas para la confección de los modelos 303 y 390 de IVA.

27. Sírvese de ejemplo el conocido por todos Programa «PADRE» de ayuda para la declaración de la renta, transformado ahora en el programa de ayuda «Servicio tramitación de borrador/declaración (Renta WEB)» mucho más ágil e intuitivo. Esta transformación a programas web también se ha dado a nivel autonómico, al menos en el ámbito catalán donde los programas de ayuda de la Agència Tributaria de Catalunya para la cumplimentación de las autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones y donaciones o transmisiones patrimoniales onerosas, eran programas descargables y pasaron a ser formularios web.

28. Entendiéndolo como tal antes de una fase administrativa preparatoria, abierta con la comunicación del inicio de actuaciones art.87 RGAT, pues cuando se está analizando la viabilidad económica de un proyecto, lo más común es que aparezcan dudas relacionadas con la tributación de esa operación.

29. Con la finalidad de encontrar una solución que pueda ofrecer respuestas a las constantes dudas, como indican Seco y Zambrano (2020) la AEAT desarrolló un asistente virtual utilizando la plataforma Watson de IBM con tecnología en la nube, que es capaz de contestar las preguntas que puedan surgir al respecto.

El impulso de estas herramientas genera más eficiencia al atender a más personas en menor lapso temporal sin dejar de lado la atención personalizada, ya que se alterna en función de la necesidad de la consulta programas de ayuda, *chatbots* y para temas más complejos, conversaciones con un técnico de hacienda. Como señala Bilbao Estrada (2019, p.136) mediante el *bot* creado por la AEAT se pueden resolver de forma automatizada dudas técnicas durante 24 horas al día, 7 días a la semana, reduciendo el personal dedicado a su resolución y mejorando la productividad y eficacia tanto de los contribuyentes como de la administración.

En idéntico sentido Gascón Catalán y Redondo Sánchez (2020, p.21) precisan que actualmente se cuenta con diversas opciones para prestar servicio al contribuyente como centros de atención telefónica, el canal presencial sin listas de espera ni colas, la página web de las administraciones, los servicios de oficina virtual 24/7, las aplicaciones de telefonía móvil, buzones electrónicos, los asistentes virtuales, y sistemas actualizados de preguntas frecuentes. Estas herramientas gestionan la información en tiempo real y a la vez pueden acaparar mucha información, lo cual conlleva actuaciones más efectivas y eficientes. Consideramos necesario ofrecer una visión de las herramientas que emplea la AEAT en la ADI para cumplir con el deber de información y asistencia a los obligados tributarios del art.85 LGT y resolver las dudas de los contribuyentes.³⁰

4.1. Herramientas de asistencia virtual de IRPF

En materia de renta, se pone a disposición del contribuyente un Asistente Virtual el cual, a partir de la formulación de una pregunta inicial, con el empleo de IA va haciendo deducciones y solicitando aclaraciones hasta dar la respuesta que este considere adecuada. Finalmente, indica que si se ha obtenido la información que necesitaba, se selecciona la casilla «Sí» y entonces se puede generar y obtener un PDF con la información consultada³¹. Asimismo, da la opción de obtener información adicional personalizada, mediante la redirección al chat con un especialista de la ADI.

Por otro lado, se pone a disposición la herramienta «Informador de Renta» la cual ofrece información sobre los aspectos generales del IRPF y las principales cuestiones para determinar el rendimiento de actividades económicas, así como las obligaciones fiscales a efectos del IRPF. Al final del proceso, también da la posibilidad de obtener copia de la conversación y de consultar con un especialista de la ADI.

30. Para una clasificación más detallada de estas herramientas *vid.*, Fernández de Soto Blass (2023, p.48 a 51).

31. Para ello le pide al consultante identificación y correo electrónico para enviarle un PDF con la conversación. Aquí surge una de las cuestiones que más nos interesa abarcar en este artículo, y es la vinculación o el valor jurídico que se le da a esta respuesta dada por el asistente virtual en caso de un eventual procedimiento de gestión o inspección de la Administración, la cual a nuestro modo de ver exime de cualquier conducta culpable al contribuyente siempre que los hechos y datos de la consulta realizada al asistente virtual coincidan con los reales.

Se diferencian estas herramientas en que mientras que el asistente virtual permite escribir y formular una pregunta concreta, y ofrece respuestas a partir de la experiencia adquirida, siendo más interactiva, el informador es genérico, pues ofrece un desplegable y diferentes opciones con respuestas tipo. Un aspecto positivo de esta herramienta es que, en muchas de las respuestas, ofrece como soporte resoluciones a consultas vinculantes emitidas por la DGT y un enlace de acceso a las mismas.

4.2. Herramientas de asistencia virtual de Censos e IAE

Permiten obtener respuestas de forma interactiva a las preguntas más habituales relacionadas con el Censo de obligados tributarios, así como determinar el epígrafe del IAE de las actividades empresariales o profesionales y sus obligaciones tributarias y censales. Para ello, pone a disposición de los contribuyentes un buscador de actividades y de obligaciones tributarias, en el cual describiendo la actividad desarrollada, se informa del epígrafe del IAE en que debe darse de alta, y permite establecer un perfil tributario a través de la introducción de datos relativos al tipo de persona que desarrollará la actividad, si existía actividad previa, si es residente o no residente etc., lo cual conducirá al establecimiento de qué obligaciones tributarias tiene dicho contribuyente.

Asimismo, se facilita un informador censal que ofrece información sobre cómo solicitar el NIF, los distintos modelos de declaraciones censales, forma, lugar de presentación y causas de presentación, así como documentación a adjuntar en cada caso, etc., y ofreciendo información de cómo realizar los trámites censales. También trata materias como los sistemas de identificación y firma electrónica, registro de apoderamientos y sucesores, y solicitud y obtención de certificados tributarios.

La herramienta permite seleccionar las opciones correspondientes en los desplegables y una vez seleccionados, se mostrarán los resultados, pudiendo obtener copia del resultado, además de ofrecer acceso al chat con un técnico de la ADI o bien, solicitar criterio sobre cuestiones que requieran mayor análisis a través del programa INFORMA+.

4.3. Herramientas de asistencia virtual de IVA

Aquí nos encontramos con el mayor número de herramientas de asistencia virtual disponibles para un impuesto, pues tenemos el Asistente virtual IVA, Asistente virtual SII, Localizador de Entrega de Bienes, Localizador de Prestación de Servicios, Calificador inmobiliario, Calculadora de plazos para facturas rectificativas, Calculadora de prorratas, Calculadora de sectores diferenciados, Ayuda confección modelo 303 para arrendadores y ayuda modelo 390 básico. Además del bien conocido y útil calificador inmobiliario para la consulta de la tributación de la operación bajo el paraguas del IVA o del ITP.

En este impuesto las herramientas de asistencia virtual se diversifican, además de incluir los chatbots o chats con personas, añaden instrumentos como el localizador de entrega de bienes y el localizador de prestación de servicios que de manera muy intuitiva le plantea de qué bien o servicio se trata tu caso, y determinará dónde se localiza y tributa en el IVA la entrega de un bien o prestación de servicio, quién debe declarar el IVA devengado en la operación, o cómo se declara en caso de no estar sujeta o exenta en el TAI y por último, si en la factura se debe repercutir IVA o no. También ofrece ayuda para errores en la consignación de la base imponible y como se deben corregir a través de factura rectificativa, añadiéndose una calculadora de plazos para facturas rectificativas, donde le indicas el período y ejercicio de autoliquidación de la factura originaria, y da a conocer la fecha límite de expedición de la factura rectificativa.

También existe una calculadora de prorrata, la cual introduciendo los importes anuales de entregas de bienes y prestaciones de servicios que dan derecho o no a la deducción del IVA, IVA soportado por adquisiciones exentas... hace un cálculo del porcentaje de prorrata aplicable, e indica el IVA deducible aplicando la prorrata general o especial.

Cuando el sujeto pasivo lleva a cabo más de una actividad, la herramienta de sectores diferenciados³² le permite determinar si constituyen sectores diferenciados a efectos de IVA, para determinar el IVA deducible en función de las características de cada sector.

Por último, se ponen a disposición del contribuyente dos programas de ayuda de la ADI, por un lado, el relativo al modelo 303, ayuda a determinar los importes y otra información a consignar en el formulario, y por otro el Modelo 390. A pesar no ser una herramienta que utilice IA, existe el servicio de cita previa telefónica y confección de declaración censal o de IVA.

4.4. Herramientas de asistencia virtual del Suministro Inmediato de Información

Aquí hay que señalar que con motivo de la implantación del Suministro Inmediato de Información (SII)³³ IVA, la AEAT creó su primer asistente virtual, basado en la inteligencia artificial de IBM y que ha sido pionero. Este se configuró bajo la forma de un *chatbot*, con la supervisión de IBM y de expertos de la Administración Tributaria³⁴.

32. Se consideran sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional las actividades económicas distintas con regímenes de deducción diferentes. Son actividades económicas distintas las que pertenecen a grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE-2009). No se considera distinta la actividad accesoria a otra cuando en el año precedente, su volumen de operaciones no hubiera excedido del 15 % del de esta última y contribuya a su realización.

33. Como señala Sanz Sánchez (2023), en un inicio este primer asistente virtual incluía unas 500 respuestas.

34. Este programa permitió reducir en un 85% las cuestiones atendidas por personal de la AEAT.

En lo relativo al SII, existen dos herramientas que ofrecen respuestas a través de una interfaz interactiva a las dudas relacionadas con la gestión del sistema, así como una calculadora de los plazos y periodos de registro.

En la calculadora, se puede indicar el ejercicio y las fechas concretas de una factura para saber su plazo de presentación y conocer información relevante que ha de ser comunicada al SII. Se vuelve a todas luces una herramienta muy provechosa, pues un uso adecuado de la misma puede evitar la imposición de las sanciones reguladas en el art.200 LGT³⁵. Se dice esto por la celeridad con la que se exige el suministro de la información, ya que por ejemplo para las facturas expedidas, se dispone de 4 días naturales desde su expedición, al igual que para las recibidas, mientras que para facturas expedidas por el destinatario o por un tercero el plazo se alarga hasta los 8 días naturales.

4.5. Herramientas de asistencia virtual de no residentes

Aquí el instrumento empleado es un informador, para contribuyentes que obtienen rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente. Este funciona de manera muy parecida a otros asistentes, y es seleccionando las opciones que correspondan en los desplegados que se van mostrando, hasta llegar al resultado final, que da una respuesta, la cual se puede obtener una copia en formato PDF.

4.6. Herramientas de asistencia virtual para pagar, aplazar y consultar deudas

Se trata de un conjunto de calculadoras interactivas mediante las cuales se pueden calcular los plazos de pago de los diferentes tipos de deudas en periodo voluntario o ejecutivo, así como los intereses de demora aplicables. Ofrece información y asistencia, y posibilidad de pago de manera directa introduciendo el número de justificante del acto administrativo, así como la opción de atención telefónica. Por otro lado, indica la fecha de pago límite y los recargos que se aplicarían en caso de impago.

La calculadora de intereses y aplazamientos permite calcular los intereses que se aplicarán a una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, en función de la fecha de inicio, importe total de la cuota, recargo de apremio, permite indicar la periodicidad de los pagos, así como optar entre la aplicación del inte-

35. Además, el texto legal no diferencia entre retraso de un día o de un mes, sino que ambas infracciones tendrían la misma sanción, sin establecerse un baremo en función del plazo de retraso. Si bien, sí que diferencia tres tipos de infracciones, una por inexactitud u omisión de operaciones contables y de registro exigidas por las normas tributarias, otra por el incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y los registros establecidos por las normas tributarias y una última por el retraso en la llevanza de los libros de registro a través de la sede electrónica de la AEAT.

rés legal del dinero o el interés de demora. Asimismo, también permite calcular los intereses (de demora o legales) devengados en favor del contribuyente, precedentes de deudas tributarias (o no), y resulta un cálculo final desglosado en los plazos de pago, fecha, el importe, número de días transcurridos, así como porcentaje aplicado y los intereses devengados.

Por último, ofrece una ayuda para el cálculo del importe embargable de sueldos y salarios en función del tipo de contrato y salario, pagas extras prorrateadas, importe líquido mensual o diario. En el aplicativo indicas el importe a embargar, el tipo de salario (mensual o diario), pagas extras prorrateadas, y el importe líquido mensual o diario y el número de ingresos hasta cubrir la totalidad de la deuda.

4.7. Herramientas de asistencia virtual de Aduanas e Impuestos Especiales

Herramientas digitales que pretenden ayudar tanto en la cumplimentación de las formalidades aduaneras (clasificación arancelaria, etc.) como en la cuantificación de los impuestos especiales y medioambientales como el cálculo del volumen de hidrocarburos a 15° C, el informador del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables, productos + ROSA. Autoevaluación de las Normas de Origen (orientaciones), así como la consulta de las restricciones impuestas a Rusia o Bielorrusia.

4.8. Conclusión de este apartado

Como vemos, son numerosas las herramientas que automatizan procesos y trámites administrativos y que se ponen a disposición de los contribuyentes por la AEAT, y una vez analizados sus aspectos, se puede extraer una conclusión prematura de que son herramientas muy útiles y de gran ayuda a la hora de cumplimentar modelos o solicitar información básica sobre impuestos.

Básicamente podemos diferenciar dos tipos de herramientas, por un lado, los informadores o localizadores y calificador inmobiliario, y por otro, los asistentes virtuales. Respecto a los primeros Sanz Sánchez (2023), señala que tienen como principal ventaja la fiabilidad ya que, mediante la formulación de preguntas guían al consultante entre diferentes opciones hasta llegar a la respuesta para su caso concreto. Como inconveniente, se requiere paciencia para contestar a la batería de preguntas previa a la respuesta y, si no se selecciona correctamente la opción, la respuesta no corresponderá al supuesto de hecho del consultante, con las consiguientes consecuencias³⁶.

36. Aquí podemos detectar ya un primer riesgo, que es cuando por error o desconocimiento, el contribuyente seleccione una opción que no es la correcta, y él actuando de buena fe y de acuerdo con el principio de confianza legítima actúe según las indicaciones del informador, localizador o calificador. En un sentido más amplio, podría decirse que el contribuyente también quedaría

En cuanto a los asistentes virtuales o *chatbots*, estos permiten plantear la cuestión específica, acortando el número de preguntas, pudiendo ofrecer incluso una respuesta de forma directa. Pero estas ventajas tienen como contrapartida la complejidad de la IA, la cual impide garantizar que los asistentes comprendan la pregunta del consultante a través de sus algoritmos, Sanz Sánchez (2023). Atendiendo a lo expuesto, volvemos a remarcar que se ha de ir con cierta cautela, pues estas respuestas normalmente guiarán la actuación del contribuyente, y por consiguiente pueden desencadenar consecuencias negativas para este, afectando a sus derechos.

Por su parte, Miras Marín (2023, p.135) realiza una diferenciación tripartita, pues inicialmente estaba el programa Informa, que es el más sencillo al ser una base de datos de preguntas y respuestas³⁷. En segundo lugar, la aplicación denominada «informador»³⁸, sirviendo de ejemplo el localizador de IVA donde aparecen opciones en un árbol jerárquico y el programa ofrece una respuesta razonada de si la operación está sujeta o no a IVA, sujeta, pero exenta, dónde se sujeta, si hay inversión del sujeto pasivo, y además añade la normativa aplicable. Por último, tenemos el asistente virtual del Suministro Inmediato de Información del IVA, para el cual la AEAT colaboró en 2017 con IBM creando un asistente virtual basado en IA con un funcionamiento muy positivo.³⁹

Es decir, la ADI ha evolucionado estas bases de datos, suprimiendo las más esenciales que daban respuestas estereotipadas, para pasar a informadores que ofrezcan respuestas de forma más personalizada e interactiva a las preguntas más frecuentes, y pudiendo derivar a asistentes virtuales y chats con personas, que en cualquier caso serán capaces de ofrecer una respuesta más adecuada al caso concreto⁴⁰. Si bien, como indica Sánchez-Archidona Hidalgo (2023, p.19), no se pretende que estas ADI dicten actos administrativos ni de trámite, sí que centralizan las respuestas a consultas tributarias por una vía distinta a la presencial, y pretenden servir de «administración tributaria en casa», pero que se van extendiendo y constituyen un primer paso para avanzar hacia su uso en la toma de decisiones tributarias, y por tanto, en la motivación de actos administrativos

ciertamente desamparado en el caso de que habiendo rellenado correctamente el cuestionario y seguido la respuesta dada, la Administración considerase que los hechos y circunstancias concretas del obligado tributario no son los mismos que los contemplados por el programa.

37. La AEAT lo define como una base de datos que contiene, en formato pregunta-respuesta, los principales criterios de aplicación de la normativa tributaria

38. Se trata de un sistema experto, que incorpora mayor IA y está en actualización constante para incorporar los cambios derivados del nuevo régimen de tributación de las ventas a distancia y la ampliación de la ventanilla única, y ahora diferencia entre localizador de entregas de bienes y localizador de prestaciones de servicios.

39. En este tipo de aplicaciones se pueden introducir por escrito preguntas complejas, y el programa razona para ofrecer una respuesta coherente, aunque no siempre es así.

40. Miras Marín (2023, p.135) ve toda esta evolución con la finalidad de llegar a lo que denomina como «simulador de funcionario de Hacienda».

en las que los derechos y garantías de los contribuyentes pueden verse menos-cabados⁴¹.

Por ello, para Sanz Sánchez (2023) resulta imprescindible ofrecer una solución alternativa para consultas en las que el asistente virtual no pueda ofrecer una respuesta satisfactoria, ya sea por su complejidad o porque los algoritmos no hayan permitido entender la pregunta o la hayan confundido con otra. Y para la autora, la solución está en las ADI, donde como hemos señalado anteriormente, se encuentra el chat, y el consultante indica que la respuesta del Asistente no le ha facilitado la información necesaria, entonces puede acceder al chat de la ADI. Asimismo, Fernández de Soto Blass (2023, p.45) indica que gracias a la ADI se produce una unificación del criterio en la aplicación de la norma. Ahora bien, debemos preguntarnos el alcance y vinculación de esa unificación.

En este sentido, se puede apreciar que los diferentes mecanismos abarcan desde la adopción de decisiones de forma automatizada, como serían los programas Informa que ofrecen un desplegable con diferentes opciones y ofrecen una respuesta generalizada, hasta su uso de forma auxiliar por los funcionarios para adoptar posteriormente la decisión. Como expone Marcos Cardona (2023, p.120) la expresión «la Administración Tributaria actúe de forma automatizada» es muy amplia siendo muy frecuente que la Administración Tributaria utilice herramientas informáticas de apoyo a la decisión, que no implican la emisión automatizada de un acto administrativo.

Para Sanz Sánchez (2023), los buenos resultados obtenidos tras la puesta en marcha del SII motivaron una estrategia de creación de diversas herramientas de asistencia virtual para auto asistir, no solo a los contribuyentes sino también a los propios funcionarios, con el objetivo de mejorar la calidad de los servicios de información y, como fin último, lograr la unidad de criterio. Con esto se hace referencia a los conocidos *chatbots* o asistentes virtuales, que permiten resolver consultas sencillas o proporcionar información de carácter general sin necesidad de presencia ni intervención humana⁴². Como bien indica Pérez Pombo (2024), hasta hace unos años, esta labor de estudio, conexión y procesamiento de datos era realizada por un humano, una persona cualificada, que tomaba decisiones y

41. Esta concepción que se podría denominar como «ciudadano-céntrica» la defiende Ribes Ribes (2021), adoptada en Estonia y por la cual abogan también la ONU y la UE, orientada hacia la personalización de los servicios («customización» o *tailoring*).

42. O al menos sin «intervención humana significativa», como aduce la famosa sentencia de 5 de febrero de 2020 del Tribunal de Distrito de la Haya (C / 09/550982 / HA ZA 18-388) sistema *Systeem Risicoindicatie* (SyRI) en su párrafo (6.57) en supuestos en que la intervención humana se limita a la eliminación de falsos positivos, lo cual no deja claro que se trate de un sistema de aprendizaje profundo o bajo el régimen del artículo 22 RGPD. Si fuese el caso del art.22 RGPD y no se tratase de una decisión basada únicamente en el tratamiento automatizado, las garantías del contribuyente que sigue el criterio señalado y sin saberlo ha habido una «intervención humana significativa», quedaría desamparado del efecto protector del art.22, más si tenemos en cuenta que la significación de esa intervención es un concepto jurídico indeterminado ya que es muy interpretable. Para un análisis *in extenso* de la sentencia, *vid.*, Cotino Hueso, L. (2020). «SyRI, ¿a quién sanciono?» Garantías frente al uso de inteligencia artificial y decisiones automatizadas en el sector público y la sentencia holandesa de febrero de 2020, *La Ley Privacidad*, Wolters Kluwer, 4.

era la que motivaba y responsable del resultado del acto administrativo. Era conocible e identificable. Tal era así que, en un momento determinado, cualquier ciudadano podía llegar a conocer los criterios (más o menos discutibles) o la justificación que daban origen al acto administrativo. Para Ponce Solé (2019, p.21) la IA podría hacerse servir como apoyo, pero la ponderación final que conduzca a la decisión debería ser humana.

En idéntico sentido, la AEAT (2024) dispone que «las actuaciones administrativas automatizadas que dicte la Agencia Tributaria no descansarán, en ningún caso, de manera exclusiva en el resultado obtenido de un sistema de IA. En estas situaciones, se garantiza siempre la intervención humana que habrá de supervisar, validar o incluso vetar las opciones que hayan podido ser propuestas por el sistema. En definitiva, todas las decisiones serán adoptadas por personas». Ciertamente no estamos de acuerdo con dicha afirmación, pues en multitud de ocasiones hay actos administrativos o decisiones que se emiten de manera prácticamente instantánea, lo cual hace imposible la supervisión humana, como por ejemplo la emisión de un certificado tributario o la concesión de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de una deuda. Estos actos administrativos, pueden producir efectos jurídicos en mayor o menor medida, así como inferencias en la esfera de los derechos del contribuyente. Ahora bien, no es menos cierto que como indica Pérez Pombo (2024) existe una tendencia en la emisión de requerimientos de información y documentación por parte de la AEAT en la que la petición obedece a que «se han detectado ciertas incidencias» o que los datos declarados «no se corresponden con los datos de que dispone la Agencia Tributaria» los cuales se han generado automáticamente, sin la más mínima intervención humana⁴³, y que en infinidad de ocasiones suponen el origen o inicio formal de un verdadero procedimiento administrativo, que sí que puede tener un impacto muy negativo en la esfera patrimonial del contribuyente, afectando de manera directa a sus derechos y garantías.

Para Ponce Solé (2019) debe valorarse si un robot software puede ejercer potestades discrecionales o si debe establecerse «una reserva para la toma de ciertas decisiones a humanos, lo que denominaremos aquí una reserva de humanidad», entre otros motivos por las necesidades de garantizar la empatía en la toma de decisiones públicas, habilidad inherente a las personas. Por ello, hoy en día se debe garantizar la supervisión humana del uso de la IA por estos robots, la cual no ha de ser únicamente a la hora de la toma de decisiones, sino *ex ante* y *ex post*. Y como indica el propio Ponce Solé (2024), si dicha supervisión es tan relevante como se sostiene, debería configurarse como un auténtico derecho subjetivo, a incluir en el art. 53 LPAC, generador de correlativas obligaciones jurídicas para la Administración.

43. La Agencia Tributaria no analiza y valora cuál es el motivo de esas divergencias ni la calidad de los datos de que dispone, por si hubiese alguna explicación o error en la información, siendo la fundamentación del requerimiento una posible discrepancia entre la información de que dispone la Administración tributaria y la información o datos declarados por el contribuyente.

5. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS DECISIONES AUTOMATIZADAS DENTRO DE LAS HERRAMIENTAS ADI

La LGT establece en su Exposición de Motivos que se potencia el deber de información y asistencia a los obligados tributarios. El art.85 LGT regula estos deberes, entre los cuales encontramos la labor de comunicaciones y actuaciones de información por parte de la Administración Tributaria [art. 85 (2) a) LGT]; la contestación a consultas escritas [art. 85 (2) c) LGT] y la asistencia a en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias [art. 85 (2) e) LGT]⁴⁴. Estos deberes se desarrollan los arts.88 y ss. LGT.

Queremos señalar aquí el carácter vinculante que se les da tanto a las consultas tributarias escritas [art.89 (1) LGT] como al valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles cuando los contribuyentes lo soliciten [art.90 (1) LGT]. Idéntico tratamiento merecería la información que facilite la Administración Tributaria por los cauces del art.87 LGT cuando el interesado requiera de esa asistencia en relación con los tributos cuya gestión le corresponda. Al igual que sucede en los casos anteriores, el contribuyente pregunta a la Administración sobre algo y espera una respuesta para proceder según el parecer de esta, ya que *a priori* esa respuesta que le da la Administración seguirá un cauce que se adecua a la legalidad⁴⁵.

Ahora bien, llegados a este punto, nos hemos de hacer la pregunta que es el objeto de análisis del presente comentario, y es qué validez o qué vinculación tienen esas respuestas jurídicamente hablando. Partiendo de lo que señalan Bonales Daimiel y Martínez (2021, p.79) generalmente, estos robots conversacionales incorporan un bajo nivel de IA, y con frecuencia no llegan a entender las preguntas formuladas, lo que conlleva que las respuestas sean limitadas.⁴⁶

Está claro que las administraciones públicas pueden adoptar decisiones automatizadas utilizando robots software, pues el artículo 41 LRJSP, define la actuación administrativa automatizada, como «cualquier acto o actuación realizada íntegramente a través de medios electrónicos por una Administración pública en

44. Estas actuaciones no son todas, pues el apartado a) del art.85(2) LGT señala la publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia y las actuaciones previas de valoración [art.85(2) d) LGT].

45. Entendemos que estas herramientas de asistencia virtual se pueden incardinar en el art.87(1) LGT, el cual dispone que «[l]a Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta», gozando del valor que se les da.

46. Esto nos debe llevar a adoptar una postura cautelosa, pues si ese margen de error es amplio, y el asistente da una respuesta incoherente, que posteriormente el contribuyente aplica en su declaración y autoliquidación sin saber que es erróneo, no se puede trasladar a este la responsabilidad de seguir lo expresado por la AEAT, por mucho que no sea un criterio vinculante, pues se ha depositado la confianza en esa herramienta y se ha sido diligente y se comete un error a causa de la aplicación informática. Por ello ha de establecerse un marco que ofrezca garantías suficientes en esta actuación a ambas partes.

el marco de un procedimiento administrativo y en la que no haya intervenido de forma directa un empleado público»⁴⁷. De estas decisiones se desprenden cuestiones a resolver como su alcance y uso, la vinculación de la decisión adoptada por un robot, motivación, etc. Cerrillo i Martínez (2020) prevé necesario diseñar un marco institucional que permita garantizar la seguridad —jurídica y tecnológica—, la transparencia y la rendición de cuentas en el uso de los robots software por las administraciones públicas.

Más allá del concepto de actuación administrativa automatizada regulado en la LRJSP, no es obstáculo para que la Administración pueda utilizar la IA en el desarrollo de otras actuaciones materiales no sometidas a la LPACAP, dónde encontraríamos el uso de los robots conversacionales o asistentes para informar y atender a los ciudadanos. Algunos autores como Parada Vázquez (1999, p.174) han negado la posibilidad de que un acto administrativo pudiese dictarse sin la intervención de una persona, ya que señala que estas son manifestaciones de voluntad, y las máquinas, al no tenerla, carecen de posibilidad de producir actos jurídicos⁴⁸. Si bien esa concepción está superada, ya que se emiten numerosos actos administrativos sin intervención directa de empleado público, habría que adecuar las medidas que se adopten para garantizar el cumplimiento de los distintos principios de la ADI⁴⁹, así como los derechos de las personas interesadas en función de los riesgos que el acto pueda suponer⁵⁰, medidas que deberán ser proporcionales a estos riesgos.

Por ello, el art.41(2) LRJSP establece que la actuación automatizada exige la intervención humana en dos estadios. Primeramente, al definir las especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad, y en su caso, auditoria del sistema de información y de su código fuente. Según Gamero Casado (2021), la supervisión del sistema y su auditoría son un mecanismo muy relevante de control que debe existir sobre la IA en el sector público, pues garantiza la transparencia en el uso del software. Así lo expone Pérez Pombo (2024) al reseñar que, con la automatización, esta labor «inteligente» se ha sustituido por la presunta «IA», una fórmula matemática y/o de programación, los

47. Para Ribes Ribes (2021) este precepto engloba todos aquellos casos en los que pueda existir una intervención humana indirecta.

48. Si bien, Ribes Ribes (2021) se muestra partidaria de la plena equiparación de las decisiones automatizadas —en cuanto que actos conclusivos de un procedimiento—, con los actos administrativos, dado que tienen igual valor y de ambos derivan los mismos efectos, si bien no cabe negar que, en cierto modo, al no producirse la intervención humana, asistimos a una quiebra del concepto tradicional de acto administrativo, en línea con lo expuesto en el art.100(2) LGT.

49. Recordemos por ejemplo que la fiabilidad es uno de los principios éticos que deben guiar el desarrollo de la IA. Según las Directrices éticas para una IA fiable, la fiabilidad del algoritmo consiste en la licitud del uso de la inteligencia artificial; en su eticidad y en su robustez. Este principio se refleja en el Libro blanco sobre la inteligencia artificial - un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza COM(2020) 65 final, 2020 de la Comisión Europea.

50. Estas medidas adecuadas para salvaguardar los derechos y libertades y los intereses legítimos de las personas interesadas se regulan en el art. 13 del Real decreto 203/2021 que añade matices respecto a lo dispuesto por la LRJSP.

algoritmos, que absorben la información, la procesan y fundamentan los actos administrativos automatizados.

En sentido similar, para Gil Cruz (2021) la respuesta automatizada no es deseable en ningún momento al tener que respetarse el principio de igualdad tributaria. Siendo esto así, no es posible dar un tratamiento equitativo a los contribuyentes mediante el uso de estrategias de programación automatizadas. Las circunstancias de cada situación son diferentes y han de tenerse muy presentes para concretar el verdadero espíritu de la ley. En ese sentido, la Carta de Derechos Digitales reconoce que «[l]as personas tienen derecho a solicitar una supervisión e intervención humana y a impugnar las decisiones automatizadas tomadas por sistemas de inteligencia artificial que produzcan efectos en su esfera personal y patrimonial». Es decir, se exige supervisión humana para garantizar la fiabilidad del acto administrativo dictado y el funcionamiento lícito de la IA.

En esta línea está lo que se conoce como el derecho a la «reserva de humanidad»⁵¹, consagrado en el art. 22 del RGPD, pero que tiene importantes limitaciones. Por ello, Tahirí Moreno (2023, p.210) propone lo que denomina principio «de presunción de falibilidad de las decisiones desfavorables dictadas por sistemas algorítmicos autónomos o automáticos», manteniéndose la presunción de fiabilidad del sistema en caso de que sus decisiones no irroguen perjuicios a los interesados. Esto es, cuando se cause un efecto desfavorable al contribuyente, esa decisión no tendrá presunción de validez, encontrándose por tanto ambas partes en igualdad. En esta línea, Bermejo Latre (2023, p.25) propone una reforma del art. 39(1) LPACAP en el sentido de exceptuar o matizar la presunción de validez de los actos administrativos adoptados mediante sistemas de IA no auditables, explicables o trazables.

6. VALIDEZ JURÍDICA DE LAS RESPUESTAS DE LA ADI

Como es lógico, en la toma de decisiones automatizadas pueden producirse errores en su propia configuración o funcionamiento que hagan que el programa no realice correctamente su tarea, por muy sencilla que. Por ese motivo deben diseñarse e implementarse mecanismos de control jurídico e informático que traten de prevenir y lidiar con los errores en los procesos sea de toma de decisiones automatizadas. Así, por ejemplo, la Comisión Europea en una sección dedicada a preguntas frecuentes⁵², establece que las personas no deberán ser objeto de una decisión basada únicamente en el tratamiento automatizado (como

51. La Comisión, en la Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Generar confianza en la inteligencia artificial centrada en el ser humano. Bruselas, 8.4.2019 COM (2019) 168 final, indicaba la necesidad de la supervisión humana como requisito fundamental para que la IA fuera fiable.

52. Acceso disponible a la respuesta en: <https://commission.europa.eu/law/law-topic/data-protection/reform/rules-business-and-organisations/dealing-citizens/are-there-restrictions-use-automated-decision-making_es>. La fundamentación a la respuesta la encontramos en el art.4(4) y 22 del RGPD, así como los considerandos 71 y 72 del mismo. También se basa en las Directrices

algoritmos) y que sea jurídicamente vinculante o que les afecte significativamente.

Continúa indicando que se considerará que una decisión produce efectos jurídicos cuando se vean afectados los derechos o el estatuto jurídico de la persona. Y lo que más nos interesa aquí, es que «el tratamiento puede afectar significativamente a una persona si influye en [...] sus decisiones», lo cual encaja a la perfección con el supuesto de hecho estudiado, y nos sirve de punto de partida perfecto. Atendiendo a esta clasificación Olivares Olivares (2024, p.26) indica que estos «efectos jurídicos» o «efectos que les afecten de manera similar», según el CEPD/GT 29, una decisión automatizada puede tener efectos jurídicos sobre las personas cuando afecta a su situación jurídica o a sus derechos. Como hemos dicho anteriormente, este escenario es plenamente aplicable a una respuesta dada por un informador, localizador o calificador, ya que influirá en la conducta y decisión que tome el obligado tributario, y que puede tener efectos negativos si no se otorga cierta validez jurídica a la decisión y se prevén ciertas garantías para el obligado tributario.

Olivares Olivares (2024, p.26) elabora un listado de decisiones automatizadas en sede de la AEAT en los que puede observarse «la consecuencia jurídica» sobre el interesado, listado que consideramos que no es *numerus clausus*, y donde por tanto tendrían cabida estas decisiones dictadas por los informadores y calificadores, así como parcialmente la respuesta de las ADI, pues no toda actuación automatizada tiene que implicar el empleo de IA. Precisamente estos efectos jurídicos son el elemento nuclear de este trabajo, ya que las consecuencias de estos actos, que muchas veces son negativas y por tanto afectan a la esfera de derechos y garantías del contribuyente. Para el Grupo de trabajo del artículo 29 (2018) el límite de importancia debe ser similar al de una decisión que produzca un efecto jurídico, «que sean dignas de atención».

En este sentido, el art.22 (1) del RGPD parece que ofrece cierta protección pues indica que «el interesado tendrá derecho a no ser objeto de una decisión basada únicamente en el tratamiento automatizado, incluida la elaboración de perfiles, que produzca efectos jurídicos sobre él o que le afecte significativamente de forma similar».

Ahora bien, como precisa Olivares Olivares (2024, p.24), si el proceso automatizado en cuestión se limita a proporcionar información para que una persona tome una decisión en última instancia, el tratamiento subyacente podría no entrar en el ámbito de aplicación del artículo 22 (1) RGPD. Aunque el autor lo expone en el sentido de que sea una persona de la administración tributaria la que tome la decisión para emitir el acto, si «tergiversamos» la frase y la entendemos en un sentido opuesto, es decir, que esa persona sea el contribuyente y tome una decisión en cuanto a su actuación, podría quedar también desamparado en base a esta interpretación extensiva.

del CEPD sobre decisiones individuales automatizadas y perfilado a los efectos del Reglamento (UE) 2016/679

Visto esto, creemos necesario que se regule un marco de garantías adecuado, pues cada vez más gente recurre a estos asistentes para cumplir con sus obligaciones tributarias. A modo de ejemplo, como señala Sanz Sánchez (2023) en el caso del Asistente virtual de Renta, el balance global de la campaña de Renta 2022 ha sido positivo, ofreciendo 272.000 respuestas que, junto a las 250.000 ofrecidas por el Informador de Renta, supusieron 522.000 respuestas a los contribuyentes (3,5 veces más que el Informador en la campaña anterior).

Cuando el programa INFORMA+ emite una respuesta a solicitud de información tributaria, lo primero que hace tras exponer la solicitud de información⁵³, es indicar que «[v]ista la solicitud de información formulada, esta oficina le trasladada, con *efectos meramente informativos*, la siguiente contestación a las cuestiones planteadas» (la cursiva es nuestra). Por tanto, en un primer momento ya se encarga de dejar claro el mero carácter informativo y no vinculante de la consulta, pero cabe reseñar también que al final del documento, en el pie de recurso, indica que «[e]n cualquier caso, de conformidad con lo establecido en el artículo 87 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Boletín Oficial del Estado del día 18), *esta contestación tiene el carácter de mera información* de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria» (la cursiva es nuestra) y continua indicando que «[s]i desea plantear una consulta tributaria escrita respecto al régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda, debe dirigirse, según lo establecido en los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria, a la Dirección General de Tributos como órgano competente para la elaboración de contestaciones vinculantes», y curiosamente el documento viene firmado por la ADI sin especificar ningún departamento o equipo.

La mención a la fundamentación que ampara ese acto administrativo es únicamente al 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, el cual fue derogado por el Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, lo cual se debería corregir. Además, menciona Resoluciones de la Presidencia de la AEAT de 28 de diciembre de 2009⁵⁴ y de 4 de febrero de 2011⁵⁵.

De estos extractos se pueden sacar varias conclusiones. La primera de ellas es que la respuesta que se dé por el asistente virtual, informador, localizador o

53. Nótese que también se detallan en el encabezado las notas del registro de la solicitud como la fecha de presentación y el procedimiento/referencia, los datos del solicitante (NIF y nombre y apellidos o razón social), así como el tema, subtema y el texto de la consulta realizada en el seno de la solicitud de información.

54. Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

55. Resolución de 4 de febrero de 2011, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre uso de código seguro de verificación y por la que se crean sellos electrónicos del organismo.

INFORMA+ no tiene carácter vinculante, a diferencia de una consulta en los términos del art.88 LGT, lo cual significa que la Administración Tributaria puede apartarse del criterio señalado en esa respuesta.

Otra conclusión es que, a nuestro modo de ver, y sin ningún género de dudas, debe aplicar la exoneración de responsabilidad del art.179(2) d) y/o e) LGT, puesto que al realizar la consulta se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias al ajustar su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria. Asimismo, la letra e) del art.179(2) también podría ser aplicable ya que entendemos que una respuesta errónea entraría dentro del concepto de deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia regulado por el precepto. Para Vaquera García (2009, p.176) la conducta no es punible ni aun cuando el error sea detectable y comprensible por un contribuyente con conocimientos elementales de informática⁵⁶.

Ahora bien, que ocurriría en el caso de una eventual regularización, no ya con las sanciones, sino con los recargos del periodo ejecutivo del art.28 LGT. A nuestro modo de ver tampoco debería aplicar, ya que el recargo trae causa de ese error o mala praxis de la Administración Tributaria. Esto casaría a la perfección con la buena administración recogida en los ordenamientos jurídicos europeos como principio o como derecho que debe guiar las actuaciones de las Administraciones públicas *ex* art.41 CDFUE en consonancia por lo expuesto por Ponce Solé (2019) relativo a la «debida diligencia o el debido cuidado que debe desplegar el decisor administrativo en la ponderación de todos los hechos, intereses y derechos relevantes para la toma de la decisión».

Se antojan una serie de consecuencias que pueden ser negativas y afectar a un gran número de sujetos, lo cual sumado a la complejidad del actual contexto digital no puede plantearse una dicotomía antitética y absoluta entre la protección de los derechos individuales y las medidas generales, debiéndose superar las inercias basadas en la respuesta individual, debiéndose acometer una necesaria reconfiguración de las garantías jurídicas, Valero Torrijos (2019, p.86).

Deviniedo por tanto una necesidad imperiosa el ajustar las garantías jurídicas del obligado tributario con los oportunos contrapesos que han de concebirse como límites al ejercicio de las potestades administrativas, actualmente reforzadas por el especial impacto de la tecnología en los derechos y libertades.

7. EFECTOS ¿VINCULANTES? DE LA RESPUESTA DE LOS ASISTENTES VIRTUALES. NECESARIA OBTENCIÓN DE CERTEZA Y SEGURIDAD JURÍDICA

Partiendo de este principio, podría decirse que el carácter vinculante de la decisión adoptada únicamente a través de IA podría quedar debilitado por la falta de intervención y supervisión humana de su contenido. Ahora bien, entran

56. Como indica el propio autor, por el contrario, el problema estará en demostrar que dicho error se ha debido a una deficiencia técnica

en juego principios como el de confianza legítima o de buena administración, que llevan a señalar que, si el ciudadano confía en lo que le diga la Administración, se le debe dar cierta validez jurídica a esa respuesta, como mínimo a efectos de exonerar de responsabilidad y acreditar una falta de culpabilidad o mala fe y se acredite haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a los efectos del art.179(2) LGT. Sírvasse de ejemplo lo expuesto en el apartado IV de su Exposición de Motivos que «[d]estaca como principal novedad el carácter vinculante de todas las contestaciones a las consultas tributarias escritas y no sólo para el consultante sino también para otros obligados tributarios siempre que exista identidad entre su situación y el supuesto de hecho planteado en la consulta». Si bien se refiere a consultas vinculantes de los arts.88 y 89 LGT, entendemos que es extensible a la copia de la conversación mantenida con el ADI, así como a un simple impreso de pantalla de la respuesta que ofrece el informador o localizador, que podrían incluirse en el art.86 y 87 LGT.

Por otro lado, al menos a mi modo de ver, también queda claro que el encabezado del programa INFORMA, al indicar que se trata de una «[s]olicitud de información» hace que esa consulta goce del valor de actuación de información de las reguladas en el art.86 LGT, en concreto en el supuesto del art.86(2) LGT relativa a la difusión periódica de «las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión». Hay que añadir aquí que en la propia web de la AEAT en el apartado de «[d]octrina y criterios interpretativos» las consultas a la Agencia Tributaria (programa INFORMA) se incluyen dentro del mismo apartado que la doctrina del TEAC, consultas a la Dirección General de Tributos, criterios de carácter general en la aplicación de los tributos y conflictos en la aplicación de la norma tributaria⁵⁷.

Aunque ha de entenderse que las respuestas de la ADI o del Programa INFORMA no gozan de efectos vinculantes como si lo tienen las respuestas a consultas tributarias escritas del art.88 y 89 LGT, sí que esas respuestas son consultas tributarias por escrito emitidas por la Agencia Tributaria, y que por tanto se les ha de conceder los efectos del art.86 y 87 LGT, y en cualquier caso acreditan una diligencia suficiente que evita la presencia del elemento culpable a los efectos de la exoneración de responsabilidad del art.179(2)d) LGT⁵⁸.

57. Link accesible en la web de la AEAT <<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/doctrina-criterios-interpretativos.html>>.

58. En este sentido lo asimilamos a la presunción de buena fe que regulaba el art. 33 de la hoy derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), que indicaba que «la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe» y que «[c]orresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias», pues hacer uso de estas herramientas para obtener respuesta muestra buena fe y voluntad de cumplimiento, de otra manera se ocultaría la información y documentación. Aun y así, a pesar de su supresión, se puede considerar que la buena fe se encuentra subsumida en la presunción de inocencia establecida en el art. 24 CE que rige el ordenamiento administrativo sancionador. Hoy en día la presunción de

Pero más allá de los supuestos recogidos en los arts.86 a 89 LGT, como bien indica Rovira Ferrer (2007, p.14), cabe preguntarse qué ocurre con el resto de las actuaciones que configuran los deberes tanto de información como de asistencia y que no están contemplados en la ley. En este sentido, un informe de Deloitte, (2019, p.6) ya expuso una de las mayores preocupaciones del empleo de estas herramientas basadas en IA, que es la toma de decisiones equivocadas siguiendo las recomendaciones que estos mismos hacen. Precizando que los reguladores tendrán que implicarse más si se quiere conseguir tener confianza y transparencia en la IA.

Pues bien, la respuesta de la doctrina ha sido variada, así, por ejemplo, autores como Fenellós Puigcerver (1998, p.73) consideran que las actuaciones no mencionadas en el art. 179(2) LGT no pueden conllevar la exoneración de responsabilidad, que más allá de los supuestos incluidos en el artículo 5(2) de la LDGC lo único que puede hacer el contribuyente es presentar una queja, en los términos previstos en los arts. 15 y ss. del RD 208/1996).

En sentido opuesto, autores como Del Paso Bengoa y Jiménez Jiménez (1998, p.96), entienden que si el contribuyente consigue demostrar que su conducta fue recogida como válida por la Administración, en cualquier actuación de las que conforman los deberes de información o asistencia, procederá su inclusión dentro del supuesto de exclusión de responsabilidad de despliegue de la diligencia necesaria, (con quien coincidimos), pues como indica Rovira Ferrer (2007, p.14), una inadecuada prestación del deber de información o asistencia por parte de la Administración, se deberá contemplar como un supuesto exoneración de responsabilidad.

Por ello debemos atender a la literalidad del art.179(2) LGT, el cual resulta evidente que no se trata de una lista cerrada, por lo que no puede entenderse que haya un *numerus clausus* de supuestos. Por ello, creemos, al igual que Sánchez-Archidona Hidalgo (2023), que los dictados de esos *bots* contenidos en las ADI despliega los efectos propios del art.179(2) e) LGT. En idéntico sentido, según Vaquera García (2009, p.176) se trata de una previsión lógica y, por otro lado, a medida que avanzan las nuevas tecnologías y se generalizan los procedimientos telemáticos, necesaria. Lo que hubiese sido inadmisibles es que un error informático provocase un incumplimiento sancionable.

Esto enlazaría con la exoneración por prestación de la diligencia debida, la cual debe extenderse a las distintas actuaciones que conforman el deber de asistencia, siempre que el obligado tributario haya ajustado su actuación a la respuesta dada⁵⁹. Consideramos que siempre que se siga cualquier criterio de la Administración publicado en algún sitio web, y obviamente no exista mala fe,

buena fe y de inocencia, se han convertido en un idílico recuerdo del pasado como expone Durán-Sindreu Buxadé (2024).

59. Nos parece que es totalmente lógica y aceptable esta exoneración de responsabilidad por cuanto se basa en la inexistencia de negligencia en la conducta del contribuyente, y mucho menos dolo o culpabilidad. Ahora bien, siempre y cuando se trate de datos veraces y reales, no siendo omitida o falseada la información dada al asistente para que fundamente su respuesta.

seguir dicho parecer sería una muestra de diligencia y buena fe. Es decir, se entiende que en esa actuación se ha puesto la diligencia necesaria, pues el obligado tributario ha actuado amparándose en una interpretación de la Administración Tributaria.

Para Rovira Ferrer (2007, p.13) esto daría lugar a una exención de responsabilidad, pues viene justificada por una mala prestación de los deberes de información y asistencia por parte de la Administración tributaria, ya que del mismo modo en que no le puede ser exigible al obligado tributario el actuar de forma distinta a la manifestada por la Administración tributaria, tampoco se le podrá exigir responsabilidad en el resto de casos en los que los elementos que impidan su conducta de forma correcta sean imputables a la propia Administración⁶⁰.

Son supuestos en los que no ha existido infracción dada la inexistencia del elemento intencional, pues el obligado tributario ha actuado sin dolo ni culpa, siguiendo unos criterios manifestados por la propia Administración. Así lo indican Delgado García y Oliver Cuello (2004, p.215) indicando que la actuación del obligado tributario se realiza al amparo de un criterio manifestado por la propia Administración.

Esta aceptación de la extensión de los supuestos de exoneración a todas las actuaciones de información y asistencia origina otro problema según Rovira Ferrer (2007, p.15), cual es la prueba de la actuación administrativa⁶¹. Para Sanz Sánchez (2023) la copia de la conversación, en la que constará la fecha, el NIF, nombre y apellidos del consultante, quien se identifica con certificado electrónico o cl@ve, es relevante a efectos de exonerarle de una posible sanción, pues acreditaría que ha ajustado su actuación al criterio administrativo según dispone el artículo 179(2) LGT. En nuestra opinión, estas formalidades son más laxas, pues consideramos que una simple captura de pantalla o PDF de la conversación de chat (en los cuales por cierto aparece el correo de contacto del solicitante de información) o el informe que emita el asistente es un documento que acredita

60. Según Ramallo Massanet (1998, p.42), esto no solo se da cobertura al principio constitucional de seguridad jurídica, sino que, también se protege el principio de buena fe en las relaciones entre administración y administrados.

61. Aquí debemos recordar que el art.106 de la LGT remite a la LEC en materia probatoria. El art.317 de la LEC reconoce como documento público aquellos «de las Administraciones públicas o de otras entidades de Derecho público, sean expedidos por funcionarios facultados para dar fe de disposiciones y actuaciones de aquellos órganos, Administraciones o entidades». Si bien no tendría cabida literal en este precepto, sí que encajaría en la fuerza probatoria de los documentos públicos recogida en el art.319 (2) LEC que señala que «la fuerza probatoria de los documentos administrativos no comprendidos en los números 5.º y 6.º del artículo 317 a los que las leyes otorguen el carácter de públicos, será la que establezcan las leyes que les reconozca tal carácter. En defecto de disposición expresa en tales leyes, los *hechos, actos o estados de cosas que consten en los referidos documentos se tendrán por ciertos*, a los efectos de la sentencia que se dicte, *salvo que otros medios de prueba desvirtúen la certeza de lo documentado*» (la cursiva es nuestra). Por tanto, entendemos que estos documentos, se clasifiquen como públicos o no, tienen plena validez probatoria en cuanto a la acreditación del empleo de la diligencia necesaria y por tanto, falta de concurrencia del elemento culpabilístico del dolo o negligencia.

una conducta diligente del administrado, pues ha actuado conforme a la opinión de la Administración.

8. EXONERACIÓN DE RESPONSABILIDAD POR SEGUIR EL CRITERIO INDICADO EN LOS ASISTENTES VIRTUALES

A raíz de esto último, se debe analizar el alcance o ámbito de aplicación de la exoneración, es decir, si cubre únicamente las actuaciones vinculadas con la información facilitada por la Administración tributaria o si se extiende a supuestos donde se aplican criterios que coinciden con los publicados por la Administración.

El primer supuesto sería el que encajaría con obtener una copia de la conversación o la propia respuesta del informador o localizador, mientras que el segundo abarca un ámbito más amplio y difuso. Aun así, entendemos que mientras la conducta seguida sea la obrante en un documento oficial de la Administración Tributaria, debería bastar, pues con ello se prueba la adecuación al criterio de la propia Administración⁶². Coincidiendo con Rovira Ferrer (2007, p.15), lo más lógico sería que bastara con probar que el contribuyente se acogió a un criterio mantenido por la Administración, siendo irrelevante como o cuando lo conoció. A nuestro modo de ver, esa voluntad de cumplir exime de cualquier responsabilidad.

En síntesis, somos de la opinión que una conversación de chat o el informe que emita el asistente es un criterio que vincula a la Administración en aras a considerar una conducta diligente del administrado al actuar conforme a la misma. En ese sentido, Sanz Sánchez (2023) se pronuncia indicando que la copia de la conversación, en la que constará la fecha, el NIF, nombre y apellidos del consultante, quien se identifica con certificado electrónico o cl@ve, es relevante a efectos de exonerarle de una posible sanción, pues acreditaría que ha ajustado su actuación al criterio administrativo según dispone el artículo 179(2) LGT.

La jurisprudencia no ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de este supuesto en concreto, pero podemos traer a colación, aunque no sea estrictamente en el ámbito sancionador sino en el de un recargo por declaración extemporánea, la SAN de 5 de diciembre de 2012 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso núm. 40/2010) anula dicho recargo pues «la verdadera causa del incumplimiento no ha derivado de la voluntad del sujeto pasivo, sino del «pro-

62. Como indica Rovira Ferrer (2007, p.15) De no ser así, se introduciría una complejidad absoluta, y probablemente innecesaria, ya que no solo se obligaría a los contribuyentes a recabar todos los medios necesarios para poder probar cualquiera de las actuaciones de la Administración (cuya exigencia resultaría del todo desproporcionada), sino que además se impediría extender la exención a los casos de información verbal suministrada por la Administración debido a la imposibilidad de obtención de prueba (lo que resultaría contrario a la propia finalidad de la norma, ya que es una de las actuaciones que conforman el deber).

blema informático» sufrido por la Administración», que ésta sólo corrigió una vez transcurrido el plazo de autoliquidación e ingreso (FJ. 4.º).

El TSJ de Cataluña, en sentido parecido, en su STSJ de 2 de octubre de 2008 (recurso núm. 171/2005, Sala de lo Contencioso-Administrativo), indica que formulada cierta consulta tributaria, «cuando se recibe la contestación, contraria a la tesis del recurrente, se presenta la autoliquidación, consecuente a tal contestación y que da lugar al recargo aquí recurrido». Pues bien, según el TSJ, «la solución justa al caso que se enjuicia no puede ser otra que la anulación del recargo, dado que el cumplimiento deficiente, por tardío, de la obligación tributaria se debe, precisa y causalmente, al funcionamiento anormal del servicio público de la propia Administración tributaria acreedora de aquella obligación» (FJ 5º y 6º). Entendemos que esta interpretación es extrapolable al caso de las sanciones, pues como indica García Díez (2014, p.15) si concurriera alguna de las causas del art.179(2) LGT, (y pensemos especialmente en la interpretación razonable de las normas tributarias), no procedería aplicar tales recargos. Además, como precisa Sanz Díaz-Palacios (2022), esa tendencia jurisdiccional habría que vincularla a la aplicación de los recargos del art. 27 LGT a la ausencia de causas de justificación del art. 179(2) LGT.

En sentido contrario, el TSJ de Islas Canarias, en STSJ 309/2008 de 28 octubre, sobre la causa de exoneración de responsabilidad del art.179 (2) e) LGT establece que la falta de revisión de una autoliquidación por el recurrente utilizando el programa «PADRE» supone la concurrencia del elemento culpabilístico aun a título de negligencia⁶³. Coincidimos en cierto modo con esta postura del TSJ debido a que conecta el elemento sancionador con la negligencia del obligado tributario de no revisar el modelo cumplimentado y, por tanto, ese descuido sirve para fundamentar la culpabilidad.

Ahora bien, debemos traer a colación aquí el reciente Auto de admisión del TS de 7 de febrero de 2024 (Rec. nº 3523/2023 por el cual se pregunta al TS si el Programa INFORMA facilitado por la AEAT en su Sede Electrónica, goza de valor de actuación de información de las previstas en el art.86 LGT a los efectos de que un contribuyente pueda invocar sus contestaciones como acreditación de una diligencia necesaria para evitar incurrir en una infracción tributaria conforme a lo dispuesto en el art. 179 (2) d) LGT. Es decir, si seguir las indicaciones de las respuestas del programa INFORMA en las declaraciones tributarias, acredita una diligencia que elimina el elemento culpable, y, por tanto, evita la sanción tributaria. A nuestro modo de ver la respuesta debe ser un rotundo sí, además de que, cuando se accede al programa INFORMA, aparece en la parte superior de la pantalla «Solicitud de información», y como aviso: «[l]a respuesta

63. El TEAC se ha manifestado proclive a este criterio, indicando en su RTEAC la RTEAC Resolución del TEAC de 24 de abril de 2013 (Sala 1ª, Vocalía 10ª) (RG 00/04589/2010) indicando también el hecho de que «el programa informático que permite cumplimentar los formularios para obtener así la declaración a transmitir no avise del límite máximo de las deducciones que pueden ser aplicadas en la autoliquidación no puede considerarse una deficiencia técnica [...] que exonere de responsabilidad» Reitera esta postura en su RTEAC 05840/2014, de 2 de noviembre de 2017.

recibida tendrá los efectos previstos en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria en relación con el consultante».

De las instrucciones ofrecidas por el propio programa podemos concluir que el elemento de la culpabilidad necesario para imponer una sanción se suprime al haber puesto el contribuyente «la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias». Por si no fuera suficiente, el propio programa lo dice expresamente.

9. CONCLUSIONES

Examinadas en su conjunto las herramientas de asistencia virtual que la Administración tributaria pone a disposición del contribuyente, vemos que estas ofrecen numerosas ventajas, pero que a su vez acogen ciertos riesgos e incertidumbres, pues muchas veces, se desconoce el origen o justificación de la respuesta (conocidas como *black box*), siendo todavía necesaria la supervisión humana para garantizar la fiabilidad de los resultados y la licitud del uso de la IA.

Partiendo de esa base, lo que sería inadmisibile a todas luces es que un error informático o una respuesta errónea provocase un desplazamiento de la conducta diligente del contribuyente hacia un incumplimiento sancionable de este. Consideramos que solicitar asistencia, ofreciendo siempre datos e información completos y veraces excluyen la mala fe o voluntad de defraudar.

Esto es, haciendo alusión a la histórica presunción de buena fe del contribuyente en la derogada LDGC, seguir el criterio de una respuesta dada por los servicios de asistencia tributaria que traslada a la Administración la carga de la prueba para acreditar la concurrencia de culpabilidad o mala fe en dicha conducta. Ello debería ser así en la concepción humano-céntrica que promulga la propia Administración tributaria.

En una interpretación totalmente opuesta se podría pensar que nos encontraríamos ante una comisión culposa al no haber prestado la diligencia debida, pero ello no sería lógico ni justo, pues el obligado tributario ha actuado conforme al parecer de la propia Administración, lo que hace que aplique la exoneración de responsabilidad del art179(2) LGT.

A pesar de no tener estas herramientas efectos vinculantes como tal, sí que deben recibir el tratamiento de consulta tributaria, y en consecuencia los efectos que la normativa tributaria les otorga, y especialmente, la exoneración de responsabilidad del art.179(2) d) LGT. Si el marco jurídico no se adecua a las necesidades del entorno, los automatismos hacen cada día más vulnerable al contribuyente, pues a pesar de la gran evolución y mejora de la AEAT, la situación del contribuyente ha evolucionado muy poco en comparación. La regulación actual es claramente insuficiente y deja al contribuyente en una situación de incerteza, debilitando sus garantías y poniendo en entredicho sus derechos en cuanto al empleo de la tecnología en la administración.

En síntesis, han de ponerse en entredicho la fiabilidad de estas decisiones, pues las máquinas también tienen fallos, y las conclusiones pueden ser erróneas y ello no debe llevar a una desprotección al contribuyente que diligentemente sigue esas instrucciones. Por ello, se debe otorgar al obligado tributario un derecho a la certeza cuando se emplean estos mecanismos de asistencia, así como informar al contribuyente del nivel de riesgo en el empleo de estas, para así cumplir con las garantías exigidas en el Estado de derecho.

BIBLIOGRAFÍA

- AEAT, Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023. Link: <[https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf)>.
- AEAT, Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027. Link: <[https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia Tributaria/Planificacion/Plan estrategico 2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf)>.
- AEAT, Estrategia de Inteligencia Artificial. 27 de mayo de 2024. Link: <[https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT Intranet/Gabinete/Estrategia IA.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT_Intranet/Gabinete/Estrategia_IA.pdf)>.
- BERMEJO LATRE, J.L. (2023). La aplicación de la inteligencia artificial en la actividad formal e informal de la administración, XVIII Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo.
- BONALES DAIMIEL, G. y MARTÍNEZ, E. (2021). Using Virtual Assistants and Chatbots for Crisis Communication, *aDResearch: Revista Internacional de Investigación en Comunicación*, n. 25.
- CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (2020) ¿Son fiables las decisiones de las administraciones públicas adoptadas por algoritmos?, *European Review of Digital Administration & Law*, vol. 1, núm. 1-2, p. 18-36.
- CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (2021) Robots, asistentes virtuales y automatización de las administraciones públicas, *Revista Galega de Administración Pública, EGAP*, 61, p. 271-309.
- DEL PASO BENGÓA, J., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, A. (1998). Derechos y garantías del contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998), CISS, Valencia.
- DELGADO GARCÍA, A.M., y OLIVER CUELLO, R. (2004).: El deber de información y asistencia a los obligados tributarios, Tirant lo blanch, Valencia.
- DELOITTE (2019). Future in the balance? How countries are pursuing an AI advantage, <<https://www2.deloitte.com/cn/en/pages/technology-media-and-telecommunications/articles/how-countries-are-pursuing-an-ai-advantage.html>>.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. (2024). Memoria histórica y regeneración fiscal: la necesaria cooperación tributaria, *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, 115, p.62-66.

- FENELLÓS PUIGCERVER, V. (1998). El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes), Tirant lo Blanch, 1ª ed.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M.L. (2023). La aplicación de la Inteligencia Artificial en la Agencia Tributaria. En *I Congreso Internacional: «El fraude fiscal en un entorno de digitalización»*, MIRAS MARÍN, N. (coord.), MARCOS CARDONA, M. (dir.), y SELMA PEÑALVA, V. (dir.), Laborum, p.43-55.
- GAMERO CASADO, E. (2021). Compliance (o Cumplimiento Normativo) de desarrollos de Inteligencia Artificial para la toma de decisiones administrativas, *Diario La Ley*, 50.
- GARCÍA DIEZ, C. (2014). Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria, *Quincena Fiscal*, 3, p.31-63.
- GAVILÁN, I.G.R. (2021). *Robots en la sombra: RPA, robots conversacionales y otras formas de automatización cognitiva*, Anaya, Madrid, 1ª ed.
- GIL CRUZ, E.M. (2021). Función instrumental de la inteligencia artificial en la determinación de los conceptos jurídicos indeterminados, *Revista Aranzadi Doctrinal*, 8.
- MARCOS CARDONA, M. (2023). Las actuaciones administrativas automatizadas. Especial referencia a los actos susceptibles de automatización. En *I Congreso Internacional: «El fraude fiscal en un entorno de digitalización»*, MIRAS MARÍN, N. (coord.), MARCOS CARDONA, M. (dir.), y SELMA PEÑALVA, V. (dir.), Laborum, p.119-128.
- MIRAS MARÍN, N. (2023). Inteligencias artificiales de la administración tributaria: en busca de un asistente virtual para el contribuyente. En *I Congreso Internacional: «El fraude fiscal en un entorno de digitalización»*, Miras Marín, N. (coord.), MARCOS CARDONA, M. (dir.), y SELMA PEÑALVA, V. (dir.), Laborum, p.129-136.
- PÉREZ POMBO, E. (14 de abril de 2024). La automatización de actos administrativos de la AEAT no es conforme a Derecho, *Fiscalblog*. Link: <<https://fiscalblog.es/?p=10269>>.
- PONCE SOLÉ, J. (2019). Inteligencia artificial, Derecho Administrativo y reserva de humanidad: algoritmos y procedimiento administrativo debido tecnológico, *Revista General de Derecho Administrativo*, 50.
- PONCE SOLÉ, J. (2024). Inteligencia artificial, decisiones administrativas discrecionales totalmente automatizadas y alcance del control judicial: ¿indiferencia, insuficiencia o deferencia? *Revista de Derecho Público: Teoría y Método*, 9, p.171-220.
- RAMALLO MASSANET, J. (1998). Comentarios a los artículos 5 a 9, en «Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», Francis Lefebvre, Madrid.
- RIBES RIBES, A. (2021). La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración, *Revista Quincena Fiscal*, 18, p.27-52.

- ROVIRA FERRER, I. (2007). 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*, 80, p. 11-25.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2023). El sistema de relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario, Aranzadi, 1ª ed.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2022). El régimen de regularización tributaria espontánea y la «excusa absolutoria» en supuestos de delito fiscal, Aranzadi, 1ª ed.
- SANZ SÁNCHEZ, M.S. (6 de septiembre de 2023). Asistentes virtuales ¿medio eficaz para informar al contribuyente?, Blog Fiscal de Crónica Tributaria, Link: <<https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/asistentes-virtuales-medio-eficaz-para-informar-al-contribuyente/>>.
- SERRAT ROMANÍ, M. (2018). Los derechos y garantías de los contribuyentes en la Era digital: Transparencia e intercambio de información tributaria, Aranzadi, 1ª ed.
- TAHIRÍ MORENO, J.: «El principio de presunción de falibilidad de las decisiones algorítmicas desfavorables: Una nueva garantía jurídica frente a las decisiones automatizadas y el uso de sistemas de inteligencia artificial en la administración pública», en *Revista Aragonesa de Administración Pública* no 60, 2023, pp. 210-211.
- VALERO TORRIJOS, J. (2019). Las garantías jurídicas de la inteligencia artificial en la actividad administrativa desde la perspectiva de la buena administración, *Revista catalana de dret públic*, 58, p.82-96.
- VAQUERA GARCÍA, A. (2009). La potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario, *Documentación administrativa*, 282-283, p.169-197.
- VIEHHAUSER, J. (2020). Is Robotic Process Automation Becoming Intelligent? Early Evidence of Influences of Artificial Intelligence on Robotic Process Automation. En Asatiani, A. et al. (ed.), *Business Process Management: Blockchain and Robotic Process Automation Forum. Lecture Notes in Business Information Processing*, Springer, Cham.

BLOQUE 3

NUEVOS ENFOQUES PARA COMPRENDER EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO MEDIANTE EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL

EL ENFOQUE *BEHAVIOURAL INSIGHTS* EN LA INFORMACIÓN Y ASISTENCIA: FOMENTANDO EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Pablo Grande Serrano

Inspector de Hacienda del Estado

La Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado de manera expresa el enfoque de *behavioural insights* para fomentar la conciencia fiscal y mejorar el cumplimiento tributario. Este enfoque se basa en la aplicación de principios de las ciencias del comportamiento para diseñar intervenciones que faciliten y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los obligados tributarios.

El concepto de cumplimiento voluntario se refiere al grado en el que los obligados tributarios satisfacen, en tiempo y forma, sus obligaciones tributarias mediante la declaración completa y veraz de todos los elementos necesarios para su cuantificación de acuerdo con el espíritu y finalidad de la ley.

Para comprender el enfoque *behavioural insights*, es importante distinguirlo de términos relacionados como *behavioural economics* y *behavioural sciences*. La psicología económica o *behavioural economics* es una ciencia social que utiliza los avances de la psicología experimental para entender y predecir conductas económicas que no siguen las hipótesis tradicionales de la teoría económica. Por otro lado, las ciencias del comportamiento o *behavioural sciences* engloban el análisis sistemático de los procesos subyacentes al comportamiento humano, combinando conocimientos y métodos de diversas disciplinas como la psicología, la economía, la sociología y la neurociencia.

El enfoque *behavioural insights* se basa en la evidencia para entender los factores individuales, sociales y del entorno que influyen en las decisiones y

comportamientos de las personas. En otras palabras, el comportamiento humano está motivado por impulsores, tanto conscientes como no conscientes. El enfoque *behavioural insights* utiliza la evidencia sobre estos impulsores «para abordar problemas prácticos y evalúa los resultados, siempre que sea posible», es decir, se refieren fundamentalmente a la comprensión de decisiones y comportamientos, y aprovechar ese conocimiento para diseñar políticas e intervenciones prácticas, como el fomento del cumplimiento tributario. Entre estos factores se encuentran las heurísticas y los sesgos cognitivos.

«La definición técnica de *heurística* nos dice que se trata de un procedimiento sencillo que nos ayuda a encontrar respuestas adecuadas, aunque a menudo imperfectas, a preguntas difíciles» (Kahneman, 2015)¹. Las heurísticas son atajos mentales que facilitan la toma de decisiones rápidas con información limitada, pero que pueden generar errores conocidos como sesgos cognitivos. De acuerdo con Gigerenzer (1999)², las reglas heurísticas son rápidas —no exigen cálculos— y frugales —no se utiliza toda la información disponible—, convirtiéndose en herramientas útiles, pero peligrosas porque pueden generar errores, también llamados sesgos cognitivos. En este sentido, los sesgos cognitivos son errores de juicio en los que nuestra mente incurre sistemáticamente, produciendo una disonancia lógica entre lo planeado y lo realizado. En palabras de Lewis (Deshaciendo errores) «el sesgo es la huella dejada por la heurística. El sesgo es el error y la heurística es el mecanismo que lo produce».

Un aspecto clave del enfoque *behavioural insights* es la arquitectura de decisiones, o arquitectura de la elección, que se refiere a la práctica de organizar el contexto en el que se toman decisiones. Por tanto, quien tenga la responsabilidad de organizar dicho contexto se convierte en un arquitecto de las decisiones y lo es, aunque lo desconozca, porque «el diseño neutral no existe³»; de forma que es necesaria una arquitectura de las decisiones proactiva, consciente de la importancia del diseño de las políticas públicas. Esta arquitectura puede incluir *nudges* o acicates, que son aspectos del diseño que influyen en el comportamiento de manera predecible sin restringir las opciones disponibles ni cambiar significativamente los incentivos económicos.

El término «acicate» «*nudge*» se refiere a «cualquier aspecto de la arquitectura de las decisiones que modifica la conducta de las personas de una manera predecible sin prohibir ninguna opción ni cambiar de forma significativa sus incentivos económicos [...], debe ser barato y fácil de evitar», no puede ser una orden, ni una prohibición⁴. De esta forma, un acicate es el resultado de una política, mientras que las perspectivas conductuales informan los diseños de una política.

1. Kahneman, D. (2015). *Pensar rápido, pensar despacio*. Debate. Barcelona, p. 133.

2. Gigerenzer, G., Peter M. Todd y ABC Research Group. (1999). *Simple Heuristics That Make Us Smart*. Oxford University Press. Nueva York.

3. Thaler, R. y Sunstein, C. R. (2009). *Un pequeño empujón: El impulso que necesitas para tomar mejores decisiones sobre salud, dinero y felicidad*. Barcelona: Taurus, p. 17.

4. La mejor forma de entender un acicate lo describe Cass Sunstein (consultar The Ethics of Nudging. doi: 10.2139/ssrn.2526341): el sistema de posicionamiento global (*Global Positioning System*), conocido por sus siglas en inglés, GPS. Cuando queremos ir a un determinado lugar lo

No debemos confundir acicate con chapapote (*sludge*). Mientras que acicate hace referencia a un leve empujón para mover a alguien en una dirección; el término *sludge* hace referencia a una fricción —lodo viscoso y denso— que dificulta moverse en una dirección y que afecta negativamente al bienestar de las personas, por ejemplo, las cargas administrativas son un tipo de chapapote (*sludge*). Por ello, la traducción más ajustada en español sería chapapote, una palabra con una connotación negativa que nos evoca una sustancia viscosa y densa que genera fricción.

Un ejemplo clásico del uso de *nudges* es la mosca de Schiphol, donde la imagen de un moscardón grabada en los urinarios de un aeropuerto redujo significativamente las salpicaduras (80 por cierto⁵), al parecer aumenta la atención y, por tanto, la puntería de los hombres. Otro ejemplo es el uso de comparaciones en las facturas de electricidad⁶, donde mostrar el consumo medio del distrito, o código postal, en comparación con el del usuario puede reducir el consumo energético entre el 1,2 y el 30 %⁷, la heterogeneidad puede deberse al medio por el que los consumidores reciben las facturas.

En el ámbito tributario, un experimento realizado por el Behavioural Insights Team en colaboración con *Her Majesty's Revenue and Customs* (Impuestos y Derechos arancelarios de Su Majestad, en adelante, HMRC)⁸ en el Reino Unido demostró la efectividad de las normas sociales para aumentar la recaudación de deuda tributaria.

La consideración previa es el poder de las normas sociales, esto es, las personas estamos muy influenciadas por lo que hacen nuestros semejantes. Somos cooperadores condicionales, así, estaremos dispuestos a cooperar si y solo si el

introducimos en el GPS para que nos muestre la ruta ideal, pero podemos elegir otro itinerario alternativo, o bien, distintos itinerarios en función del medio de transporte, podemos incluso no seguir ninguna de las rutas que nos recomienda, o nos avisa de posibles incidencias en el camino. De la misma forma que un GPS, un acicate nos lleva a comportarnos de una manera previsible, y es previsible porque las personas tendemos a cometer errores sistemáticos, conociendo estos errores se pueden construir las intervenciones para aprovecharnos de ellos.

5. Thaler, R. y Sunstein, C. R. (2009). *Un pequeño empujón: El impulso que necesitas para tomar mejores decisiones sobre salud, dinero y felicidad*. Barcelona: Taurus, p. 18. Ampliar información en: <http://www.coathanger.com.au/archive/dibblys/loo.htm>

6. La posibilidad de incluir la comparación con el consumo medio del usuario de referencia de la misma categoría se incluyó en la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, en 2018 (Directiva 2018/2002). La posibilidad de incluir la comparación con el consumo medio del usuario de referencia de la misma categoría se incluyó en la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, en 2018 (Directiva 2018/2002). También lo recomienda la Comisión Europea, a través de su Centro de Competencias de Perspectivas Conductuales, en materia de política energética. En España se ha incluido en el Plan +SE (Plan Más Seguridad Energética), aprobado por el Consejo de Ministros en octubre de 2012 (primera quincena).

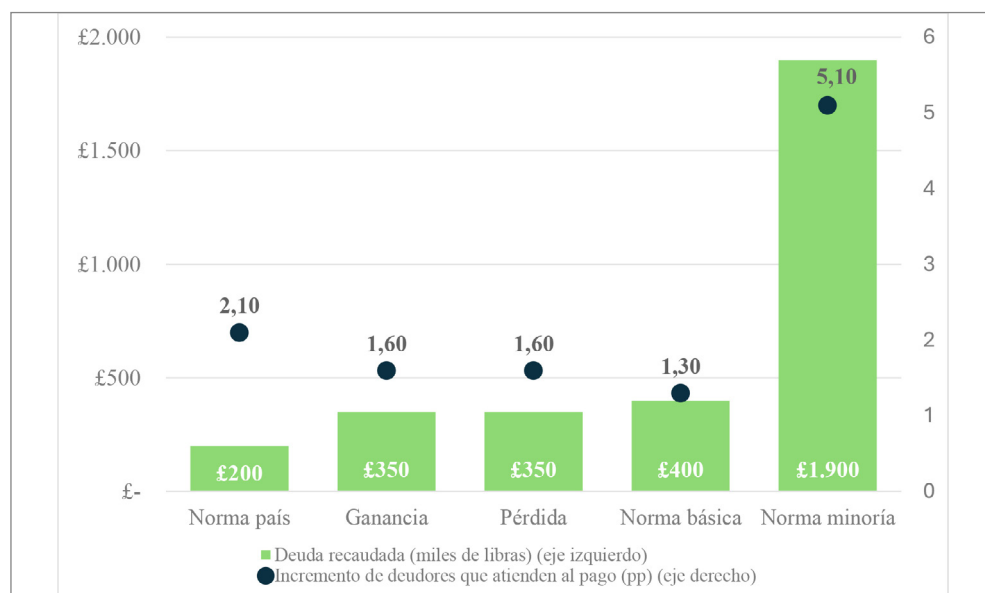
7. Andor, M. A., & Fels, K. M. (2018). Behavioral economics and energy conservation—a systematic review of non-price interventions and their causal effects. *Ecological economics*, 148, 178-210.

8. Hallsworth, M., John A. List, Robert D. Metcalfe, e Ivo Vlaev. (2014). «The Behaviorist As Tax Collector: Using Natural Field Experiments to Enhance Tax Compliance». Working Paper 20007, *National Bureau of Economic Research*.

resto también coopera⁹. Se enviaron 200.000 cartas con seis mensajes distintos, con los resultados que pueden observarse en la siguiente gráfica:

1. «Nueve de cada diez personas pagan sus impuestos a tiempo» (norma básica);
2. «Nueve de cada diez personas en Reino Unido pagan sus impuestos a tiempo» (norma país);
3. «Nueve de cada diez personas en Reino Unido pagan sus impuestos a tiempo. Actualmente, usted es de las pocas personas que no nos ha pagado aún» (norma de la minoría);
4. «Pagar impuestos significa que todos obtenemos mejores servicios públicos esenciales, como el sistema sanitario, carreteras y escuelas» (bienes públicos como ganancia);
5. «No pagar impuestos significa que todos salimos perdiendo con peores servicios públicos esenciales, como el sistema sanitario, carreteras y escuelas» (bienes públicos como pérdida).
6. Finalmente, el grupo de control recibió la carta habitual.

Gráfico 1. Incremento de recaudación con relación a la carta de control.



Fuente: elaboración propia con datos de Hallsworth, et al. (2017)

9. Este comportamiento también se conoce como gregarismo o efecto arrastre, es decir, la tendencia a comportarse como la colectividad y adoptar prejuicios en función de las valoraciones de otras personas.

En consecuencia, el uso de normas sociales a través de mensajes cortos es efectivo para empujar a la gente a un comportamiento. En concreto, en 23 días se recaudaron 3,2 millones de libras únicamente por el efecto de estos mensajes. De haber enviado el mensaje norma social a todos los deudores, se estima que la recaudación podría haber ascendido a 11,3 millones de libras.

En principio, parece lógico pensar que lo que tiene que hacer la Administración tributaria de Reino Unido es incluir el mensaje norma social de la minoría en todas las cartas que envíe, porque es el mensaje que, *en promedio mejor funciona*, pero ¿funcionan para todos igual?

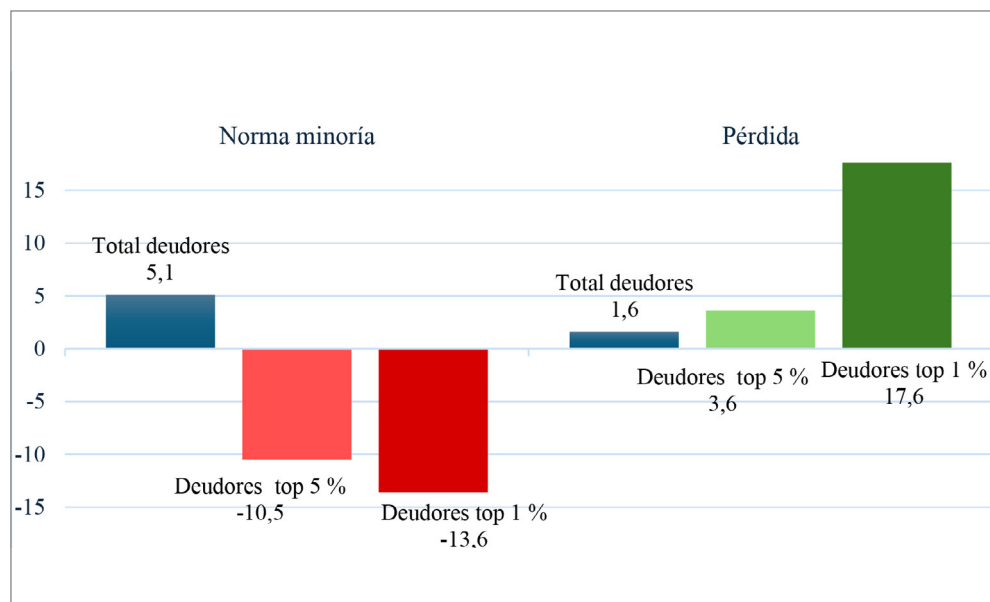
Si observamos los datos más desagregados podemos ver que no exactamente. En el experimento realizado, aquellos deudores¹⁰ que se encontraban en el percentil 95 por importe de deuda (i.e. el 5 por ciento de deudores que más debía) la carta de la norma social de la minoría produjo una variación negativa del 25 por ciento (del 42,4 al 31,9 por ciento, es decir, 10,5 puntos porcentuales menos), y para el percentil 99 la caída fue aún mayor, de hasta el 35 por ciento (del 39,3 al 25,7 por ciento, es decir, 13,6 puntos porcentuales menos) (Halpern, 2016, pp. 113-115), es decir, este acicate resultó contraproducente.

Sin embargo, resaltar la pérdida que supondría para los bienes públicos tuvo un impacto mayor que para otros deudores, en el percentil 95 produjo una variación positiva del 8 por ciento (del 42,4 al 45,8 por ciento, es decir, 3,6 puntos porcentuales más), y para el percentil 99 la subida fue aún mayor, de hasta el 43 por ciento (del 39,3 al 56,3 por ciento, es decir, 17,6 puntos porcentuales más). Como explica Halpern, al reflexionar sobre estos resultados, es comprensible por qué los deudores más ricos no se sienten afectados por el hecho de que la mayoría pague sus impuestos a tiempo; se consideran especiales y, en términos de deuda tributaria, lo son. No obstante, cuando estos deudores deben sumas considerables, mayores que el salario promedio de un maestro o una enfermera, las consecuencias reales de no pagar sus impuestos se vuelven evidentes para los servicios públicos. Este hallazgo no era obvio hasta que se obtuvieron los resultados del estudio.

La evidencia sugiere que los enfoques basados en *behavioural insights* pueden ser muy efectivos para mejorar el cumplimiento tributario y otros comportamientos deseados, aprovechando un entendimiento profundo de los factores que influyen en la toma de decisiones humanas. Esta combinación de derecho tributario, ciencias conductuales e inteligencia artificial abre nuevas posibilidades para diseñar políticas públicas más eficientes y efectivas.

10. En el experimento, se seleccionaron deudas autoliquidadas entre 351 y 50.000 libras, por lo tanto, el percentil 99 de deuda estaba entre 30 y 50 mil libras.

Gráfico 2. Incremento de recaudación con relación a la carta de control de todos los deudores y de aquellos deudores que más debían.



Fuente: elaboración propia con datos de Hallsworth, et al. (2017)

1. LA POSICIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA RESPECTO DEL ENFOQUE *BEHAVIOURAL INSIGHTS*

En 2018, en el seno de la OCDE, se constituyó una *Community of Interest* (COI) sobre el *behavioural insights*, como un foro para que las administraciones tributarias compartieran metodologías, mejores prácticas y conocimientos para aplicar estudios de comportamiento en el logro de objetivos estratégicos relacionados con el cumplimiento, el servicio y las operaciones. Esta comunidad ha permitido compartir experiencias, establecer una base para el desarrollo de capacidades y elaborar un compendio de ejemplos.

En una encuesta de 2019, el 73 % de las administraciones tributarias del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE manifestaron que los *behavioural insights* forman parte de su plan estratégico, y alrededor de un tercio los están utilizando. Estos esfuerzos se materializaron en 2021 en un informe que sirve de guía para la aplicación del enfoque *behavioural insights* por parte de las administraciones tributarias.

En 2021, se creó el Foro de la IOTA sobre Comunicaciones (*Intra-European Organisation of Tax Administrations*), como una red de expertos en comunica-

ción que busca intensificar el intercambio de mejores prácticas entre las administraciones tributarias. Este foro se centra, entre otras materias, en *behavioural insights*, acicates (*nudges*) y comunicaciones orientadas a aumentar el cumplimiento fiscal. El Foro sobre Comunicaciones celebra su reunión anual basada en una agenda definida por un Grupo Directivo compuesto por expertos de las administraciones tributarias de Bélgica, Finlandia y Rumania. Este grupo ha identificado un proyecto titulado «Actitud/comportamiento de los contribuyentes y técnicas de acicate», que se ha extendido hasta 2023, proporcionando pautas para la implementación y aplicación práctica de estas técnicas.

Además de estos proyectos internacionales, la Agencia Tributaria participa en el foro TADEUS de la Unión Europea (*Tax Administration EU Summit*), donde se impulsan trabajos sobre confianza y cumplimiento fiscal.

A nivel nacional, hasta hace pocos años, la única forma que tenía la Agencia Tributaria de fijar su posición respecto a ciertos temas era a través de las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero. Estas directrices, aprobadas por la Dirección General de la Agencia Tributaria, rigen sus planes y programas operativos de actuación, y contienen referencias a las líneas de actuación en materia de prevención y control del fraude más relevantes, reforzando las actuaciones desarrolladas en años anteriores e incorporando nuevas, en línea con el contexto económico, social y normativo.

En 2017, 2019 y 2020, aunque no se hace una referencia explícita al enfoque *behavioural insights*, se iniciaron actuaciones dirigidas a la estandarización y estructuración de los mecanismos de medición de los resultados indirectos de las actuaciones de la Agencia. En particular, se emplearon planes específicos diseñados para ofrecer a los obligados tributarios una oportunidad de mejorar su comportamiento fiscal sin desarrollar procedimientos formales. Por ejemplo, en 2017 se empezaron a enviar cartas de aviso basadas en la detección de signos externos de riqueza no acordes con el historial de declaraciones de renta o patrimonio preexistentes. En 2019 y 2020, se continuó el envío de cartas considerando ratios calculadas de actividad económica contrastadas con las ratios representativas del sector y segmento económico correspondiente.

Las directrices generales de 2021 hicieron mención explícita a la aplicación de las técnicas *nudge* basadas en el enfoque *behavioural insights*, en el proyecto de predicción de errores. En las directrices de 2022, se continuó con este proyecto y se citó el enfoque para el uso de las cartas aviso en el área de Inspección, aunque la redacción no fue del todo precisa porque se refiere a «una técnica novedosa de trabajo, basada en los principios de la OCDE conocidos como “Behavioural Insights”» y, ni era novedosa en 2022 en general, ni para la Agencia Tributaria en particular, ni son principios de la OCDE. En 2023, se siguió utilizando las cartas aviso y se lanzó una campaña específica para reducir el número de no declarantes del IRPF, identificando a aquellos con mayor probabilidad de no presentar su declaración para enviarles avisos durante el periodo de presentación.

En 2020, se aprobó el Plan Estratégico 2020-2023, que establece los objetivos prioritarios de la Agencia Tributaria, las líneas de actuación para lograrlos y siete indicadores plurianuales para medir sus resultados a medio plazo. Este plan se

centra en la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. El propio plan prevé la posibilidad de ser modificado mediante adendas. Se publicaron tres adendas, una por año. En 2021, se incluyó el proyecto de predicción de errores en la declaración de la renta. En 2022, se incorporó el proyecto de utilización del enfoque *behavioural insights* para el rediseño y simplificación de documentos en el área de Recaudación. La adenda de 2023 amplió algunos de los proyectos principales de las directrices generales, como la mejora de la conciencia fiscal en el ámbito de la comunicación.

Finalmente, en 2024, la Agencia Tributaria publicó sus directrices generales para ese año y un nuevo Plan Estratégico, para el periodo 2024-2027. Con el objetivo de fomentar el cumplimiento voluntario, la Agencia Tributaria planea avanzar en el uso del enfoque *behavioural insights* mediante el diseño de campañas preventivas orientadas a evitar incumplimientos tributarios. Estas campañas informativas se centrarán en la obligación de presentar determinados modelos tributarios, especialmente para aquellos contribuyentes con mayor probabilidad de no cumplir en plazo, como los que se incorporan por primera vez al mercado laboral. Además, estas campañas recordarán a los contribuyentes sobre posibles discrepancias entre los datos fiscales disponibles y lo declarado, permitiéndoles corregir estos errores durante el periodo voluntario.

2. LA APLICACIÓN POR LA AGENCIA TRIBUTARIA DEL ENFOQUE *BEHAVIOURAL INSIGHTS*

2.1. Reducción de errores previsibles en el IRPF

El borrador de la declaración de renta representa una herramienta de información y asistencia en continua evolución. Un ejemplo destacado de esta mejora es el proyecto que incorpora inteligencia artificial, específicamente tecnologías de aprendizaje automático (*machine learning*), aplicadas a los datos disponibles de los contribuyentes. Este proyecto tiene un doble propósito, en primer lugar, asistir en la elaboración de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por otro lado, facilitar el control de dichas autoliquidaciones una vez concluido el plazo de presentación.

Así, el proyecto aborda dos aspectos fundamentales: la asistencia al contribuyente y la prevención y control. Su implementación inicial se llevó a cabo en 2021, correspondiendo a la Campaña de Renta del ejercicio 2020.

Esta iniciativa refleja el compromiso de la Agencia Tributaria por modernizar sus procesos y mejorar la experiencia del contribuyente, al tiempo que refuerza sus mecanismos de supervisión fiscal.

La Agencia Tributaria tiene conocimiento de cuántas declaraciones de la renta se presentan con un clic (en 2019, 5.805.6541)¹¹, pero también de las que se

11. Ramón Domingo Palacios i Delegado y Jaime Arboleda Castilla. Capítulo XV del libro: Inteligencia artificial y administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos

presentan modificando el borrador de declaración, en ocasiones, esta modificación es errónea. Lo que implica la necesidad de iniciar un procedimiento de comprobación, con los costes que supone para Administración y ciudadano, dictar una liquidación y, en su caso, imponer una sanción.

Este fenómeno se relaciona con la aversión a las pérdidas, un concepto clave en el enfoque *behavioural insights*. Los contribuyentes tienden a no modificar la declaración cuando el resultado es a devolver, pero se vuelven más propensos a realizar ajustes cuando el resultado es a ingresar, experimentando un mayor dolor por la pérdida inmediata y cuantificable.

El proyecto propone desarrollar un sistema predictivo basado en inteligencia artificial para estimar la probabilidad de que un contribuyente cometa errores al modificar casillas específicas en su declaración de renta. Este sistema se basa en el análisis de procedimientos tributarios ya finalizados.

La implementación de este sistema predictivo aprovecha el sesgo del statu quo, la tendencia de las personas a mantener las cosas como están. Al proporcionar un borrador pre-cumplimentado, se reduce la probabilidad de que los contribuyentes realicen modificaciones innecesarias o erróneas.

El aprendizaje automático (*machine learning*) es una rama de la inteligencia artificial que busca detectar patrones en datos para realizar predicciones o tomar decisiones. El aprendizaje profundo (*deep learning*) es un subtipo que utiliza redes neuronales artificiales para imitar el funcionamiento del cerebro.

En el aprendizaje automático se distinguen dos enfoques principales:

1. Aprendizaje supervisado: Utiliza datos etiquetados para entrenar modelos. Se divide en:
 - Clasificación: Para predecir categorías (ej. si un contribuyente pagará una deuda).
 - Regresión: Para predecir valores numéricos (ej. importe de ingreso por autoliquidación extemporánea).
2. Aprendizaje no supervisado: Trabaja con datos no etiquetados para descubrir patrones. Útil en:
 - Diseño de asistentes virtuales
 - Detección de no declarantes
 - Investigación de fraude fiscal
 - Control de grandes fortunas

Estas técnicas ofrecen diversas aplicaciones en el ámbito tributario, desde la asistencia al contribuyente hasta la prevención y detección de fraudes fiscales.

A continuación, se expone, brevemente, la preparación y funcionamiento del *Proyecto Nudge RentaWeb*, pero para un mayor detalle se recomienda la lectura de PALACIOS I DELGADO y ARBOLEDA CASTILLA (2021).

El sistema predictivo desarrollado para las declaraciones de renta utiliza aprendizaje automático supervisado para estimar la probabilidad de errores en las modificaciones de casillas específicas. Este enfoque se basa en el análisis de datos históricos de contribuyentes con procedimientos de comprobación ya finalizados. Se construyeron 6 modelos predictivos para 6 casillas de rendimientos del trabajo:

- [003] Rendimiento del trabajo.
- [004] Retribuciones del trabajo en especie. Valoración.
- [005] Retribuciones del trabajo en especie. Ingreso a cuenta.
- [006] Retribuciones del trabajo en especie. Ingreso a cuenta repercutido.
- [0013] Cotizaciones a la Seguridad Social u otros.
- [0596] Retenciones por rendimientos del trabajo.

La preparación del sistema implicó un minucioso proceso de recopilación y tratamiento de datos. Se consideraron tanto variables generales del contribuyente como datos específicos de las casillas, obtenidos principalmente de fuentes informativas como el modelo 190. La fase de preparación de datos incluyó la generación de estadísticos, la conversión de información a formato numérico y el enriquecimiento de variables para mejorar la capacidad predictiva del modelo.

Para la clasificación, se optó por algoritmos de la familia *random forest*, conocidos por su robustez y capacidad explicativa. Tras el entrenamiento del modelo, se realizó una calibración de probabilidad para asegurar una interpretación fiable de los resultados como valores de probabilidad.

El sistema predictivo demostró un rendimiento notable, con un acierto global entre el 75% y el 85%, variando según la casilla analizada. Esta alta tasa de acierto refleja la robustez del modelo y su capacidad para identificar patrones complejos en los datos fiscales. Si se establece el umbral de decisión, un parámetro crucial en modelos de clasificación, en 0.5, se logra una precisión del 73% y una cobertura del 68%, indicando un equilibrio sólido entre la identificación de errores potenciales y la minimización de falsos positivos.

La precisión del 73% significa que cuando el modelo predice que un contribuyente se ha equivocado, acierta en el 73% de los casos. Por otro lado, la cobertura del 68% indica que el modelo identifica el 68% de todos los errores reales cometidos por los contribuyentes. Es importante destacar que estos parámetros pueden ajustarse modificando el umbral de decisión. Por ejemplo, elevando el umbral a 0.8, se podría aumentar la precisión al 86%, aunque a costa de reducir la cobertura al 39%.

Este ajuste implica un equilibrio entre los errores tipo I (falsos positivos, donde se predice erróneamente un error) y los errores tipo II (falsos negativos, donde

no se detecta un error real). La elección del umbral óptimo¹² dependerá de los objetivos específicos de la Administración tributaria, considerando el balance entre la asistencia al contribuyente y la eficiencia en la detección de errores.

Cuando se aplica el modelo predictivo sobre el censo general de contribuyentes, observamos la concentración de casos (más del 99%) de contribuyentes con altas probabilidades de error si modifican su declaración, lo que subraya dos aspectos importantes: primero, la alta calidad de los datos fiscales proporcionados en el borrador de declaración, ya que la mayoría de las modificaciones realizadas por los contribuyentes en este grupo tienden a ser erróneas; y segundo, identifica claramente el subconjunto de contribuyentes a quienes dirigir los mensajes conductuales para prevenir errores.

Sin embargo, existe otro subconjunto de contribuyentes, que representa bajas probabilidades de error al modificar los datos fiscales, respecto de los que surge una reflexión interesante. Para este grupo de contribuyentes, podría ser beneficioso considerar la posibilidad de enviar mensajes que los animen a revisar o incluso modificar sus datos fiscales¹³.

Esta dualidad resalta la versatilidad del modelo no solo como herramienta de prevención de errores, sino también como un medio para mejorar la precisión global de las declaraciones, adaptando las estrategias de comunicación según el perfil de riesgo de cada contribuyente. En palabras de SÁNZ GÓMEZ (2024), «el mejor error es el que no se comete [...] los contribuyentes tienen a su disposición toda una serie de mecanismos de información y asistencia» y la Administración tiene capacidad para «gestionar una cantidad ingente de información [que] le permite ayudar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones a través de mecanismos ya clásicos (como el borrador de declaración) u otros más innovadores».

12. El ajuste del umbral de decisión en un modelo predictivo como este influye directamente en la relación entre los errores tipo I (falsos positivos) y tipo II (falsos negativos). Al aumentar el umbral, se reduce la probabilidad de errores tipo I, ya que el modelo se vuelve más «conservador» en sus predicciones de error. Esto mejora la precisión, pero a costa de aumentar los errores tipo II, reduciendo así la cobertura. Por el contrario, disminuir el umbral hace que el modelo sea más «sensible», aumentando la cobertura, pero también los falsos positivos. En el contexto de las declaraciones de renta, un umbral alto minimizaría las advertencias innecesarias a contribuyentes (reduciendo errores tipo I), pero podría pasar por alto más errores reales (aumentando errores tipo II). Para clarificar los errores, de acuerdo con el Proyecto, el error tipo I (falso positivo) es rechazar una afirmación que es verdadera (ej. predecir que la modificación es incorrecta siendo correcta); el error tipo II (falso negativo) es cuando aceptamos una afirmación que es falsa (ej. predecir que la modificación es correcta cuando está mal modificado).

13. En este sentido, nos parece de interés la propuesta de SÁNCHEZ-ARCHIDONA (2023) relativa a la «pre-comprobaciones» electrónicas en tiempo real: «Si los novedosos programas informáticos (...) ofrecen cada vez mayores posibilidades de comprobación de la situación tributaria de los contribuyentes, proponemos la existencia de pre-comprobaciones electrónicas en tiempo real, en sede de gestión e inspección, donde- guiados —y, en su caso, corregidos— por los funcionarios de la Administración, se agilice y dote al contribuyente de una orientación dinámica en la cumplimentación de sus declaraciones, con la consecuente disminución de la litigiosidad fiscal.»

La aplicación práctica de este sistema se materializó en su integración con la plataforma RentaWeb. Aquí, el modelo se utiliza para mostrar mensajes conductuales (*nudges*) a los contribuyentes con alta probabilidad de cometer errores al modificar ciertas casillas. Los resultados iniciales fueron prometedores, aproximadamente el 70% de los contribuyentes que intentaron modificar la casilla, decidieron no modificar la casilla tras recibir el mensaje conductual (*nudge*).

Este alto porcentaje de aceptación del borrador sin modificaciones puede explicarse por la heurística del esfuerzo, propuesta por SHAH, MULLAINATHAN y SHAFIR (2012). Esta teoría sugiere que las personas tienden a evitar tareas que perciben como complejas o que requieren un esfuerzo cognitivo significativo. El borrador de declaración reduce esta barrera psicológica al simplificar el proceso.

Además, la facilitación de datos fiscales genera una necesidad de reciprocidad en los contribuyentes (CIALDINI, 2001). Este principio, estudiado en profundidad en la psicología social, sugiere que las personas tienden a responder positivamente cuando sienten que han recibido un beneficio o asistencia. En el contexto fiscal, esto puede traducirse en un mayor deseo de ser honestos y precisos en la declaración.

Este enfoque no solo mejora la precisión de las declaraciones en tiempo real, sino que también ofrece potencial como herramienta de selección para controles posteriores. Además, la capacidad del sistema para manejar la incertidumbre lo hace valioso en contextos donde los sistemas tradicionales basados en reglas deterministas pueden fallar, abriendo nuevas posibilidades para la gestión de riesgos fiscales.

Finalmente, este sistema aprovecha el sesgo de notoriedad, descrito por TAYLOR y THOMPSON (1982). Al resaltar la probabilidad de ser comprobado mediante mensajes conductuales, se centra la atención del contribuyente en la importancia de la precisión en su declaración, potencialmente aumentando el cumplimiento voluntario.

2.2. Cartas aviso

Una de las medidas para fomentar el cumplimiento voluntario en el ámbito tributario es la disuasión de los incumplimientos, esto es, el control. De forma que aumentar la probabilidad subjetiva de ser comprobado o inspeccionado sirve para disuadir a los incumplidores en potencia.

¿Cómo estimamos las probabilidades los seres humanos? La evidencia sugiere que no somos particularmente hábiles en esta tarea. Para calcular probabilidades, utilizamos heurísticas. Por ejemplo, estimamos la probabilidad de un evento basándonos en la facilidad con la que recordamos ejemplos similares o en su semejanza con otros eventos. Este fenómeno se conoce como heurística de disponibilidad o accesibilidad, ya que la probabilidad subjetiva de un evento está determinada por la rapidez con la que accedemos a recuerdos o imaginamos situaciones similares.

En consecuencia, tendemos a sobreestimar la probabilidad subjetiva de cualquier hecho o incidente que sea especialmente vivido, reciente o común, pero también aquel que destaca por ser inusual —efecto Von Restorff— y, por el contrario, subestimaremos la probabilidad subjetiva de aquellos eventos que no sean accesibles o sean complejos de imaginar.

En el ámbito de la psicología económica, las normas sociales juegan un papel relevante. La mayoría de las personas se preocupan por las acciones de quienes les rodean y por cómo encajan en su grupo, a menudo imitando la conducta de otros de manera casi automática. Esta tendencia a comportarnos como la multitud y a juzgar si una actitud es positiva o negativa se ha denominado efecto arrastre o gregarismo (ARIELY).

Si consideramos que el fraude fiscal está extendido sentiremos menos reticencias a cometerlo como hace el resto de la gente. Por eso, como veremos a continuación, las normas sociales deben comunicarse con precaución.

Las personas que desapruaban un comportamiento antisocial están dispuestas a sacrificar su propio beneficio económico para castigar a quienes lo practican. Los individuos no son completamente egoístas, ni siquiera con desconocidos, y su primer instinto es cooperar, esperando que los demás también lo hagan. Esto significa que somos cooperadores condicionales. En el ámbito tributario, este comportamiento implica que el cumplimiento voluntario será mayor si los obligados tributarios esperan que los demás también cumplan, mientras que tenderán a defraudar si esperan lo mismo de los demás. FREY y TORGLER (2007) han confirmado la existencia de la cooperación condicional en el ámbito tributario, un hallazgo consistente a nivel mundial (MARTINSSON et al., 2013).

El objetivo es poner a prueba el sesgo de notoriedad, resaltando la probabilidad de ser comprobado, y la importancia de las normas. La mayoría de los obligados tributarios intentan cumplir con sus obligaciones, aunque puedan cometer errores o estar mal informados. Por lo tanto, es crucial ofrecerles la oportunidad de mejorar su comportamiento fiscal, incluso de forma extemporánea, evitando procedimientos administrativos de control e incentivando el cumplimiento voluntario. Favoreciendo que sean las decisiones voluntarias de los propios contribuyentes adoptadas con la debida información, y no necesariamente los procedimientos administrativos, las que determinen su mejora en el cumplimiento fiscal.

Se propuso complementar el plan extensivo anual de visitas a determinados sectores empresariales mediante la emisión de cartas aviso. Estas se dirigen a contribuyentes de los sectores seleccionados que muestren parámetros de riesgo de incumplimiento de forma continuada a lo largo de los últimos ejercicios.

Las cartas aviso pretenden transparentar informaciones disponibles para la Agencia Tributaria que apuntan a la existencia potencial de riesgos de incumplimiento. De esta forma, determinados contribuyentes conocerán la valoración que de su comportamiento fiscal realiza la Inspección de Hacienda y podrán, a decisión propia, o bien explicar que las informaciones que han determinado esa valoración no son correctas, o bien directamente proceder a rectificar su situa-

ción fiscal, especialmente en relación con las autoliquidaciones siguientes, obviando así costosos procedimientos de comprobación.

Para llevar a cabo esta estrategia, se analizará una variedad de parámetros financieros y económicos de la empresa. Estos incluirán aspectos contables declarados, datos sobre el rendimiento de la actividad, información sobre flujos de tesorería externos a la propia contabilidad, y signos externos obtenidos de terceros. Como afirma ROZAS VALDÉS (2022) «el contribuyente no tiene referencias del todo precisas y solventes sobre los estándares cuantitativos —pagos, costes, márgenes— en los que se mueven otros competidores de su sector en relación al (sic) pago de los impuestos.» La divergencia significativa de un contribuyente respecto a estos estándares sectoriales puede despertar la atención de la Administración, sugiriendo un posible incumplimiento. Al mismo tiempo, esta información comparativa proporciona al contribuyente un punto de referencia concreto —un anclaje— que le permite evaluar su propia posición fiscal en relación con la norma del sector, facilitando así una autorreflexión sobre su cumplimiento tributario.

La estrategia de envío de cartas de aviso por parte de la Agencia Tributaria ha evolucionado significativamente desde su inicio en 2017. En su primera fase, realizada por el Departamento de Gestión Tributaria, se informó a los contribuyentes sobre sus movimientos bancarios totales y se proporcionaron datos de ratios económicas y sectoriales, lo que resultó en un aumento del 10% en las liquidaciones de IVA de los contribuyentes afectados, es decir, se declararon 256 millones de euros adicionales sin necesidad de iniciar ningún procedimiento de aplicación de los tributos¹⁴. Para 2022, la campaña se expandió bajo la dirección del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, adoptando expresamente el enfoque *behavioural insights*¹⁵. Esta nueva aproximación, que incluyó el envío de cartas dirigidas a sectores específicos con riesgos de incumplimiento, tal y como explicó la directora general de la Agencia Tributaria, Soledad Fernández, en su intervención en la Comisión de Hacienda del Congreso de los Diputados¹⁶, logró un incremento del 30% en la cifra de negocios declarada en el Impuesto sobre Sociedades e IVA. Además, el 75% de estos contribuyentes, en el Impuesto sobre Sociedades, corrigieron las inconsistencias puestas de manifiesto en sus declaraciones posteriores. De cara al futuro, la Agencia planea profundizar en el análisis de las reacciones post-carta y ampliar el estudio al entorno familiar y profesional de los contribuyentes, con el objetivo de mejorar la medición de resultados indirectos e inducidos. Esta

14. Afirmis. (2019, junio 6). *Carta Hacienda*. Recuperado de <https://www.afiris.es/carta-hacienda/>

15. Directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022, aprobadas por la Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria («BOE» núm. 26, de 31 de enero de 2022).

16. DS. Congreso de los Diputados, Comisiones, núm. 816, de 21/11/2022: Solicitud de comparecencia de la directora general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), ante la Comisión de Hacienda y Función Pública, para informar sobre los objetivos y líneas de acción de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en próximos ejercicios.

evolución demuestra la eficacia de la estrategia para fomentar el cumplimiento voluntario y reducir la necesidad de procedimientos de comprobación más costosos.

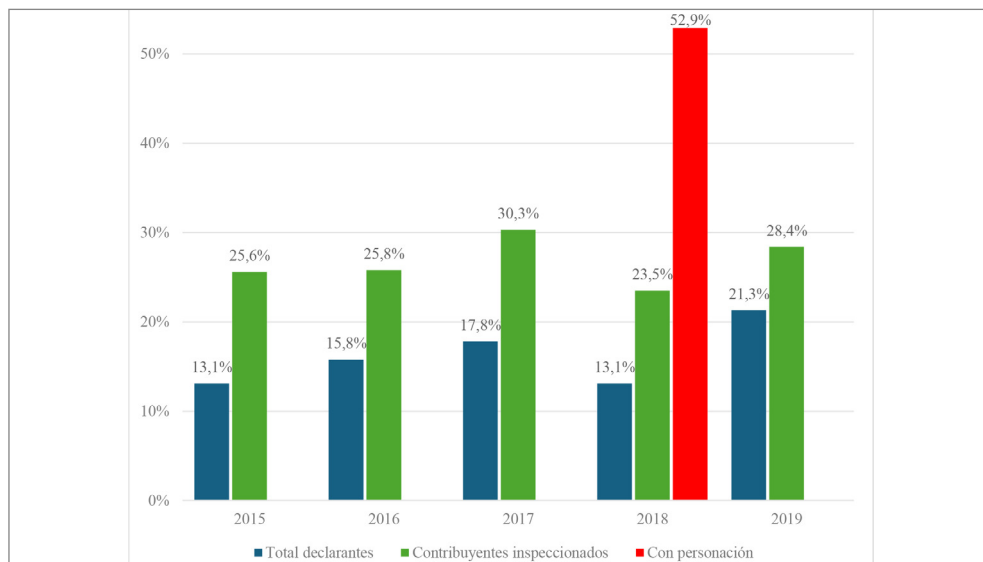
El efecto inducido de estas cartas de aviso es muy similar al que producen los procedimientos de inspección de los tributos. El efecto inducido de las actuaciones inspectoras puede medirse observando cómo evolucionan las declaraciones de los contribuyentes tras haber sido objeto de un procedimiento inspector. Los datos publicados por la Agencia Tributaria, correspondientes a los contribuyentes inspeccionados en 2018, muestran un incremento promedio en sus ingresos del 23,5% durante los tres años posteriores a la regularización. Esta cifra contrasta significativamente con el crecimiento medio de los ingresos tributarios del conjunto de contribuyentes, que fue del 13,1%, evidenciando un efecto inducido de 10,4 puntos porcentuales atribuible a las actuaciones inspectoras.

Para garantizar la homogeneidad y precisión del análisis, se excluyeron ciertos grupos de contribuyentes: aquellos dados de baja en algún periodo, los que no desarrollan actividades económicas, los que presentan resultados extraordinarios no necesariamente vinculados a las inspecciones, los que modifican su condición de residencia fiscal, y los adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Esta última exclusión se debe a la alta variabilidad en los resultados de los grandes grupos económicos, influenciada por factores como la internacionalización y las operaciones de reestructuración empresarial.

Es notable mencionar que para el año 2017, el efecto inducido derivado de las actuaciones inspectoras alcanzó el 30,3%. Este cálculo se realizó excluyendo seis entidades cuya tributación se vio significativamente afectada por circunstancias ajenas a la actuación de la Agencia, como el inicio de nuevas actividades económicas, incrementos sustanciales de personal o apertura de nuevos centros de actividad. De no haberse realizado esta exclusión, el porcentaje de incremento para el colectivo comprobado en 2017 habría sido del 40,2%.

Un aspecto particularmente interesante es el impacto de las actuaciones inspectoras que implican la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente, las cuales representan apenas el 0,3% del total de inspecciones. Estas actuaciones parecen tener un efecto inducido aún más pronunciado: los contribuyentes sujetos a este tipo de inspección incrementaron sus ingresos declarados en los ejercicios posteriores en un promedio del 52,9%, lo que sugiere un impacto significativamente mayor en el comportamiento tributario futuro.

Gráfico 3. Mejora porcentual en el cumplimiento de los contribuyentes inspeccionados (excepto DCGC). Comparación de los 3 años posteriores a la comprobación en relación con los 3 años anteriores.



Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la Agencia Tributaria.

2.3. Simplificación de las comunicaciones tributarias

La simplificación del lenguaje en las comunicaciones tributarias ha emergido como una prioridad estratégica para la Agencia Tributaria. Este enfoque se ha materializado en una serie de iniciativas concretas destinadas a mejorar la comprensión y accesibilidad de los documentos tributarios. Este esfuerzo se enmarca en una estrategia más amplia que busca no solo facilitar el cumplimiento tributario, sino también fortalecer la confianza y transparencia entre la Administración y los ciudadanos.

El Plan Estratégico 2020-2023 de la Agencia Tributaria incorporó formalmente este compromiso, con el objetivo de eliminar barreras de comprensión y minimizar cargas administrativas indirectas, facilitando así el cumplimiento voluntario. Paralelamente, se inició un proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Ciencia, titulado «El derecho a entender las comunicaciones tributarias», que analizó un corpus de documentos tributarios, revelando la prevalencia de lenguaje técnico y complejo.

La colaboración entre la Agencia Tributaria, el Instituto de Estudios Fiscales y un equipo multidisciplinario de investigadores ha sido fundamental en este

proceso. Por parte de la Agencia se facilitó el acceso a textos anonimizados para poder formar un voluminoso corpus, imprescindible para realizar el trabajo. El IEF, por otra parte, incluyó en su bloque variable del Barómetro Fiscal preguntas relativas a la «Relación con la Agencia Tributaria», referido a las opiniones relacionadas con la documentación que envía la Agencia Tributaria, la satisfacción a la hora de relacionarse con la Agencia Tributaria y los sentimientos y reacciones de las personas entrevistadas al recibir notificaciones por parte de ésta.

Se han revisado ocho modelos de comunicación y notificación que utilizan distintas áreas de la Agencia Tributaria en sus documentos más habituales. Estas modificaciones, se están implementando poco a poco y afectarán a más de 3,7 millones de documentos anualmente. Las modificaciones afectan a los requerimientos de documentación de IRPF, las propuestas de liquidación y liquidaciones provisionales del mismo impuesto, diligencias de embargo por deudas de terceros (de créditos y de salarios y pensiones) y las declaraciones en Aduana por importaciones de pequeño valor —principalmente compras por internet—, así como a los documentos de representación y de derechos y garantías del contribuyente que acompañan a algunos de estos documentos.

Estas iniciativas se fundamentan en investigaciones de ciencias del comportamiento, que han demostrado cómo intervenciones aparentemente simples en la comunicación pueden influir significativamente en el comportamiento de los contribuyentes, potencialmente reduciendo el fraude fiscal e incrementando los ingresos declarados. La investigación en psicología económica ha evidenciado que la claridad y simplicidad en el lenguaje no solo mejoran la comprensión, sino que también generan una percepción de justicia y transparencia, lo que a su vez fomenta el cumplimiento voluntario.

La forma más eficaz para fomentar un comportamiento es hacer más simple el proceso. Para ello, se pueden simplificar los mensajes, con un lenguaje más sencillo y quitando información superflua. La Administración tributaria de Reino Unido (*Her Majesty's Revenue and Customs*, HMRC, impuestos y derechos arancelarios de Su Majestad) logró, de esta forma, que la tasa de respuesta a una carta se incrementará del 5 al 10 por ciento (BEHAVIOURAL INSIGHTS TEAM, p. 18). En este mismo sentido, reducir las molestias, los inconvenientes y los trámites necesarios para realizar una acción también son útiles. Con la misma finalidad, la Administración nacional de impuestos y aduanas de Hungría (KANIZSAI KATALIN) realizó un proyecto piloto en 2019 que consistía en enviar mensajes recordatorios con texto simplificado a los obligados tributarios que habían superado el plazo de pago¹⁷. La nueva carta incremento la tasa de pago en un 1,4 % en promedio, pero el aumento fue aún mayor, 2,9 %, para aquellos que más debían. En Bélgica (DE NEVE et al.) también se aplicó la simplificación en las comunicaciones tributarias, y se midió el efecto mediante un experimento natural durante tres ejercicios fiscales (2014, 2015 y 2016). La simplificación consistió en cartas más cortas, pero conservando la información relevante para

17. Se enviaron recordatorios a 21.000 empresarios individuales con deudas entre 10 mil y 1 millón de florines húngaros (entre 25 y 250 euros al cambio).

esperar una respuesta del obligado tributario, además, para atraer la atención del lector, la información importante se destacó en color y/o se colocó en recuadros. Las cartas simplificadas también fueron personalizadas, dirigiéndose al obligado tributario por su nombre. Enviar cartas simplificadas recordando la necesidad de presentar una declaración tributaria supuso un incremento del 8 %, con relación al recordatorio tradicional; mientras que la carta simplificada recordando la obligación de pagar impuestos atrasados, incremento el pago posterior en un 23 %.

De acuerdo con GARCÍA ASENSIO, POLANCO MARTÍNEZ y MONTOLÍO DURÁN (2022, p. 196), «el cerebro humano puede decidir en décimas de segundo si un documento va a ser difícil o fácil de entender, así como valorar también la complejidad o el atractivo de un diseño simple y claro de página web en menos de medio segundo, incluso antes de racionalizar lo que ve.» Las comunicaciones tributarias están intrínsecamente vinculadas a obligaciones tributarias, y aunque en ocasiones puedan conllevar efectos positivos (como el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado), diversos factores psicológicos influyen en su percepción. La aversión a las pérdidas, el efecto dotación y la heurística de disponibilidad predisponen al contribuyente a una respuesta negativa, activando regiones cerebrales asociadas al procesamiento del dolor. Esta predisposición se ve exacerbada por la complejidad en el diseño y redacción de las comunicaciones tributarias. Como señalan GARCÍA ASENSIO, POLANCO MARTÍNEZ y MONTOLÍO DURÁN (2022, p. 196), «el cerebro no percibe atractiva la complejidad, que asocia inmediatamente a una fatiga cognitiva, y activa sesgos y heurísticos que van a desempeñar un papel relevante en la conducta y en los procesos de decisión» de los contribuyentes.

La simplificación del lenguaje en las comunicaciones tributarias representa un avance significativo hacia una administración más eficiente y empática. Este enfoque no solo busca mejorar la comprensión de los documentos fiscales, sino también crear un entorno donde los contribuyentes se sientan apoyados y comprendidos, fomentando así una relación más cooperativa entre la administración tributaria y los ciudadanos.

3. CONCLUSIONES

El análisis desarrollado a lo largo de este capítulo pone de manifiesto la creciente importancia del enfoque *behavioural insights* en la administración tributaria moderna. La Agencia Tributaria, en línea con las tendencias internacionales, ha incorporado progresivamente estas técnicas en su estrategia para fomentar el cumplimiento voluntario y mejorar la eficacia de sus actuaciones.

1. La aplicación del enfoque *behavioural insights* en el ámbito tributario ha demostrado ser una herramienta potente para influir positivamente en el comportamiento de los contribuyentes. Proyectos como el sistema predictivo de errores en la declaración de renta y las cartas de aviso

- basadas en principios conductuales han arrojado resultados prometedores, logrando mejoras significativas en el cumplimiento voluntario sin necesidad de recurrir a procedimientos de comprobación más costosos.
2. La simplificación del lenguaje en las comunicaciones tributarias emerge como un elemento crucial en la estrategia de la Agencia Tributaria. Este esfuerzo no solo busca mejorar la comprensión de los documentos fiscales, sino también generar una percepción de transparencia y justicia que fomente la cooperación entre la Administración y los ciudadanos.
 3. La integración de la Inteligencia Artificial y el aprendizaje automático con los principios de las ciencias del comportamiento abre nuevas posibilidades para personalizar las intervenciones y mejorar su eficacia. El proyecto Nudge RentaWeb es un claro ejemplo de cómo esta sinergia puede aplicarse para prevenir errores y facilitar el cumplimiento.
 4. Los resultados obtenidos hasta ahora, como el aumento del 30% en la cifra de negocios declarada tras las cartas de aviso o el 70% de contribuyentes que decidieron no modificar sus declaraciones tras recibir mensajes conductuales, subrayan el potencial de estas técnicas para mejorar la eficiencia de la Administración tributaria.
 5. El efecto inducido de las actuaciones basadas en *behavioural insights* se equipara al de los procedimientos tradicionales de inspección, lo que sugiere una vía prometedora para optimizar los recursos de la Administración.
 6. La colaboración internacional y la participación en foros como la OCDE, IOTA y TADEUS han sido fundamentales para el desarrollo y la implementación de estas estrategias en España, permitiendo el intercambio de mejores prácticas y la adaptación de experiencias exitosas de otros países.
 7. De cara al futuro, la Agencia Tributaria se enfrenta al desafío de seguir innovando en la aplicación de este enfoque, expandiendo su uso a otras áreas de la Administración tributaria y refinando las técnicas existentes basándose en la evidencia empírica.

En conclusión, el enfoque *behavioural insights* se ha consolidado como un componente esencial en la estrategia de la Agencia Tributaria para fomentar el cumplimiento voluntario y mejorar la relación con los contribuyentes. Su integración con tecnologías avanzadas y su aplicación en diversos ámbitos de la Administración tributaria prometen continuar transformando la forma en que se gestionan los impuestos, avanzando hacia un sistema más eficiente, justo y cooperativo.

BIBLIOGRAFÍA

- ANDOR, Mark A., y FELS, Katja M. (2018). Behavioral economics and energy conservation—a systematic review of non-price interventions and their causal effects. *Ecological economics*, 148, 178-210.
- Behavioural Insights Team. «EAST – Cuatro maneras simples de aplicar las ciencias del comportamiento», 2018. Recuperado de: https://www.bi.team/wp-content/uploads/2018/12/BIT-Publication-EAST_FA_ESPAN%CC%83OL_09_FEB_2018.pdf
- CIALDINI, Robert. B., *Influence: Science and practice* (4th ed.). Allyn & Bacon, 2021.
- DE NEVE, Jan-Emmanuel, IMBERT, Clement, SPINNEWIJN, Johannes, TSANKOVA Teodora, y Maarten LUTS. (2021). How to improve tax compliance? Evidence from population-wide experiments in Belgium. *Journal of Political Economy*, 129(5), 1425-1463. <https://doi.org/10.1086/713096>
- GARCÍA ASENSIO, María Ángeles, POLANCO MARTÍNEZ, Fernando y MONTOLÍO DURÁN, Estrella. «Redacción clara: un *nudge* y una respuesta a la exigencia democrática de transparencia en la comunicación entre la Administración y la ciudadanía» en PONCE SOLÉ, Juli (Coord.). *Acicates (nudges), buen gobierno y buena administración. Aportaciones de las ciencias conductuales, nudging y sectores público y privado*, Marcial Pons, 2022.
- GIGERENZER, Gerd, TODD Peter M. y ABC Research Group. *Simple heuristics that make us smart*. Oxford University Press, 1999.
- GRANDE SERRANO, Pablo. «El aprendizaje automático (*machine learning*) aplicado al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias: actos tributarios de precisión» en SERRANO ANTON, Fernando (Dir.). *Inteligencia artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Aranzadi, Cizur Menor, 2021, pp. 477-496.
- HALLSWORTH, Michael, LIST John A., METCALFE Robert D., y VLAEV Ivo. (2014). «The Behavioralist As Tax Collector: Using Natural Field Experiments to Enhance Tax Compliance». *NBER Working Paper No. 20007*. National Bureau of Economic Research. <https://doi.org/10.3386/w20007>
- HALLSWORTH, Michael, LIST John A., METCALFE Robert D., y VLAEV Ivo. (2017). «The behavioralist as tax collector: Using natural field experiments to enhance tax compliance». *Journal of Public Economics*, 148, 14-31. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2017.02.003>.
- KAHNEMAN, Daniel. *Pensar rápido, pensar despacio*. Debate, 2015.
- KANIZSAI KATALIN, Dra. (2022) Behavioural interventions in payment notifications. Recuperado de <https://www.iota-tax.org/news/behavioural-interventions-payment-notifications>.
- PALACIOS I DOMINGO, Ramón Domingo y ARBOLEDA CASTILLA, Jaime. «Proyecto Nudge RentaWeb» en SERRANO ANTON, Fernando (Dir.). *Inteligencia artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Aranzadi, Cizur Menor, 2021, pp. 497-504.

- OCDE. *Behavioural Insights for Better Tax Administration: A Brief Guide*, OECD, 2021. Recuperado de www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/behavioural-insights-for-better-tax-administration-a-brief-guide.pdf
- ROZAS VALDÉS, José-Andrés. «Acicates y sanciones tributarias: entre el estímulo y la disuasión» en PONCE SOLÉ, Juli (Coord.). *Acicates (nudges), buen gobierno y buena administración. Aportaciones de las ciencias conductuales, nudging y sectores público y privado*, Marcial Pons, 2022.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA, Guillermo. *El sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en la era de la Inteligencia Artificial y del cumplimiento voluntario*, Aranzadi, 2023.
- SHAH, Anuj. K., MULLAINATHAN, Sendhil, y Shafir, Eldar. (2012). Some consequences of having too little. *Science*, 338(6107), pp. 682-685. <https://doi.org/10.1126/science.1222426>
- SUNSTEIN, Cass R. (2014). The Ethics of Nudging. *Yale Journal on Regulation*, 32, 6. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2526341>
- TAYLOR, Shelley E., y THOMPSON, Suzanne C. (1982). Stalking the elusive «vividness» effect. *Psychological Review*, 89(2), pp. 155–181. <https://doi.org/10.1037/0033-295X.89.2.155>
- THALER, Richard. y SUNSTEIN, Cass R. *Un pequeño empujón: El impulso que necesitas para tomar mejores decisiones sobre salud, dinero y felicidad*. Taurus, 2009.

LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL APLICADA AL *COMPLIANCE* FISCAL

Ana González Pelayo

Profesora ayudante doctora de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Rey Juan Carlos de Madrid

1. PLANTEAMIENTO

El artículo 103.1 de la Constitución Española (CE, en lo sucesivo) establece que *«la Administración sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia (...) con sometimiento pleno a la ley y al Derecho»*.

Tal precepto se desarrolla en el artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (Ley 40/2015, en lo sucesivo), en el que se disponen una serie de principios de actuación, entre los que destacan el servicio efectivo a los ciudadanos, simplicidad, claridad y proximidad; participación, objetividad y transparencia, agilidad de los procedimientos, buena fe, confianza legítima y eficacia, entre otros.

En este sentido, tales principios aúnan las exigencias propias de la configuración del Estado social y democrático de Derecho (artículo 1.1 de la CE) que, en el ámbito del procedimiento tributario se proyecta sobre la relación jurídico-tributaria. En estos términos, el reconocimiento de la figura del ciudadano-contribuyente¹, investido de derechos que modulan su deber de contribuir, incide sobre el funcionamiento de la Administración tributaria y, en especial, sobre el desarrollo del propio procedimiento. Esta realidad supone que el ejercicio unilateral e imperativo de potestades y prerrogativas públicas por parte de la Admi-

1. Yebra Martul, P. (2007). Contribuyentes u obligados tributarios desde la perspectiva constitucional. En AA.VV. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (383-398). Universidad San Pablo CEU. 388.

nistración, quede relegado a un modelo de Estado previo, carente de naturaleza democrática y social, de modo que se quiebra la identificación de la actuación administrativa con el acto unilateral, como consecuencia de la insuficiencia de este para dar respuesta a la compleja realidad actual del Derecho Tributario².

En conexión con lo anterior, la configuración del Estado social y democrático de Derecho trajo consigo la necesidad de obtener recursos, por la vía de los tributos y, con ello, la multiplicación del número de obligados tributarios y, en definitiva, la propia configuración del sistema tributario tal como lo conocemos hoy en día. Este sentido, la llamada «reforma fundacional» supuso la implantación de autoliquidaciones masivas en que los ciudadanos tienen un papel activo en aplicación de los tributos³. El mismo supone una suerte de colaboración *ex lege* que no siempre ha venido acompañada de la colaboración por parte de los entes públicos, que han mantenido en muchos casos el esquema tradicional de estatismo y unilateralidad⁴. Merece destacar al respecto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia número 709/2023, de 28 de noviembre, que argumenta que la generalización del régimen de autoliquidaciones es una expresión del traspaso de la responsabilidad de aplicación de los tributos de la Administración hacia los contribuyentes.

La Administración debe adaptarse a los requerimientos constitucionales, de tal manera que deben instrumentarse mecanismos de gestión, cercanos a la persuasión y el consenso, frente a la coacción, lo que precisa de la participación ciudadana y, en consonancia, de la colaboración de los entes públicos con los ciudadanos (Vaquer, 2018)⁵. Este autor refleja la necesidad de acercamiento de la Administración y los administrados, en términos generales, que supone la apertura de la participación pública en el procedimiento administrativo y, en el caso concreto de nuestro ámbito, en el procedimiento tributario, en lo que se ha venido denominando «*nuevo modo de administrar*» (Sánchez López, 2007)⁶.

La complejidad del Derecho Tributario actual da lugar a que el procedimiento y la relación jurídica entre Administración y ciudadanos se contemple más desde el punto de vista de la colaboración, por los motivos expuestos. En este punto, las nuevas tecnologías y, en especial, la irrupción de la inteligencia artificial puede contribuir positivamente al favorecimiento del cumplimiento voluntario, bajo un escenario dotado de una mayor seguridad jurídica. Así pues, a lo

2. González-Cuéllar Serrano, M. L. (1998). *Los procedimientos tributarios: su terminación convencional*. Colex. 33; 98-99.

3. Marín-Barnuevo Fabo, D. (2018). *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*. Editorial Aranzadi. 85-91.

4. González Pelayo, A. (2022). *La relación cooperativa en el ámbito de los procedimientos tributarios*. Tirant Lo Blanch. 138. Gil Cruz, E. M., (2009). *Las Actas con Acuerdo en el Procedimiento Inspector Tributario*. Aranzadi-Thomson Reuters.

5. Vaquer Caballería, M. (2018). El poder administrativo. En AA. VV. *Estudios de Derecho público en homenaje a Luciano Parejo Alfonso. Tomo II* (1243-1271). Tirant lo Blanch. 1263.

6. Sánchez López, M. E. (2007). Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario. En S. Moreno González. *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario* (11-47). Atelier. 16.

largo del presente capítulo analizaremos cómo el uso de mecanismos de inteligencia artificial en el ámbito de la información y asistencia a los obligados tributarios puede favorecer no solo el grado de cumplimiento voluntario, sino también la confianza recíproca entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria.

2. INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y DERECHO FUNDAMENTAL A LA BUENA ADMINISTRACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.

2.1. El derecho a la buena administración en el ámbito tributario

Como ya hemos tenido oportunidad de señalar, España se rige por un sistema de autoliquidaciones masivas, conforme al cual, el obligado tributario ostenta un rol principal en el cumplimiento de deberes tributarios de naturaleza material y formal. Esta situación ya fue inclusive reconocida por la Exposición de Motivos de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en lo sucesivo), al señalar las necesidades de superar la regulación previa en materia de gestión tributaria, por cuanto, en la práctica, había quedado generalizado el régimen de autoliquidaciones, y para cumplir las necesidades exigidas por el cumplimiento del principio de seguridad jurídica. Asimismo, señalaba:

«(...) los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuerzan la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria.»

En definitiva, la codificación de la LGT del año 2003 erige a un ciudadano-contribuyente investido de derechos (artículo 34) y obligaciones materiales (artículos 19-28) y formales (artículo 29). En consonancia, la interpretación, gestión y aplicación del tributo recae principalmente sobre el obligado tributario quien, adicionalmente, cumple con la observancia de numerosos deberes de naturaleza formal, que suponen una de las vías de obtención de altos volúmenes de información por suministro, de la Administración Tributaria.

Bajo este contexto, el fortalecimiento de las labores de información y asistencia a los obligados tributarios resultan medidas que refuerzan la relación cooperativa en el ámbito tributario, en tanto promueven el recíproco entendimiento entre Administración y obligados tributarios, al objeto de salvaguardar el interés general que, en el nuestro campo, viene dado por la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos, como bien constitucionalmente protegido, en los términos señalados por la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (STC, en lo sucesivo). Esta necesaria sintonía

tiene su fundamento en el cumplimiento de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la CE), así como en el artículo 103 de la CE en tanto la Administración debe servir con objetividad los intereses generales y actuar de acuerdo con el principio de eficacia, entre otros. Se conjuga aquí lo que se ha denominado derecho a la buena administración, reconocido como derecho fundamental en el artículo 41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales y reconocido expresamente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en Sentencias como la de 20 de diciembre de 2017, Caso Reino de España contra Consejo de la Unión Europea. En síntesis, el citado artículo 41 aúna los principios de tutela efectiva, seguridad jurídica y confianza legítima de los ciudadanos en las instituciones, al objeto de establecer un derecho a la buena administración que, a nuestro juicio, debe completarse con la materialización de la relación cooperativa, los cuales se desprenden, a nivel interno, de los ya mencionados artículos 9.3 y 103 de la CE, junto con el 3 de la Ley 40/2015 (Carrasco González, 2015)⁷.

Su regulación supone la cultura de la Administración al servicio de la ciudadanía, que favorece no solo la participación ciudadana, sino también el consenso en la interpretación de las normas aplicables y la ponderación de los intereses intervinientes, sobre la base del principio de transparencia basadas en el derecho a la información y, más concretamente, en la comprensión y accesibilidad de la misma por parte de todos los operadores jurídicos, sean o no expertos en Derecho Tributario⁸.

Esta cultura al servicio de la ciudadanía y del interés general se refleja en el caso de la Administración tributaria estadounidense (Internal Revenue Service o IRS) que define del siguiente modo su misión:

«The IRS mission is to provide America's taxpayers top quality service by helping them understand and meet their tax responsibilities and to enforce the law with integrity and fairness to all.»⁹

Trasladado a nuestro contexto, desde hace años, la doctrina viene instando para que la Administración, además de llevar a cabo funciones de control, efectúe labores de auxilio y coordinación entre Administración y obligados, que fomenten el cumplimiento voluntario y también atemperen el perfil represivo y controlador de la Hacienda Pública, lo que conllevará la reducción de los niveles

7. Carrasco González, F.M. (2015). El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios. En F. García Berro (Dir.), *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea* (169-193). Civitas-Thomson Reuters. 176.

8. González Pelayo, A. (2022). *La relación cooperativa...* Op. Cit. 191.

9. «La misión del IRS es proveer a los contribuyentes estadounidenses de un servicio de máxima calidad, ayudándolos a comprender y cumplir sus obligaciones tributarias así como a aplicar la ley con integridad y justicia». Traducción propia. Disponible en: <https://www.irs.gov/about-irs>. [Consulta: junio 2024].

de inseguridad jurídica y la conflictividad tributaria¹⁰. Concretamente, se promueve la necesidad de que exista una comunicación fluida no solo con los administrados, sino también con los propios empleados y con otras administraciones, tanto a nivel nacional como a nivel internacional (Díaz Yubero, 2003)¹¹. En este sentido, el autor hace hincapié en que la misión es la recaudación certera y el cumplimiento voluntario, para lo cual se precisa ayudar y facilitar al cumplidor y, a su vez, establecer mecanismos de lucha contra el fraude fiscal. Promueve varias medidas orgánicas y, entre ellas, la importancia del uso de las nuevas tecnologías para facilitar la comunicación e interacción con los ciudadanos, a fin de lograr establecer una Administración al servicio de los ciudadanos. Si bien el autor, en el año 2003, no planteó el uso de la inteligencia artificial, en tanto en cuanto su irrupción se ha potenciado en los últimos años, sí anticipaba las necesidades la materialización del derecho a la buena administración requerían, centrándose en la accesibilidad, buena fe, derecho a la información recíproca, dirigida a incrementar la confianza mutua y reducir la conflictividad en materia tributaria.

A este respecto, merece la pena destacar que dos de las principales causas de conflictividad tributaria son, de manera sintética, la complejidad normativa y el formalismo del procedimiento¹². En este último aspecto, se ha criticado el lenguaje críptico y hostil utilizado en las notificaciones tributarias que, si bien salvaguarda los requisitos de validez de los actos administrativos, dificulta la antedicha comunicación fluida y que contribuye negativamente no solo a la relación jurídico-tributaria, sino también a la pronta resolución del potencial conflicto entre Administración y administrados¹³. En este punto, resulta reseñable el intento de la Administración Tributaria para que sus comunicaciones resulten más comprensibles. Ejemplo de ello es el denominado «Resumen informativo de este documento Diligencia de embargo de créditos» que actualmente se remite a los pagadores de créditos embargados por parte de las dependencias de Recaudación de la Administración Tributaria. En el mismo, a través de un formulario de preguntas y respuestas, aclara el contenido del mismo y los pasos a seguir por parte del pagador del crédito embargado, incluyendo la posibilidad de consultar dudas vía «chat on-line» a través del icono «ADI - ¿Necesitas ayuda?».

Dentro del denominado derecho a la buena administración, debe encuadrarse el derecho a ser informado sobre los procedimientos, en un lenguaje comprensible para el ciudadano, así como a través de una página web accesible de forma sencilla. Es lo que se ha venido denominando «modernización del lengua-

10. Monreal Lasheras, A. (2001). Los controles malos del cumplimiento tributario. Ponencia. 35ª Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [en línea]. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2001/Espanol/chile35_2001_tema2_espasa.pdf [Consulta: junio 2024].

11. Díaz Yubero, F. (2003). Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales* (4).

12. González Pelayo, A. (2022). *La relación cooperativa...* Op. Cit. 93 y ss.

13. Pastor Prieto, S. y Marín-Barnuevo Fabo, D. (2005). *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*. Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales. 133-135.

je jurídico» o, en la terminología anglosajona, «*Plain English Movement*», promovido en Reino Unido y Estados Unidos en los años setenta, con el objetivo de que las Administraciones utilizasen un lenguaje claro y comprensible para todos los operadores jurídicos, incluidos los no profesionales, incidiendo en el cumplimiento del principio de transparencia administrativa. En el ámbito jurisdiccional español, en 2011 se publicó el «*Informe de la comisión de modernización del lenguaje jurídico*»¹⁴, cuya finalidad venía dada por la reducción de la complejidad de las notificaciones administrativas, entre otras, en aras de materializar el derecho a comprender, enmarcado en el ámbito del derecho a la buena administración.

En este contexto, destaca la Norma Española UNE-ISO 24495-1, de febrero de 2024¹⁵, sobre Lenguaje claro. Parte 1: Principios rectores y directrices. Esta norma de *soft law* establece los criterios para elaborar documentos en lenguaje claro, incluyendo documentos legislativos o técnicos. Conforme al mismo, el texto deberá ser «*pertinente*» en cuanto a la obtención de lo que el lector necesita; «*encontrable*» a fin de que el lector encuentre lo que precise; «*comprensible*», en tanto se pueda entender fácilmente lo que se encuentra; y «*utilizable*», en tanto el lector pueda utilizar fácilmente la información. A su vez, la mencionada norma UNE se acompaña del Anexo B, en el que se detalla un modelo de lista de comprobación en el que se detallan una serie de directrices que debe cumplir el texto para que el mismo se adecúe a los cuatro principios de pertinencia, localización, comprensión y utilización, descritos previamente.

El cumplimiento de estos criterios de actuación, si bien resulta un documento de buenas intenciones, a nivel tributario puede servir para reducir la conflictividad, pero también para disminuir la presión fiscal indirecta que recae sobre los obligados tributarios, toda vez que permite facilitar que aquellos que quieran cumplir con sus responsabilidades fiscales lo puedan hacer al menor coste posible. A su vez, permitiría a la Administración centrarse en reforzar la lucha contra el fraude fiscal, lo cual es útil a nivel reputacional para la propia Hacienda Pública. Dicho de otro modo, la Hacienda pública está al servicio de la ciudadanía cumplidora y, a su vez, es capaz de detectar y corregir los incumplimientos fiscales.

Este modelo, conforme al cual, el procedimiento tributario constituye un foro en el que existe una relación fluida entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria sigue la estela de las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, en lo sucesivo) y de la Unión Europea en esta materia, tal como veremos a continuación.

14. España. Ministerio de Justicia (2011). *Informe de la Comisión de modernización del lenguaje jurídico*.

15. Las normas UNE e ISO son publicadas por la entidad AENOR (Agencia Española de Normalización y Certificación) y se encuentran disponibles en: <https://www.aenor.com/> [Consulta: junio 2024].

2.1.1. El derecho a la buena administración tributaria desde la perspectiva de la Unión Europea y de la OCDE.

A nivel de la Unión Europea, debemos reseñar la aprobación del Código del Contribuyente Europeo, del año 2016¹⁶, que constituye una guía de actuación para los poderes públicos, al objeto de promover tanto las buenas prácticas tributarias, como para favorecer la materialización del derecho a la buena administración, que daría lugar a incrementar el grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, por su parte, reducir el nivel de litigiosidad en materia tributaria. Por su parte, el Código también hace recaer sobre los propios obligados, toda vez que exige rigurosidad y transparencia en el cumplimiento de sus responsabilidades fiscales¹⁷. Esta situación se correlaciona a su vez con el papel que juegan los intermediarios fiscales, destacando la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, comúnmente conocida como «Directiva de asesores fiscales» o DAC 6. Esta normativa define en su apartado 20 como «intermediario» a cualquier persona *«que diseñe, comercialice, organice, ponga a su disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución»* establece la colaboración *ex lege* de los profesionales fiscales en la lucha contra la planificación fiscal agresiva, al objeto de utilizar a estos como instrumento de disuasión e información en materia de prevención del fraude fiscal. Esta Directiva fue traspuesta al ordenamiento español mediante Ley 10/2020, de 29 de diciembre, que modifica la LGT en relación con la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal tanto por parte de los intermediarios, como por parte de los obligados tributarios, en los casos en que los intermediarios estén eximidos de informar en cumplimiento de su deber profesional.

Asimismo, a nivel comunitario destaca el documento de julio de 2020, *«Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. An action for fair and simple taxation supporting the recovery strategy»*¹⁸ en la que se promueve la modificación del Código de conducta para la fiscalidad empresarial, así como la promoción de la buena administración en el ámbito tributario, entre otros, a través de la cooperación y la simplificación administrativa. Tal documento, publicado en julio de 2020, trae causa del contexto de la emergencia sanitaria producida por la incidencia de la COVID-19, que afectó

16. Comisión Europea. Dirección General De Fiscalidad y Unión Aduanera (2016). *Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo*. Comisión Europea, Unión Europea.

17. Juan Lozano, A. M. y Fuster Asencio, C. (2016). Buena Administración tributaria y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad. *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales* (5). 17.

18. Comisión Europea (2016). *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. An action for fair and simple taxation supporting the recovery strategy*. COM(2020) 312 final.

seriamente las economías de los Estados de la Unión. Con este documento, se presta atención no solo al concepto de la buena administración desde el punto de vista de la Administración Tributaria, con «*mejoras destinadas a reforzar la buena gobernanza en el ámbito fiscal*», sino también desde el punto de vista de los obligados tributarios, en los términos de plantear la reforma del Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las empresas¹⁹. Asimismo, se hace especial hincapié en la digitalización de la Administración, que debe ir acompañada con la digitalización de la economía, con destino a conseguir un marco de cumplimiento cooperativo en el ámbito de la UE, basado en la confianza, la transparencia y el diálogo.

Por su parte, desde hace años, la OCDE ha promovido la cooperación entre la Administración y los obligados tributarios, desde la constitución del Foro de la Administración Tributaria (FTA, en lo sucesivo), en el año 2002. Ya en el año 2008, el FTA propuso el término *enhanced relationship* o relación reforzada, haciendo especial hincapié en el papel de los intermediarios, al objeto de materializar tal relación. La experiencia práctica posterior supuso después la publicación de un nuevo documento en el año 2013, dirigido al cumplimiento cooperativo, «*Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*», que constituye una guía de actuación en el desarrollo de la relación jurídico-tributaria, sobre la base de la confianza mutua y la transparencia, que promueva la creación de espacios de cooperación, regidos por el principio de seguridad jurídica o «*commercial awareness*», en lo que la propia OCDE denomina «objetivo cero sorpresas»²⁰. A tal efecto, la OCDE fomenta un sistema responsivo en que se categorice a los obligados tributarios, de acuerdo con su nivel de cumplimiento, de modo que se dirija la prevención y la cooperación con aquellos con voluntad de cumplir, frente a los incumplidores, sobre los que deben aplicarse medidas de coercitivas.

2.1.2. Buena administración y constitución de foros tributarios en España

En España, la promoción de la relación cooperativa y el fomento del cumplimiento voluntario ha venido dado por el establecimiento de diversos canales de comunicación, entre los que destaca el Foro de Grandes Empresas, constituido en el año 2009; el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, creado en 2011; el Foro de Federaciones y Asociaciones de Trabajadores Autónomos, así como el Foro de Pequeñas y Medianas Empresas, ambos constituidos en el año 2022.

El enfoque dado por estos foros es el acercamiento de ambas partes de la relación jurídico-tributaria, desde el enfoque del compliance. Entre los objetivos y funciones de los anteriores foros, destacan la simplificación y favorecimiento del cumplimiento de las obligaciones; establecimiento de canales de información

19. Comisión Europea (2016). *Communication from ...* Op. Cit. P.: 3-4.

20. OECD (2013). *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. OECD Publishing. 22.

que generen espacios de seguridad jurídica, en los términos ya señalados por la OCDE en su documento «*Co-operative compliance*». En el caso concreto del Foro de Grandes Empresas, entre las funciones del mismo, destaca la «*evaluación de la actuación interna de las empresas en relación con la aplicación del sistema tributario (...)*»²¹, que se relaciona de forma directa con el llamado «*tax compliance*» y las medidas de gestión de riesgos fiscales como medidas de buen gobierno corporativo²².

Por su parte, el Foro de Pequeñas y Medianas Empresas, por ser más reciente, centra su atención en la reducción de la presión fiscal indirecta, a través del fomento de la administración electrónica en las relaciones con las pequeñas y medianas empresas²³, cuestión que entra en estrecho contacto con la introducción de mecanismos de inteligencia artificial, desde la perspectiva del cumplimiento voluntario.

Merece la pena destacar el enfoque responsivo que se toma desde la Administración española, siguiendo las recomendaciones tanto de la Unión Europea como de la OCDE en la materia, en tanto en cuanto supone la colaboración, mediante vías de diálogo abiertas con los operadores jurídicos, con aquellos con voluntad de cumplir o que, aras de una mejora reputacional, asumen la gestión de riesgos fiscales desde la óptica del compliance.

Si bien el propio Foro de Pequeñas y Medianas Empresas tiene como objetivo la elaboración de un Código de Buenas Prácticas de Pequeñas y Medianas Empresas, este aún no ha visto la luz. Sí se encuentra publicado el Código de Buenas Prácticas Tributarias, del año 2010, al que, a fecha 12 de abril de 2024, se encuentran adheridas 202 empresas²⁴. Tal Código se puede calificar como una guía de implementación de las relaciones entre la Administración Tributaria española y los grandes contribuyentes, sobre la base de las recomendaciones de la OCDE y regidos por los principios de confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica o, en otras palabras, de buena administración tributaria, en aras de fortalecer los resultados económicos de las empresas adheridas, comprometidas a la minoración de los riesgos fiscales. Desde la cultura de la prevención y el compliance fiscal, «*es la primera vez que la Administración Tributaria y las empresas acuerdan un instrumento autorregulatorio de soft law, que trataría de equilibrar las posiciones entre ambas partes*»²⁵

21. Las funciones del Foro de Grandes Empresas se encuentran publicadas en el siguiente enlace: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/normas-funcionamiento-adenda.html> [Consulta: junio de 2024].

22. Ribes Ribes, A. (2022). La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes. *Crónica Tributaria* (184). 149.

23. La información sobre el Foro se encuentra publicada en el siguiente enlace: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-pequenas-medianas-empresas/que-foro.html> [Consulta: junio de 2024].

24. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro9C-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/adhesiones-codigo-buenas-practicas-tributarias.html> [Consulta: junio de 2024].

25. Ribes Ribes, A. (2022). La relación cooperativa ... Op. Cit. 153.

En consonancia con lo anterior, puede señalarse que la creación tanto de los foros, como del Código de Buenas Prácticas Tributarias son un ejemplo, ya sea tímido, de la apertura de espacios de diálogo. Estos son una oportunidad para la materialización del concepto de cultura al servicio de los obligados tributarios, especialmente en el ámbito de la prevención tributaria, al objeto de que el procedimiento tributario se erija como foro, con el fin no solo de incrementar el nivel de cumplimiento, sino también la seguridad jurídica.

2.2. La norma UNE 16202:2019, de 27 de febrero, sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso

Casanellas Chuecos (Casanellas Chuecos, 2014)²⁶ parte de una premisa, al analizar el buen funcionamiento del sistema tributario británico, y es que el mismo se basa en el cumplimiento voluntario, honesto y veraz por parte de los obligados. Dicho de otro modo, los procedimientos deben desarrollarse bajo esquemas de seguridad jurídica y transparencia en los que, en caso de conflicto, se insta a las partes a resolver los asuntos mediante la cooperación, una vez que los hechos discrepantes están aclarados. En tal sentido, merece la pena destacar documentos informativos como «*Code of Governance for Resolving Tax Disputes*», actualizado en septiembre de 2023²⁷.

Desde la perspectiva de las empresas y profesionales, la aplicación de medidas de cumplimiento no solo es una cuestión de gestión de riesgos internos, sino también es una medida de mejora de su imagen, en relación con el tráfico económico, especialmente en el caso de entidades internacionales. En este punto, la Norma UNE 16202:2019, de 27 de febrero, sistemas de gestión de *compliance* tributario. Requisitos con orientación para su uso, surge como un modelo facilitador de la implantación de sistemas de gestión tributaria, en el ámbito de una empresa, que permitan implantar una cultura basada en la prevención y reducción del riesgo tributario, bajo políticas basadas en el buen gobierno corporativo. Así, se parte de un estudio detallado de la situación de la empresa, riesgos tributarios reales y potenciales a los que se enfrenta la misma, así como medidas para su mitigación, lo que supone, en definitiva, una guía relativa a la estrategia fiscal de la entidad empresarial que, a su vez, reflejará los valores o la ética de la misma. el establecimiento del *compliance* en el seno de la empresa es una herramienta eficaz de prevención de responsabilidades en el ámbito civil, mercantil, penal y tributario (Teijeira Rodríguez, 2015)²⁸.

26. Casanellas Chuecos, M. (2014). Reino Unido. En L.M. Alonso González, *Informe: Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado* (104-107). Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya. 104.

27. Disponible en: <https://www.gov.uk/government/publications/resolving-tax-disputes/code-of-governance-for-resolving-tax-disputes> [Consulta: junio de 2024].

28. Teijeira Rodríguez, M. (2015). Legal compliance: conceptualización en el marco de la regulación corporativa. En AA. VV. *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: Libro homenaje al*

Si bien de un modo un tanto impreciso, la norma UNE identifica dos tipos de riesgo: riesgo de procedimiento, en tanto «*existencia de una contingencia tributaria como consecuencia de un inadecuado procedimiento de gestión y control de las obligaciones tributarias de la organización*»; y riesgo de interpretación, como discrepancia entre la interpretación seguida por la corporación y la mantenida por los Tribunales de Justicia. Vinculado a la interpretación, no se contempla el riesgo legislativo, que puede resultar de interés, debido a la complejidad del sistema tributario²⁹.

No obstante, resulta de interés en relación con los efectos que puede tener la gestión de los riesgos a efectos prácticos, tal como el inicio de un procedimiento sancionador, que derive en una ulterior infracción tributaria, generación de deuda que motiven liquidaciones de cuota e intereses de demora no previstos, asunciones de deuda por la vía de la declaración de responsabilidad; o incluso el riesgo de comisión de un delito contra la Hacienda Pública³⁰. En este punto, resulta de interés plantear o analizar si es posible tomar en consideración si es viable el traslado a la normativa tributaria del valor de la certificación a efectos de no concurrir responsabilidad en el ámbito sancionador o bien como criterio de graduación de las sanciones. Dicho de otro modo, cabe pensar si las políticas de gestión de riesgos no solo elaboradas sino también ejecutadas por una empresa certificada, que aplique la Norma UNE 19602:2019, sirven como mecanismo de acreditación de la aplicación de la «*diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*», en los términos del artículo 179.2.d) de la LGT, o incluso ser una causa adicional como criterio de graduación del artículo 187 de la LGT, tal como ocurre en el ámbito penal, en relación con lo establecido en el artículo 31.bis.2.1º del Código Penal³¹.

El reconocimiento legal de la ejecución de políticas de *compliance* tributario supondría que este pase a institucionalizarse e incluso, promueva la consolidación de foros de entendimiento, amparados en el principio de seguridad jurídica, con la propia Administración Tributaria. Bajo este contexto, la irrupción de las nuevas tecnologías y, en concreto, de la inteligencia artificial, puede contribuir a la elaboración de planes de cumplimiento fiscal colaborativos entre Administración y obligados tributarios.

profesor Rafael Illescas Ortiz (935-948). Universidad Carlos III de Madrid. 946.

29. González Pelayo, A. (2022). *La relación cooperativa...* Op. Cit. 201.

30. Ribes Ribes, A. (2022). *La relación cooperativa ...* Op. Cit.182-183.

31. Artículo 31.bis.2.1ª del Código Penal:

«Si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:

1.ª el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.»

3. ¿QUÉ PUEDE APORTAR LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL AL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS?

3.1. La gestión de los datos por parte de la Administración tributaria

De forma previa a entrar a valorar los aportes de la inteligencia artificial, desde el enfoque del *compliance* fiscal, merece la pena detenerse brevemente en la cantidad de datos gestionados por la Administración Tributaria.

Las obligaciones tributarias formales, legalmente reconocidas en el artículo 29 de la LGT, suponen una vía de obtención de una ingente cantidad de información, tanto por la vía de suministro, a través de la presentación de declaraciones informativas; como por la vía de captación, a través del establecimiento de deberes de colaboración, cuyo fundamento es la lucha contra el fraude fiscal, que ha sido objeto de crítica en tanto en cuanto supone un incremento de la presión fiscal indirecta sobre los obligados tributarios que no siempre ha venido compensado por la debida garantía de los derechos de los contribuyentes o regida por el principio de proporcionalidad. En estos términos se pronuncia García Martínez (García Martínez, 2022)³² en relación con los datos obtenidos por la Administración en redes sociales y demás plataformas de acceso abierto a través de internet.

La obtención masiva de información por parte de la Hacienda Pública supone un desafío desde el punto de vista de la gestión de los datos, especialmente a nivel técnico. En estos términos, los datos, procedentes de fuentes variables, constituyen un activo estratégico (OCDE, 2016)³³, para las Administraciones Públicas, desde el punto de vista del cumplimiento tributario. En tales términos, la OCDE promueve la utilización de los datos con el fin de repensar el funcionamiento de los entes públicos, desde la perspectiva de servicio más que de la información, que supone conducir el *compliance* fiscal a la materialización del principio de servicio a la ciudadanía a través de la tecnología³⁴, al objeto de reducir los niveles de inseguridad y litigiosidad en nuestra materia.

A tal efecto, la Administración española aplica técnicas de *big data* como es el sistema Hermes, al objeto de elaborar perfiles de contribuyentes e informes de riesgos estandarizados. A modo de ejemplo, esta gestión de riesgos está sumamente detallada en las estadísticas desagregadas de impuestos sobre los que se presentan datos públicos sumamente detallados y que dan muestra tanto de la demografía de los obligados tributarios, en función de cada impuesto, como de

32. García Martínez, A. (2022). La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF (470), 5-40.

33. OECD (2016). *Technologies for Better Tax Administration*. OECD Publishing. 48-49.

34. OECD (2016). *Technologies ...* Op. Cit. 27-28.

los datos económicos declarados³⁵. Los mismos constituyen una radiografía no solo de la realidad tributaria en España, sino también de la enorme cantidad de datos de que dispone la Administración. Como señala la OCDE (OCDE, 2016)³⁶: *«revenue bodies are data rich organisations»*.

Siguiendo las recomendaciones del mencionado organismo internacional, la gestión de estos datos, al servicio de la ciudadanía, pueden emplearse en el empleo de análisis de riesgo de cumplimiento y simulaciones, así como al auxilio de los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones. Dicho de otro modo, pueden integrarse en la práctica diaria de la Administración, desde la perspectiva tanto de la colaboración con aquel contribuyente con voluntad cumplidora, como en la elaboración de mapas de riesgo fiscal, que favorezcan la lucha contra el fraude.

En estos términos, el *«Libro blanco para la reforma tributaria»* del año 2022 puso de manifiesto que el Plan estratégico de la Agencia Tributaria para 2020-2022 establecía siete ejes de actuación:

«i) herramientas de análisis de riesgos, para medir los resultados y el impacto de las actuaciones, además de la creación de perfiles de contribuyentes; ii) educación cívica en materia tributaria; iii) información y asistencia al contribuyente: mediante la potenciación de nuevas tecnologías como la Inteligencia Artificial, las llamadas Administraciones de Asistencia Digital Integral (ADIs) y los asistentes virtuales, entre los cuales sobresale el desarrollado en el IVA; iv) medidas basadas en el enfoque de la «economía del comportamiento», que buscan una mejor comprensión de la conducta del contribuyente; v) refuerzo de la puesta a disposición de los datos fiscales a los contribuyentes para cumplir sus obligaciones tributarias: transparencia de los datos informativos que la Agencia dispone, siguiendo el modelo utilizado en el IRPF, a través de Sociedades WEB y el pre-303 de IVA; (...).»

En consonancia con lo anterior, el Plan de Anual de Control Tributario y Aduanero del año 2022, en materia de información y asistencia, avanzaba el inicio del diseño de un Asistente virtual de Renta con la finalidad de contestar las consultas formuladas en materia de IRPF por los usuarios y, paralelamente, obtener información relativa a cuáles son las dudas más frecuentes. Los Planes de 2023 y 2024 mantienen su voluntad de continuar con el avance del Asistente virtual, si bien lo muestran como avance o implementación del trabajo realizado en 2022.

Asimismo, la gestión de los datos obtenidos por la Administración tributaria es reconocida por la Estrategia Nacional de Inteligencia Artificial (ENIA, en lo sucesivo). A tal respecto, el Informe sobre los avances en la Estrategia Nacional de Inteligencia Artificial, de mayo de 2023, destaca en su Eje 5 la potenciación del uso de la inteligencia artificial en la Administración Pública y en las misiones

35. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/estadisticas-impuesto.html>. [Consulta: junio de 2024].

36. OECD (2016). *Technologies ...* Op. Cit. 48.

estratégicas nacionales, entre las que se encuentran medidas fiscales de naturaleza preventiva, como son los asistentes virtuales en IVA e IRPF; como medidas reactivas de lucha contra el fraude fiscal en materia de detección de facturas falsas; así como el empleo de herramientas de automatización robótica de procesos (RPA), destinada a tareas rutinarias.

3.2. La horizontalidad de la relación tributaria a través de la inteligencia artificial

Los avances que en los últimos años se ha logrado a través del empleo de herramientas de inteligencia artificial han permitido personalizar los servicios públicos mediante la elaboración de perfiles de comportamiento por parte de los administrados (Campos Acuña, 2022)³⁷.

A este respecto, el artículo 2.f) del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos (RD 203/2021, de 30 de marzo, en lo sucesivo), establece el principio de personalización y proactividad, que se entiende como *«la capacidad de las Administraciones Públicas para que, partiendo del conocimiento adquirido del usuario final del servicio, proporcione precumplimentados y se anticipe a las posibles necesidades de los mismos»*.

Este precepto supone el reconocimiento de lo que se conoce como *«profiling taxpayers»*, en el ámbito tributario. En este punto, la propia Exposición de motivos del RD 203/2021, de 30 de marzo, manifiesta que la experiencia de usuario y la satisfacción del interesado en este ámbito es esencial para garantizar tanto los derechos de la ciudadanía como el cumplimiento de sus obligaciones. Por ello, el principio de personalización se vincula a los principios de adaptabilidad de las tecnologías, accesibilidad y facilidad de uso, reconocidos en los apartados a), b) y c) del previamente mencionado artículo 2 del RD 203/2021, de 30 de marzo. En los términos expresados por la propia Exposición de motivos, el objetivo es que *«se pueda conseguir que la relación del interesado con la Administración a través del canal electrónico sea fácil, intuitiva, efectiva, eficiente y no discriminatoria»*.

En definitiva, lo anteriormente expuesto supone una declaración de intenciones en relación con el avance digital de la Administración española, en aras de la mejora de la Administración digital, en la línea de la transición tecnológica que ha venido siendo promovida por la Unión Europea, en consonancia con las recomendaciones de la OCDE, expuestas en su documento *«Technologies for Better Tax Administration»*.

En este punto, podemos observar que la obtención masiva de datos por parte de la Administración, unida a los mecanismos de inteligencia artificial que ges-

37. Campos Acuña, C. (2022). Inteligencia artificial en la gestión pública: ¿de las tres leyes de Asimov a la anarquía desreguladora? En G. Vestri (Dir), *La disrupción tecnológica en la Administración Pública. Retos y desafíos de la Inteligencia Artificial* (23-40). Aranzadi. 29.

tionen tales datos, pueden contribuir a lograr equilibrios en el ámbito de la relación jurídico-tributaria. En especial, consideramos que pueden dar lugar a herramientas de gestión de riesgos fiscales esenciales para pequeñas y medianas empresas, así como para autónomos, en contraste con las grandes empresas, que pueden alcanzar una mayor disponibilidad de recursos al objeto de cumplir con sus obligaciones tributarias. No obstante, extender el uso de la inteligencia artificial y crear canales de comunicación presididos por el principio de buena fe y mutua confianza, conlleva la aceptación y utilización de la inteligencia artificial por parte de la sociedad en general³⁸.

En relación con lo anterior, la Comisión Europea, en el denominado «*Plan coordinado sobre la inteligencia artificial*» pone de manifiesto tres cuestiones esenciales, vinculadas a las soluciones que puede aportar las herramientas de inteligencia artificial. De una parte, la misma puede alcanzar procesos dotados de mayor eficiencia y eficacia; incrementar la calidad y consistencia de los servicios prestados; y mejorar la interacción «*ciudadano-administración pública a través de sistemas conversacionales*».

En este último punto, la Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo puede caer en cierta ingenuidad con respecto al punto de partida de la relación existente entre la Administración y la ciudadanía, la cual, en el ámbito tributario, ha sido caracterizada de asimétrica³⁹. Así, como señala el propio documento, «*la tecnología debe ser predecible, responsable, verificable, respetar los derechos fundamentales y observar las reglas éticas. De lo contrario, el uso de IA puede conducir a resultados indeseables*».

3.3. Mecanismos de inteligencia artificial dirigidos a horizontalizar la relación tributaria

Tal como señala el Grupo de expertos de alto nivel sobre la inteligencia artificial de la UE20 en su documento «*Ethic guidelines for trustworthy AI*»⁴⁰, publicado en el año 2019, pone de manifiesto que la inteligencia artificial debe guardar tres características:

Legalidad, respetando la normativa aplicable. En el caso de España, la Administración se encuentra vinculada al principio de legalidad, exigido por los parámetros del Estado de Derecho, de conformidad con los artículos 9.1 y 103 de la CE.

Ética, respetando los principios y valores éticos, que a su vez se pueden correlacionar con la garantía de los derechos fundamentales y libertades públi-

38. Comisión Europea (2018). *Plan coordinado sobre la inteligencia artificial*. COM(2018) 795 final. Bruselas.

39. Delgado Sancho, C.D. (2015). La relación jurídico-tributaria. *El Derecho [en línea]*. https://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/relacion-juridico-tributaria_11_347680005.html. [Consulta: junio 2024].

40. Disponible en: <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/ethics-guidelines-trustworthy-ai> [Consulta: junio 2024].

cas, reconocidos, entre otros textos por la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que viene a constituir la legalización de la ética democrática de los Estados de la Unión Europea⁴¹.

Robusta, a nivel técnico, desde el punto de vista de la seguridad de los datos.

En este punto, tanto las instituciones de la Unión Europea como la doctrina⁴², distinguen entre inteligencia artificial fuerte y débil. La primera se refiere a aquellos sistemas autónomos, altamente complejos, que tratan de desarrollar un comportamiento propio de los seres humanos a través de máquinas que tratan de emular el funcionamiento de la mente humana. Por su parte, la inteligencia artificial débil o limitada, referidas al desarrollo de tareas específicas de carácter más sencillo, como la percepción visual o los razonamientos basados en probabilidades, como es el caso de algunos asistentes conversacionales. En relación con lo anterior, la Comisión Europea distingue entre los programas informáticos (asistentes de voz, programas de análisis de imágenes, reconocimiento facial y de voz), que se asimilarían a la inteligencia artificial débil, de aquella que puede estar incorporada en dispositivos de hardware, como robots avanzados, más asimilable a la inteligencia artificial fuerte⁴³.

De forma más sintética, la Comisión Europea define la inteligencia artificial como la «*combinación de tecnologías que agrupa datos, algoritmos y capacidad informática*»⁴⁴. Por su parte, Martín López (2022)⁴⁵ la define como la «*capacidad de una máquina para razonar, comprender y aprender en términos análogos a los de un ser humano, con gran ventaja con respecto a éste último, de que puede hacerlo de un modo mucho más rápido*». El procesamiento del lenguaje natural, la representación del conocimiento, el razonamiento automático y el aprendizaje automático⁴⁶ son características propias de los sistemas de inteligencia artificial, para lo cual, utilizan algoritmos, que vienen a ser instrucciones u órdenes internas, basadas en lenguaje de programación, que posteriormente se dotan de

41. El Preámbulo de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, pone de manifiesto:

«*Consciente de su patrimonio espiritual y moral, la Unión está fundada sobre los valores indivisibles y universales de la dignidad humana, la libertad, la igualdad y la solidaridad, y se basa en los principios de la democracia y del Estado de Derecho. Al instituir la ciudadanía de la Unión y crear un espacio de libertad, seguridad y justicia, sitúa a la persona en el centro de su actuación.*

La Unión contribuye a la preservación y al fomento de estos valores comunes dentro del respeto de la diversidad de culturas y tradiciones de los pueblos de Europa, (...)»

42. Russell, S. J. y Norvig, P., (2008). *Inteligencia artificial. Un enfoque moderno*. 2ª Ed. Editorial Pearson. 351.

43. COMISIÓN EUROPEA (2018). *Inteligencia artificial para Europa. COM (2018) 237 final*. Bruselas.

44. COMISIÓN EUROPEA (2020). *Libro blanco sobre la inteligencia artificial – un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza*. COM (2020) 65 final. 2.

45. Martín López, J. (2022). *Inteligencia artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la Inspección tributaria. Crónica tributaria*. (182). 57.

46. Russell, S. J. y Norvig, P., (2008). *Inteligencia artificial...* Op. Cit. 6

una interfaz que facilita la utilización al usuario final, sin necesidad de que el mismo visualice, interprete o lea directamente el propio algoritmo.

En el ámbito de la información a los obligados, los asistentes virtuales de IVA e IRPF, utilizan este tipo de sistemas de inteligencia artificial basados en el denominado «*Natural Language Understanding*». Estos asistentes comprenden las preguntas del usuario de cara a realizar un trámite tributario y, en función de las expresiones utilizadas por el mismo en su pregunta, permiten ofrecer una respuesta predeterminada basada en el nivel de afinidad con la pregunta o, en síntesis, en la probabilidad de que tal respuesta se adecúe en mejor medida a la formulación realizada por el usuario. En sí, la máquina está entrenada para inferir la intención del usuario, expuesta a través de ciertas expresiones concretas o conceptos similares y, sobre esa base, conferir la respuesta más apropiada a través de un análisis de afinidad⁴⁷.

A nuestro juicio, si bien tales asistentes constituyen un avance, aún no se encuentran lo suficientemente adaptados para obtener una respuesta muchas veces lo suficientemente sencilla y comprensible a nivel usuario. Dicho en los términos del RD 203/2021, de 30 de marzo, de fácil uso y accesible. Si bien en el ámbito jurídico puede resultar difícil escapar de los tecnicismos, estos asistentes conversacionales deben trabajar en la evitación del lenguaje críptico y excesivamente intrincado para sus usuarios.

En relación con lo anterior, la enorme cantidad de datos de que dispone la Administración tributaria, debidamente organizados, pueden ser utilizados para el entrenamiento y desarrollo de modelos de inteligencia artificial generativa, que apliquen las capacidades de los denominados «*Large Language Models*», conforme a los cuales ya no solo se comprende el lenguaje natural, sino que se generan texto comprensible y adaptado a su usuario (por ejemplo, a través de los textos autocompletados). Por tanto, se pasa de la comprensión, razonamiento y aprendizaje⁴⁸, a la generación de contenido, bajo el principio de servicio.

El avance hacia el desarrollo de asistentes basados en «*Large Language Models*» es un camino que puede conducir al auxilio en materia de *compliance* fiscal, al objeto de lograr generar protocolos de cumplimiento fiscal, adecuados a cada tipo de usuario, mediante la parametrización adecuada. Tal situación permitiría desarrollar lo que se ha denominado «*Tax compliance by design*», en términos de la OCDE⁴⁹, a través del cual se atiende a los requerimientos específicos de las empresas, al objeto de reducir la presión fiscal indirecta, especialmente en el caso de pequeñas, medianas empresas y autónomos, mediante la creación de entornos informáticos públicos, accesibles y que simplifiquen el cumplimiento tributario para todos aquellos obligados con voluntad de cumplir.

47. Segarra, S. (2021). Fiscalidad e inteligencia artificial. En SERRANO ANTÓN, F. (Dir.). *Inteligencia artificial y administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*. Aranzadi. 32-33.

48. Segarra, S., (2021). Fiscalidad... Op. Cit. 27.

49. OECD, 2014. Tax Compliance by Design.

En el ámbito privado, disponemos de ejemplos recientes como IBM Watsonx Assistant o el asistente creado por OpenAI, ChatGPT. Pese a que estos son modelos son sumamente avanzados, aún tienen ciertas limitaciones, vinculadas al objetivo de verosimilitud entre la pregunta formulada, la respuesta y la realidad o la normativa aplicable. En este sentido, aún se observan limitaciones en la capacidad de la máquina para discernir la calidad de la información recibida de las bases de datos, lo que puede conducir a que cometa errores o bien sea creativa en su respuesta si no localiza la información en las correspondientes bases de datos utilizadas⁵⁰. A este respecto, OpenAI señala como objetivo a corto plazo, *«la mejora de las técnicas para aprender de y optimizar las preferencias humanas podría permitir directamente que estas aplicaciones estén mejor alineadas con el bienestar humano»*⁵¹.

Sin perjuicio de todo lo anterior, el camino para la implementación de mecanismos de inteligencia artificial, como los expuestos, pasa por salvaguardar el principio de transparencia, cuestión que ha sido muy destacada por la OCDE⁵².

La complejidad que alcanzan los sistemas de inteligencia artificial conduce en ocasiones al desconocimiento del funcionamiento del propio algoritmo o de cuál es el razonamiento lógico que ha dado lugar a la solución alcanzada. Son las llamadas *«black boxes»* o cajas negras⁵³. Esta situación de opacidad puede oponerse al principio de transparencia administrativa, vinculada a la salvaguarda de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la CE), así como a la garantía de los derechos fundamentales de intimidad y protección de datos. En estos términos, los derechos y garantías de los usuarios no pueden omitirse, de modo que la regulación debe ir encaminada no solo a la introducción de los avances tecnológicos más punteros que faciliten el cumplimiento fiscal, sino también a que los medios utilizados garanticen, en todo momento, los derechos fundamentales y libertades públicas reconocidos tanto a nivel constitucional como internacional.

4. CONCLUSIONES

A lo largo del presente capítulo, hemos podido observar que los requerimientos del Estado social y democrático de Derecho, junto con los principios de actuación administrativa reconocidos en el artículo 103 de la CE, conducen a replantear la relación de poderes públicos y la ciudadanía. Así pues, a nivel teórico, el procedimiento administrativo se contempla más como la apertura de vías

50. AA.VV. (2020). Learning to summarize from human feedback. *34th Conference on Neural Information Processing Systems*. Vancouver. 2 y ss.

51. *«In the short term, improving techniques for learning from and optimizing human preferences directly may enable these applications to be more aligned with human well-being»*. Traducción propia. En: AA.VV., 2020. Learning to summarize... Op. Cit. P.: 10.

52. OECD. (2016). Technologies... Op. Cit. 33.

53. Martín López, J. (2022). Inteligencia artificial... Op. Cit. 55.

de comunicación entre ambas partes, que como un proceso en el que la actuación administrativa se identifica con el acto unilateral.

En el ámbito tributario, la generalización del sistema de autoliquidaciones masivas, implantado a raíz de la «reforma fundacional» acontecida en los años 1977 y 1978, se mantiene en la actualidad. El mismo supone dar protagonismo al obligado tributario en la cumplimentación de sus deberes materiales y formales, lo que da lugar a que sobre el mismo recaiga la labor de reconocimiento del hecho imponible, calificación del mismo, cumplimentación de la declaración, cálculo y pago de la deuda tributaria, en su caso.

Bajo la anterior perspectiva, la labor de información y asistencia a los obligados tributarios, reconocida en los artículos 85 y siguientes de la LGT, resulta esencial para mitigar la litigiosidad tributaria, así como para materializar el principio de seguridad jurídica en nuestro ámbito. Tal es uno de los planteamientos del denominado derecho a la buena administración, reconocido por el artículo 41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, a través del cual se instituye el concepto de cultura al servicio de la ciudadanía, máxime ante la alta complejidad que puede alcanzar el sistema tributario. En tales términos, el derecho a la buena administración justifica y permite promover la creación de espacios de diálogo, que materialicen la relación tributaria, tal como tratan de impulsar la Unión Europea y la OCDE en los distintos documentos de trabajo publicados.

Los mencionados espacios de diálogo, para trabajar sobre el principio de «cero sorpresas», en palabras de la OCDE, se han venido materializando en España a través de la constitución de Foros empresariales, tales como el Foro de Grandes Empresas (2009); el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios (2011); el Foro de Federaciones y Asociaciones de Trabajadores Autónomos, así como el Foro de Pequeñas y Medianas Empresas (2022), unido a la creación del Código de Buenas Prácticas Tributarias, del año 2011. En los mismos, desde el enfoque del cumplimiento voluntario y la mitigación de riesgos por parte de las empresas, se abren vías a través de las cuales los operadores jurídicos y la Administración no solo evalúan su actuación sobre la base de los principios de buena fe y transparencia, sino que promueven el fomento de nuevas prácticas, como es el caso del uso de los medios digitales, en el caos de las pequeñas y medianas empresas.

Por su parte, la anterior perspectiva no se contempla sin la existencia de una voluntad de cumplimiento por parte de los obligados tributarios, sobre la base de la evaluación de los riesgos tributarios a los que la empresa en cuestión puede llegar a enfrentarse. Para ello, la obtención de la certificación de cumplimiento de la norma UNE16202:2019, de 27 de febrero, sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso; es un punto de partida para reflejar la buena fe tributaria del obligado tributario. No obstante, si bien la adecuación de la conducta del contribuyente a esta norma puede ser tomada en consideración en el caso de apertura de un potencial expediente sancionador, consideramos que merece la pena plantear su reconocimiento legal en la LGT.

Sin perjuicio de todo lo anterior, las nuevas tecnologías nos brindan una gran oportunidad de generalizar la apertura de espacios de diálogo en el ámbito de la información y asistencia a los contribuyentes. Así, la enorme cantidad de datos que puede llegar a almacenar la Administración puede ser gestionada por esta para desarrollar protocolos de cumplimiento normativo a través de los denominados «*Large Language Models*». En tales términos, la inteligencia artificial puede ayudar a desarrollar perfiles individualizados de obligados tributarios, a través de lo que se ha venido denominando «*compliance by design*». De este modo, los asistentes virtuales se pueden ver complementados con entornos informáticos públicos, accesibles y personalizados, que simplifiquen el cumplimiento tributario para todos aquellos obligados con voluntad de cumplir, regidos por el principio de transparencia, a fin de salvaguardar los derechos fundamentales y libertades públicas de sus usuarios.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. (2020). Learning to summarize from human feedback. *34th Conference on Neural Information Processing Systems*. Vancouver.
- CAMPOS ACUÑA, C. (2022). Inteligencia artificial en la gestión pública: ¿de las tres leyes de Asimov a la anarquía desreguladora? En G. Vestri (Dir), *La disrupción tecnológica en la Administración Pública. Retos y desafíos de la Inteligencia Artificial* (23-40). Aranzadi.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. (2015). El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios. En F. García Berro (Dir.), *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea* (169-193). Civitas-Thomson Reuters.
- CASANELLAS CHUECOS, M. (2014). Reino Unido. En L.M. Alonso González, *Informe: Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado* (104-107). Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya.
- Comisión Europea. Dirección General De Fiscalidad y Unión Aduanera (2016). *Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo*. Comisión Europea, Unión Europea.
- Comisión Europea (2018). *Plan coordinado sobre la inteligencia artificial*. COM(2018) 795 final. Bruselas.
- Comisión Europea (2016). *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. An action for fair and simple taxation supporting the recovery strategy*. COM(2020) 312 final.
- CRADO, J.I. (2021). Inteligencia Artificial (y Administración Pública). *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad* (20). 348-372.
- DELGADO SANCHO, C.D. (2015). La relación jurídico-tributaria. *El Derecho [en línea]*. https://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/relacion-juridico-tributaria_11_347680005.html. [Consulta: junio 2024].

- DÍAZ YUBERO, F. (2003). Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales* (4).
- España. Ministerio de Justicia (2011). *Informe de la Comisión de modernización del lenguaje jurídico*.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2022). La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* (470), 5-40.
- GIL CRUZ, E. M., (2009). *Las Actas con Acuerdo en el Procedimiento Inspector Tributario*. Aranzadi-Thomson Reuters.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (1998). *Los procedimientos tributarios: su terminación convencional*. Colex.
- GONZÁLEZ PELAYO, A. (2022). *La relación cooperativa en el ámbito de los procedimientos tributarios*. Tirant Lo Blanch.
- JUAN LOZANO, A. M. y FUSTER ASENCIO, C. (2016). Buena Administración tributaria y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad. *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales* (5).
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2022). Inteligencia artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la Inspección tributaria. *Crónica tributaria*. (182). 51-89.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2018). *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*. Editorial Aranzadi.
- MONREAL LASHERAS, A. (2001). Los controles maisvos del cumplimiento tributario. Ponencia. 35ª Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [en línea]. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2001/Espanol/chile35_2001_tema2_espana.pdf [Consulta: junio 2024].
- OECD (2013). *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. OECD Publishing.
- OECD (2016). *Technologies for Better Tax Administration*. OECD Publishing.
- PASTOR PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2005). *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*. Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales.
- RIBES RIBES, A. (2022). La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes. *Crónica Tributaria* (184). 143-194.
- RUSSELL, S. J. y NORVIG, P., (2008). *Inteligencia artificial. Un enfoque moderno. 2ª Ed.* Editorial Pearson.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2007). Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario. En S. Moreno González. *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario* (11-47). Atelier.
- SERRANO ANTÓN, F. (2021). *Inteligencia artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*. Aranzadi Thomson Reuters.
- SERRANO ANTÓN, F. (2021). *Tax Compliance y Planificación fiscal internacional en la era Post BEPS*. Aranzadi Thomson Reuters.

- TEIJEIRA RODRÍGUEZ, M. (2015). Legal compliance: conceptualización en el marco de la regulación corporativa. En AA. VV. *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: Libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz (935-948)*. Universidad Carlos III de Madrid.
- VAQUER CABALLERÍA, M. (2018). El poder administrativo. En AA. VV. *Estudios de Derecho público en homenaje a Luciano Parejo Alfonso. Tomo II (1243-1271)*. Tirant lo Blanch.
- YEBRA MARTUL, P. (2007). Contribuyentes u obligados tributarios desde la perspectiva constitucional. En AA.VV. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala (383-398)*. Universidad San Pablo CEU.

INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y MEDIDAS CAUTELARES EN DISPOSITIVOS ELECTRÓNICOS: MÁS DUDAS QUE CERTEZAS EN LA ESFERA TRIBUTARIA¹

Iván Vega Pedreño

Investigador Predoctoral

Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)

Universidad de Castilla-La Mancha

1. INTRODUCCIÓN

El avance en el desarrollo y empleo de aplicaciones tecnológicas basadas en algoritmos, que tienen un mayor grado de sofisticación en comparación con tradicionales herramientas informáticas que utilizamos en nuestro día a día, no

1. La presente investigación se realiza con cargo al «Programa Investigo», en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia financiado por la Unión Europea –EU, 2022-INVGO-11113NEXT GENERATION. A su vez, esta publicación se enmarca en el Proyecto de investigación «Gestión Tributaria y Nuevos Modelos de Negocios», 2022-GRIN-34476, cofinanciado por la Universidad de Castilla-La Mancha (Vicerrectorado de Política Científica) y por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER), cuyo investigador principal es el Profesor Dr. Miguel Ángel Collado Yurrita. Del mismo modo, esta investigación se enmarca en el Proyecto I+D+I que lleva por título «Desafíos y oportunidades de la economía digital en los sistemas tributarios: de la fiscalidad internacional a la autonómica», SBPLY/23/180225/000077, cofinanciado por la Agencia de Investigación e Innovación de Castilla-La Mancha y el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER), cuyos investigadores principales son los Profesores Dres. Miguel Ángel Collado Yurrita y Luis María Romero Flor.

puede negarse. Este progreso está ligado a la digitalización, el aumento en la disponibilidad de datos y el nuevo auge de tecnologías avanzadas como la inteligencia artificial (en adelante, IA)².

La utilización de esta tecnología en diversos sectores aporta innumerables ventajas a los ciudadanos, puesto que son utilizadas en diversos ámbitos, tanto públicos como privados, y en líneas generales permiten realizar tareas de una forma más eficiente en comparación con la de los seres humanos e, incluso, ir más allá al ser capaces, en los sistemas de aprendizaje más avanzados, de generar unos resultados concretos ciertamente innovadores a partir del conjunto de datos que se han agregado a este tipo de sistemas de IA.

En este sentido, desde una perspectiva estatal, el sector público en general³ y, en particular, la Administración tributaria no es, ni debería de ser ajena, al empleo de este tipo de tecnologías avanzadas, dadas sus innumerables ventajas; es más, si se logra que se regule su empleo por las Administraciones públicas con las debidas garantías se estaría ante una de aquellas situaciones que en el mundo anglosajón son calificadas con el término «win-win» y que implica que en una situación concreta todas las partes implicadas obtienen un resultado beneficioso para sus intereses.

En este ideal en el que la Administración tributaria emplea sistemas de IA para realizar sus tareas conforme al principio de eficacia que propugna la Constitución (en adelante, CE) en su artículo 103.1 y, a la vez, los ciudadanos se benefician de las utilidades de estos servicios parece ser una realidad, tal y como demuestra el desarrollo de diversas herramientas de información y asistencia a los contribuyentes (asistentes conversacionales, entre otros ejemplos).

Sin embargo, esa aspiración de un marco ideal entre los derechos y garantías de los contribuyentes no parece ser así, si se cambia la perspectiva al otro gran ámbito en el que se emplean este tipo de sistemas de IA por la Administración tributaria: tareas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Aquí la cosa parece cambiar, y esa consecución de un funcionamiento óptimo no es igual, debido a dos situaciones: por una parte, la falta de un marco jurídico adecuado que sea capaz de regular las nuevas realidades que presenta el empleo de sistemas de IA en el ámbito tributario; por otra parte, la opacidad y escasa información que se hace pública sobre este tipo de herramientas y que dificultan su control y evaluación desde una óptica ajena al ámbito administrativo donde se utiliza.

2. Téngase en cuenta que, a pesar del gran apogeo al que venimos asistiendo en los últimos años alrededor de la IA, este concepto fue acuñado en 1955 por John McCarthy y otros investigadores con motivo de un proyecto de investigación sobre inteligencia artificial y cuestiones adyacentes que se celebró en el verano de 1956. Esta propuesta de proyecto de investigación puede consultarse en el siguiente sitio web: <http://jmc.stanford.edu/articles/dartmouth/dartmouth.pdf> (último acceso: 17 de mayo de 2024).

3. Una muestra de la importancia de esta tecnología se refleja en la Estrategia de IA elaborada por el Gobierno de España, que sustituye a la Estrategia de IA del año 2020, y que tiene como una de sus grandes prioridades impulsar la IA en el sector público. Esta Estrategia puede consultarse en el siguiente sitio web: https://portal.mineco.gob.es/es-es/digitalizacionIA/Documents/Estrategia_IA_2024.pdf (último acceso: 16 de junio de 2024).

Pues bien, indicado lo anterior, hay que tener presente que una de las aportaciones esenciales, en materia de prevención del fraude fiscal, para las que se utiliza IA en la Administración tributaria se enmarca en una fase previa de selección de contribuyentes, en virtud de una elaboración de perfiles de riesgo, informes u otras labores estadísticas realizadas por estos sistemas inteligentes y que, en última instancia, sirven para coadyuvar a los órganos tributarios competentes para iniciar actuaciones de investigación y comprobación tributaria.

En concreto, uno de los resultados que la IA es capaz de ofrecer a los órganos tributarios es el suministro de datos o informaciones procedentes de bases de datos propias que inciden sobre la menor tributación de un contribuyente particular en relación con un determinado sector empresarial y, por consiguiente, la posible necesidad de iniciar actuaciones inspectoras para determinar si esa situación es conforme a la normativa tributaria aplicable.

A su vez, este tipo de informes sobre el análisis del promedio de facturación sirven en otras ocasiones para solicitar autorización al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo competente para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de la persona concreta objeto de investigación tributaria. Este tipo de actuaciones con fines prospectivos han sido limitadas por el Tribunal Supremo (en adelante, TS) en distintas sentencias como, por ejemplo, la STS 3808/2022, de 14 de octubre de 2022, recurso de casación núm. 3410/2020⁴.

Pues bien, llegados este punto se debe plantear si, al igual que ha ocurrido en otras circunstancias, este tipo de informaciones estadísticas relacionadas con la media del sector de un contribuyente pueden servir de fundamento para adoptar medidas cautelares *ex* artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) sobre dispositivos electrónicos personales de contribuyentes, tales como ordenadores o teléfonos móviles. La cuestión aquí planteada se relaciona con algunos aspectos de los tratados en la STS 3978/2023 de 29 de septiembre de 2023⁵ recurso de casación núm. 4542/2021.

Esta posibilidad de utilizar presunciones estadísticas que puedan inducir a la Administración tributaria a adoptar una medida cautelar sobre un dispositivo electrónico personal de un contribuyente puede incluso parecer inverosímil, pero a la vista de la jurisprudencia emanada por el TS en algunos de sus pronunciamientos y las diversas funcionalidades de los sistemas de IA en un futuro esta situación podría suceder.

Así las cosas, el objeto de este trabajo es tratar de poner de manifiesto que, aunque de una forma expresa el uso de la IA por parte de la Administración tributaria estatal pueda parecer meramente auxiliar la realidad es otra, e incluso irá en aumento.

En consecuencia, la jurisprudencia del TS puede vislumbrar cuál puede ser la respuesta a distintos asuntos como es que la Administración pueda adoptar una medida cautelar en el curso de un procedimiento inspector sobre un dispositivo electrónico personal, en atención a informes realizados por IA, y con ello

4. ECLI:ES:TS:2022:3808.

5. ECLI:ES:TS:2023:3978.

se pueda vulnerar algún derecho fundamental relacionado con el actual régimen jurídico de las medidas cautelares en el ámbito tributario.

2. UNA NOTA PREVIA: ¿EMPLEA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESTATAL IA?

Aunque el objeto del presente trabajo se centra en dos pronunciamientos del TS, sí que creemos que es necesario realizar un breve apunte previo sobre las herramientas informáticas que la Administración tributaria estatal emplea en las tareas de investigación y prevención de incumplimientos tributarios y si, efectivamente, pueden ser consideradas como IA. Cuestión esta que, desde una óptica doctrinal, está totalmente admitida en virtud de los diferentes trabajos en la materia, pero no parece que sea así desde la propia Administración tributaria, como se verá a continuación.

Como punto de partida se debe tener presente que, si bien es cierto que en los últimos años desde una esfera internacional y europea son varias las publicaciones que enfatizan el creciente empleo de herramientas informáticas basadas en IA por parte del sector público⁶ y, más concretamente, por las Administraciones tributarias⁷, desde una óptica interna no parece que tal reconocimiento haya

6. TANGI L. *et al.* (2022). AI Watch. European Landscape on the Use of Artificial Intelligence by the Public Sector. *Publications Office of the European Union*, Disponible en: https://ai-watch.ec.europa.eu/publications/ai-watch-european-landscape-use-artificial-intelligence-public-sector_en (último acceso: 8 de junio de 2024). Entre otros, el objetivo de este reporte es realizar un inventario de los diferentes usos se está realizando de IA por parte del sector público. Específicamente, se precisa que se han comunicado por parte de los diferentes Estados miembros un total de 686 casos de IA en el sector público. No obstante, estos datos deben ser tomados en cuenta con carácter orientativo, dado que, como expone el propio informe se han experimentado ciertas limitaciones en las fuentes de información que han obtenido para su la elaboración de este repositorio. Asimismo, desde una óptica tributaria sí que llama la atención que de los 8 casos de estudio que se propone el documento analizar de una manera más extensa dos sean referidos sobre Administraciones tributarias como son la finlandesa y la española (en el caso de España, se informa de que se emplea IA para calcular los ingresos estimados que cada contribuyente basado en los datos de otros obligados tributarios similares; además, también se emplea para generar otros tipos de estadísticas). Ambos estudios pueden consultarse en: <https://goo.su/gVR0> (último acceso: 17 de junio de 2024).

7. Sobre el ámbito tributario, *vid.* OECD. (2023). Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. *OECD Publishing*. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/900b6382-en> (último acceso: 8 de junio de 2024). Este informe que se basa se en la información que 58 Administraciones tributarias han facilitado a la OCDE sirve de un modo genérico para ofrecer algunas evidencias de cómo se está implementando distintas tecnologías por parte de las Administraciones tributarias. Concretamente, en el contexto de la investigación de incumplimientos tributarios se indica en el capítulo 6, figura 6.4., que alrededor del 50% de las jurisdicciones que han participado en este documento señalan que utilizan inteligencia artificial para detectar el fraude y evasión fiscal, y en procesos de evaluación de riesgos (*risk assessment processes*). Este dato es una muestra de cómo se está implementando esta tecnología a por las diferentes Administraciones tributarias de distintos Estados; sin embargo, esta información abarca hasta el año 2022, por lo que, debido al avance de la tecnología y la aspiración a una mayor eficiencia en las

sido tan firme y la Administración tributaria estatal no parece admitir de forma generalizada ese uso, y si lo hace, lo delimita a ámbitos muy específicos.

Este fenómeno asociado al empleo de IA no es un hecho aislado, sino que otras Administraciones tributarias de nuestro entorno también emplean sistemas de IA tal y como ha puesto de manifiesto HADWICK⁸ que ha identificado, a partir de distintas informaciones bibliográficas procedentes de organismos como la OCDE o la Organización Intra-Europea de Administración Fiscal, 50 herramientas tecnológicas que emplean IA en el ámbito tributario, distribuidas entre 17 Estados miembros⁹, entre los que se encuentra España¹⁰.

Esta aceptación limitada de la IA a ciertas tareas concretas se podía ver reflejada en el anterior Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2020 – 2023, en él se exponía que «la Agencia Tributaria siempre ha estado a la vanguardia en la utilización de nuevas tecnologías y esta circunstancia ha experimentado un impulso muy relevante en los últimos años con el desarrollo de nuevas herramientas de selección, obtención y tratamiento de la información y de utilización de inteligencia artificial para la realización de las actuaciones de información y asistencia a los contribuyentes»¹¹. Además de estas proyecciones de objetivos plurianuales, también hay que prestar atención a los distintos planes anuales de control tributario y aduanero que especifican cuáles van a ser las actuaciones concretas que servirán para cumplir con los objetivos delimitados en el plan estratégico.

A tal efecto, si se realiza un examen de los distintos Planes anuales del período 2020-2023¹², se puede observar que las referencias expresas que realizan

tareas administrativas, creemos que este porcentaje ha podido aumentar en los dos últimos años en gran manera. Por dicho motivo, es necesario aguardar a próximas ediciones de este documento elaborado por la OCDE, aunque por el actual avance de la IA en diferentes sectores no parece que su utilización se vaya a reducir, sino todo lo contrario.

8. HADWICK, D. (2022). Behind the One-Way Mirror: Reviewing the Legality of EU Tax Algorithmic Governance. *EC Tax Review*, núm. 4, págs. 184-186.

9. Esta información se encuentra disponible en: <https://www.uantwerpen.be/en/projects/aitax/country-reports/> (último acceso: 10 de junio de 2024). En este sitio web se puede consultar distinta información sobre las herramientas que emplean sistemas de IA.

10. En el caso de España se hace referencia a aplicaciones informáticas como TESEO, INFONOR, ZÚJAR o HERMES son algunas de las aplicaciones que atribuyen que se indican que son empleadas por la Administración tributaria española. Una mayor información sobre estas aplicaciones puede encontrarse en SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2023). *El sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario* (págs. 33-42). Aranzadi. Sobre este particular, se debe apreciar que no todas las aplicaciones referenciadas en el repositorio indicado sobre aplicaciones informáticas que son IA, en realidad algunas parecen ser herramientas de *big data*. También puede encontrarse una breve descripción del conjunto de herramientas tecnológicas que empela el Departamento de Informática Tributaria de la AEAT, a través del pliego de prescripciones técnicas asociadas a la contratación de servicios de gestión, mantenimiento y desarrollo de aplicaciones informáticas, en el siguiente enlace web: <https://goo.su/OlaXkAh> (último acceso: 9 de junio de 2024).

11. Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2020 – 2023, pág. 16.

12. Todos se encuentran disponibles para su consulta pública en el siguiente sitio web: <https://goo.su/fDgI9iZ> (último acceso: 9 de junio de 2024).

estos documentos sobre el término IA no son muchas y, si se realizan, se circunscriben al ámbito de la información y asistencia a los contribuyentes¹³ en el área del ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a tareas de vigilancia aduanera¹⁴. No obstante, a pesar de la falta de referencias directas a esta tecnología en los distintos planes anuales, sí que se puede vislumbrar en ciertas ocasiones cuando la Administración indica que en el marco del control del fraude en fase recaudatoria «se potenciará, especialmente, la utilización de las herramientas avanzadas de tratamiento y análisis de datos para detectar de una forma ágil y eficiente patrones de fraude recaudatorio sobre los que enfocar y dirigir especialmente la actuación de los órganos de recaudación, sobre todo, en relación con los grandes deudores»¹⁵.

Indicada esa referencia a «herramientas avanzadas» se plantea la siguiente cuestión: ¿qué tecnología implica ese tratamiento y análisis de datos? ¿Podría ser IA? A nuestro modo de ver esta cuestión dista de ser pacífica, sobre todo, si se tiene en cuenta que recientemente la Administración tributaria estatal ha publicado dos documentos relacionados con el empleo de IA en sus distintas actuaciones, y también ha desarrollado un sitio web en el que se ofrece información sobre la incidencia de esta tecnología en el ámbito tributario.

El primero es el Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027¹⁶ en el que figura como uno de sus elementos claves la elaboración de una Estrategia de Inteligencia Artificial¹⁷ en la esfera tributaria, que ha sido publicada recientemente. Con todo, estas mismas líneas del Plan Estratégico indican que las distintas tecnologías de uso analítico que se emplean para tareas relacionadas con la prevención y lucha contra el fraude fiscal, tales como los sistemas que analizan riesgos, no deben ser considerados como sistemas de IA, ni por tanto se situarían dentro de los que se puede considerar IA¹⁸.

Prosigue esta parte del documento dedicada a la IA delimitando un conjunto de compromisos a los que la Administración tributaria se compromete y que, básicamente, se centran en asegurar que el empleo de este tipo de sistemas informáticos sea conforme al ordenamiento jurídico, así como que supongan una herramienta beneficiosa tanto para los ciudadanos como la Administración. Incluso, se especifican tres principios rectores: principio de responsabilidad; enfoque *human centric*, que implica una utilización de la IA conforme a parámetros éticos, la observancia del marco normativo y una protección de los derechos de los ciudadanos; seguridad y gobierno de la inteligencia artificial.

El segundo de los documentos novedosos que ha sido publicado por la Administración tributaria estatal es un desarrollo mucho más amplio del citado

13. Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022.

14. Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.

15. Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023.

16. Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027. Disponible en: <https://goo.su/jkHIZT3> (último acceso: de junio de 2024).

17. *Ibidem*, págs. 57-59.

18. *Ibidem*, pág. 57.

epígrafe dedicado a la IA y que se denomina Estrategia de Inteligencia Artificial de la Agencia Tributaria¹⁹. Esta Estrategia viene a complementar y profundizar lo expuesto sintéticamente *supra*, según el contenido del Plan estratégico 2024-2027, y resulta de interés realizar una lectura del mismo para conocer cuál es la concepción de la Administración tributaria sobre esta tecnología y cómo va a actuar en el futuro con respecto a ella.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, a los efectos de entender qué es y qué no es IA, se precisa que «es importante señalar que el alcance de esta estrategia se circunscribe al uso de la IA dentro de la Agencia Tributaria y no hace referencia al uso de otro tipo de tecnologías que, pudiendo ser novedosas, no impliquen el uso de técnicas o herramientas específicas de la Inteligencia Artificial. De este modo, quedarán fuera del ámbito objetivo del documento otros sistemas como pueden ser: el tratamiento masivo de datos, el análisis de redes o grafos, los sistemas de análisis de riesgos, la robotización o automatización de determinadas actuaciones, ...etc., siempre y cuando dichos sistemas funcionen de manera determinista, basándose en reglas fijadas por humanos, y por lo tanto no estén haciendo uso de las capacidades analíticas, predictivas o generativas propias de sistemas de Inteligencia Artificial»²⁰. Afirmación que debe ser relacionada con en el apartado web específico previsto para la IA en el ámbito tributario, concretamente, la parte dedicada a «limitaciones de uso de la IA» y que no se corresponde de manera completa con las afirmaciones establecidas en la Estrategia, complementando la información sobre IA que ofrece la Administración tributaria.

Particularmente, en ese apartado dedicado a las limitaciones, se hace referencia a que «en cuanto a la fase de selección de contribuyentes, existen herramientas de análisis masivo, que no son IA, y que ayudan a los funcionarios en las tareas de análisis de riesgos previas a los procedimientos de control, siendo su uso limitado al tratamiento automatizado de datos que, en todo caso, deben ser valorados por los funcionarios junto con el resto de la información obtenida, antes de tomar una decisión respecto de una actuación de comprobación inspectora». Por lo tanto, completando la información anterior, según expone la Administración tributaria «la Agencia Tributaria ya viene aprovechando las oportunidades que brindan los avances tecnológicos en IA para aplicarlos a un mejor desarrollo de su misión, consistente en favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Ejemplos de uso actuales en este sentido son los chat-box (asistentes virtuales), algunos de los mensajes aviso en IRPF por posibles errores al modificar la información sobre rendimientos del trabajo que ofrece Renta Web, o los avisos que se ofrecen a potenciales no declarantes de IRPF durante el periodo de presentación voluntaria de la declaración».

En virtud de lo expuesto con anterioridad, según manifiesta la Administración tributaria estatal de los dos grandes ámbitos en los que se puede emplear la IA como son la información y asistencia a los contribuyentes y la prevención

19. Estrategia IA Agencia Tributaria. Disponible en: <https://goo.su/iw41> (último acceso: 11 de junio de 2024).

20. *Ibidem*, pág. 4.

e investigación del fraude fiscal²¹, solo utiliza esta tecnología para la primera de las tareas, información y asistencia.

Ahora bien, desde nuestro punto de vista hay que realizar, aunque sea de una manera breve, un cuestionamiento de si verdaderamente los sistemas de elaboración de riesgos son considerados como sistemas de IA, tanto desde una perspectiva teórica como práctica, con la reseña de alguno indicios que nos permiten inferir que, realmente, se emplea IA por la Administración en tareas como la prevención e investigación del fraude fiscal.

Al respecto, desde un plano teórico, una primera tarea consiste en identificar un concepto de IA jurídico y normativo. A nivel estatal, el Real Decreto 817/2023, de 8 de noviembre, que establece un entorno controlado de pruebas para el ensayo del cumplimiento de la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial es una norma que hay que tomar en consideración y, más específicamente, su artículo 3 en el que se identifican un conjunto de definiciones a los efectos de esta disposición normativa.

Una de esas definiciones que se proporciona es la de sistema de inteligencia artificial como aquel «sistema diseñado para funcionar con un cierto nivel de autonomía y que, basándose en datos de entradas proporcionadas por máquinas o por personas, infiere cómo lograr un conjunto de objetivos establecidos utilizando estrategias de aprendizaje automático o basadas en la lógica y el conocimiento, y genera información de salida, como contenidos (sistemas de inteligencia artificial generativos), predicciones, recomendaciones o decisiones, que influyan en los entornos con los que interactúa», definición que si bien en el momento de aprobación de este Real Decreto aún no se había alcanzado un acuerdo en materia del Reglamento de Inteligencia Artificial (en adelante, RIA) en la UE, las negociaciones estaban muy avanzadas²², y es muy acorde al mismo.

21. Particularmente, bajo estos dos grandes ámbitos se pueden identificar distintas funcionalidades como expone PEETERS, B. (2024). European Law Restrictions on Tax Authorities' Use of Artificial Intelligence Systems: Reflections on Some Recent Developments. *EC Tax Review*, núm. 33, pág. 55, « In doctrine six archetypal functions are identified: (1) taxpayer assistance (e.g., virtual conversational assistants or chatbots), (2) data collection, (3) risk detection, (4) risk-scoring, (5) nudging (e.g., automated communication to non-compliant tax payers in order to encourage them comply or to inform vulnerable taxpayers to receive assistance), (6) jurisprudence analysis by machine learning systems to help tax administration predicting e.g., the success of a specific tax claim. It can be expected that more other functions will become possible in the future». A su vez, *vid.* OWENS, J. *et al.* (2023). Generative AI: The Power Behind Large Language Models and Their Use in Tax Administration. *Tax notes international*, vol. 112, págs. 1255-1274, sobre las posibles futuras aplicaciones de los grandes modelos de lenguaje (*large language models* (LLMs)), además de la asistencia a los contribuyentes, su potencial permite vislumbrar un posible uso en otras áreas como el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias o tareas analíticas. El programa informático más representativo de este tipo de modelos algorítmicos es ChatGPT.

22. Una reflexión interesante sobre la delimitación del concepto de IA se puede encontrar en FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C. (2023). Una reflexión sobre el concepto de inteligencia artificial desde un punto de vista jurídico. *Revista La Ley Derecho Digital e Innovación*, núm. 17, versión digital.

Ello se puede comprobar al comparar esta definición del artículo 3 del Real Decreto 817/2023 con la del RIA²³, que, igualmente, en su artículo 3, apartado 1, dedicado a definir distintos términos a los efectos del texto legislativo precisa qué debe entenderse por un sistema de IA²⁴ y coincide en términos generales con la reflejada en el Real Decreto. A tal efecto, es importante reseñar que en virtud del artículo 96.1, apartado f), la Comisión elaborará directrices sobre la aplicación del Reglamento, por lo que, habrá que estar pendiente a cómo se desarrollan esas orientaciones en relación con la aplicación del concepto de sistemas de IA²⁵.

Por lo pronto, a la espera de que la Comisión vaya elaborando estos trabajos sobre el RIA, una primera aproximación a cómo debe de interpretarse el concepto de sistema de IA pueden encontrarse en el considerando 12 del RIA que, si bien es cierto que estas manifestaciones no tienen vinculación jurídica ninguna, sí son de gran ayuda para poder tratar de discernir la finalidad de una norma, e incluso puede servir para que el TJUE los tenga presente en algunos de sus pronunciamientos cuando lo estime oportuno.

En lo que concierne al considerando sobre la definición de sistema de IA, el número 12, se precisa que esta delimitación conceptual sobre qué es IA debe diferenciarse de programas informáticos sencillos y hay que excluir también a los sistemas basados en normas que hayan sido establecidas únicamente por personas físicas. Adicionalmente, se precisa que una de las claves para clasificar a estos sistemas como IA es su capacidad de inferencia, característica que se refiere a la aptitud que tienen este tipo de sistemas inteligentes de ofrecer distintos resultados a sus procesos internos, a través de predicciones, recomendaciones, contenidos o decisiones que influyen en entornos físicos o virtuales.

En este punto, atendiendo a lo indicado en el considerando 12 del RIA, con respecto a aquellos programas informáticos sencillos y las consideraciones que realizaba la Administración tributaria en su Estrategia de IA sobre los sistemas de análisis de riesgo, cuando aludía a que no debían de ser categorizados como un sistema de IA en aquellas situaciones en las que funcionaban de manera

23. A fecha de este trabajo todavía no se ha publicado el texto definitivo del RIA en el Diario Oficial de la Unión Europea, aunque su publicación es inminente. De modo que, aun no teniendo este texto oficial en el sitio web de EUR-Lex puede encontrarse un texto que será coincidente con el que se publicará próximamente: <https://goo.su/mjv6> (último acceso: 15 de junio de 2024).

24. El texto del RIA en este punto aclara que un «sistema de IA»: un sistema basado en una máquina que está diseñado para funcionar con distintos niveles de autonomía y que puede mostrar capacidad de adaptación tras el despliegue, y que, para objetivos explícitos o implícitos, infiere de la información de entrada que recibe la manera de generar resultados de salida, como predicciones, contenidos, recomendaciones o decisiones, que pueden influir en entornos físicos o virtuales»

25. Sobre este particular relacionado con la definición de los sistemas de IA, *vid.* lo expuesto por FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C. & EGUILUZ CASTAÑEIRA J. A. (2024). *Diez puntos críticos del Reglamento europeo de Inteligencia Artificial*. Diario LA LEY, núm. 85, Sección Ciberderecho, 28 de junio de 2024. Disponible en: <https://goo.su/mQhe> (último acceso 11 de junio de 2024) al indicar que «conocer adecuadamente este concepto y ser capaz de identificar con propiedad cuando se está ante un sistema de IA será, probablemente, uno de los puntos más críticos a los que se enfrentarán juristas y técnicos en la aplicación del RIA»

determinista, o cuando se mencionaba categóricamente, en el apartado web dedicado al efecto, que «en cuanto a la fase de selección de contribuyentes, existen herramientas de análisis masivo, que no son IA, y que ayudan a los funcionarios en las tareas de análisis de riesgos previas a los procedimientos de control», se podría deducir que la Administración tributaria estatal no emplea sistemas avanzados que pudieran incluirse dentro del concepto de IA.

Sin embargo, para poder concluir que ello sea realmente así, creemos necesario atender al análisis que la OCDE realiza sobre el término de IA, dado que, la delimitación conceptual de la que parte el RIA ha sido influenciada en gran medida por esta Organización. Esta delimitación había sido realizado el año 2019 y, a finales del año 2023, se actualizó a los efectos de tratar de deslindar qué tecnologías, por ser IA, deben estar incluidas en la Recomendación de la OCDE sobre IA²⁶ que debe guiar la actuación de los Estados y sus diferentes entes administrativos emplean esta tecnología. Pues bien, esta Organización ha elaborado un documento adicional en relación con la citada actualización de la definición en el que se realizan un conjunto de aclaraciones sobre diferentes aspectos a tener en cuenta sobre estos sistemas²⁷.

En relación con su contenido, una de las primeras aclaraciones que realiza es la flexibilidad de este concepto y el amplio alcance del mismo, puesto que se incluyen un conjunto variado de tecnologías. Avanza el documento exponiendo diferentes aspectos relevantes desde la óptica de la definición de un sistema de IA.

En primer lugar, se hace referencia al rol de los humanos y se indica que, evidentemente, esta participación es esencial porque son los que configuran el proceso, incluso aunque el sistema informático desarrolle objetivos implícitos que no estaban previstos previamente.

A continuación, en lo que respecta a la autonomía, debe entenderse como tal el grado a partir del cual un sistema de IA puede aprender o actuar tras la fase de configuración inicial de este tipo programas informáticos. No obstante, se debe tener en cuenta que existe participación humana en las distintas fases del ciclo de vida como es durante su diseño, desarrollo o procesamiento de datos.

También se alude al concepto de adaptabilidad como otro elemento que hay que analizar para concretar si se está ante un sistema que puede ser categorizado como IA e implica que este tipo de programas continúan evolucionando a medida

26. *Recommendation of the OECD Council on Artificial Intelligence*, disponible en: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0449> (último acceso 11 de junio de 2024). A los efectos de esta Recomendación un sistema de IA es «An AI system is a machine-based system that, for explicit or implicit objectives, infers, from the input it receives, how to generate outputs such as predictions, content, recommendations, or decisions that can influence physical or virtual environments. Different AI systems vary in their levels of autonomy and adaptiveness after deployment». Aproximación conceptual que no difiere en gran manera sobre la manejada en el Real Decreto 817/2023 o en el RIA.

27. Vid. OECD. (2024). Explanatory memorandum on the updated OECD definition of an AI system. *OECD Artificial Intelligence Papers*, num. 8. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/623da898-en> (último acceso: 18 de junio de 2024).

que se produce su funcionamiento, en virtud de los diferentes datos de entrada y salida, asociándose normalmente a sistemas basados en aprendizaje automático.

Otros aspecto de enorme importancia son los objetivos, o resultados, que se pretenden obtener con la utilización de este tipo de sistemas que, principalmente, pueden ser explícitos o implícitos. En aquellas situaciones en las que el objetivo es explícito el desarrollador configura en el sistema cuál es el objetivo concreto que se pretende obtener, a través de un conjunto de datos determinados; en cambio, existen objetivos implícitos en este tipo de sistemas de IA que, a su vez, se dividen en, por una parte, aquellos en los que los objetivos que debe alcanzar el sistema se deducen del conjunto de reglas introducidas en el mismo; y, por otra parte, aquellos cuyos resultados se extraen de los datos de entrenamiento, en este tipo de casos los objetivos no se indica como tal, sino que el sistema debe ser capaz de deducirlos a partir de los datos que se le han proporcionado.

A su vez es interesante conocer lo que se indica en este documento sobre los resultados, más conocido como *output*, y que se agrupan en tres categorías como son: recomendaciones, predicciones y decisiones. Todo ello dependiendo del grado de autonomía que tenga la herramienta de IA en relación con una intervención humana, el grado más amplio de autonomía estaría previsto para las decisiones, al tener el resultado una consecuencia directa a una situación específica; en contraposición, las predicciones son las que tienen un nivel de menos autonomía en relación con la participación de un humano. Por último, se ofrecen ejemplos de diferentes tareas asociadas a los sistemas de IA, siendo una de ellas la predicción de resultados futuros a partir de comportamientos pasados, funcionamiento que no difiere mucho de la utilización de sistemas predictivos²⁸ por parte de la Administración tributaria, pero que según la Administración tributaria no es IA.

A nuestro entender este tipo de sistemas como es, principalmente, la herramienta informática HERMES que como expone el documento de prescripciones técnicas, referenciado anteriormente, pie de página 9, tiene un funcionamiento que consiste en la «elaboración y obtención de los riesgos de los contribuyentes mediante la infraestructura de ZÚJAR / GENIO. Los riesgos serán utilizados en los procesos de selección y de tramitación por parte de las aplicaciones gestoras», por lo que, este sistema a partir de la información que tiene la Administración tributaria de cada contribuyente es capaz de predecir cuál va a ser el grado de riesgo de incumplimiento tributario que tiene una persona concreta. Por consiguiente, a nuestro entender cuando la Administración tributaria expresa que utiliza una herramienta masiva de análisis de datos que no es IA, es complicado llegar a entender qué tipo de

28. En relación con los modelos predictivos empleados en el ámbito tributario se asocian a mecanismos de *machine learning* y, a su vez, tal y como expone SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. *Op. cit.* (págs. 33-37) estos modelos predictivos son denominados *Compliance Risk Management* (CRM). Fundamentalmente, este autor menciona tres modelos, «en cuanto a su finalidad: – *Similarity Models*: en los que se identifica a los contribuyentes por comparación con otros en situaciones anteriores. – *Outlier Models*: donde se observa a los contribuyentes que estadísticamente pueden presentar comportamientos anómalos. – *Prescriptive Models*: que ofrecen resultados sobre las causas del riesgo de un contribuyente».

tecnología es esta. Esto es así porque cuando tanto en la Estrategia de IA como en el RIA se alude a que no es IA aquellos sistemas que utilizan reglas definidas exclusivamente por humanos, está claro, que los sistemas de análisis de riesgo empleados por la Administración tributaria no son este tipo de sistemas básicos o sencillos.

Un ejemplo que puede ayudar a discernir qué es un sistema de IA y que no lo es desde la óptica tributaria nos lleva a diferenciar entre la herramienta de asistencia a los contribuyentes en el ámbito del IRPF, como es renta web, y la herramienta informática HERMES.

Esta herramienta puesta a disposición para asistir a los contribuyentes en la generación de su autoliquidación ha sido configurada conforme a Ley 35/2006 del IRPF y, por tanto, todos sus resultados están previstos en la citada norma tributaria al haber sido establecidas únicamente por las personas encargadas de desarrollar esta aplicación informática²⁹.

En contraposición, se puede indicar que el sistema HERMES utilizado para elaborar perfiles de riesgo que, posteriormente, puedan ser tenidos en cuenta por los organismos tributarios para el inicio de un procedimiento comprobatorio, su funcionamiento parece corresponder con un sistema de IA, dado que, a partir de unos datos que le han sido suministrados y una configuración previa, este sistema es capaz de categorizar el riesgo de los contribuyentes en función de distintos parámetros, que se desconocen por el público general. En definitiva, con los pocos datos públicos sobre este tipo de sistemas de análisis de riesgos que pueden asistir a los funcionarios para iniciar un procedimiento de control, y atendiendo a que en mayor o menor medida infieren en el entorno en el que se utilizan, característica principal que destaca el RIA para considerar a programas informáticos como IA, y, además,

29. Este tipo de herramientas informáticas tampoco están exentas de provocar perjuicios a los contribuyentes, tal y como se demostró en el caso de esta herramienta renta web y su empleo en el IRPF del período 2019, puesto que el sistema no permitía incluir unos gastos de amortización en inmuebles, si habían sido adquiridos a título lucrativo. Funcionamiento deficiente que fue recurrido por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) impugnando la Orden HAC/253/2020, de 3 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2019 con el argumento de que se producía una vulneración fáctica, en los algoritmos de la aplicación informática, en cuanto que de marcarse la casilla 0119, adquisición lucrativa, ya queda impedido la deducción correspondiente por amortización, en forma tal que solo permitiría la deducción de los gastos o tributos inherentes a la adquisición. Esta cuestión ha sido resuelta por SAN 5437/2023, de 19 de junio de 2023, rec. núm. 399/2020, ECLI:ES:AN:2023:5437, que ha indicado (FJ 4) que «al respecto se ha de decir que en el contenido de la Orden impugnada no se impide la aplicación de la doctrina correcta, sino que se trataría de una consecuencia que derivaría de la aplicación informática, aplicación está que no forma parte del contenido de la norma. Por ende, aunque ello fuera cierto, extremo no acreditado, no corresponde a este Tribunal anular un contenido que no forma parte de la Orden impugnada, sino que se trataría de una aplicación informática ulterior. Esta aplicación debería, sí, conllevar a la aplicación correcta de la normativa de aplicación y doctrina jurisprudencial sobre la misma, pero de ser ello así, de impedirse en cada caso concreto la efectiva aplicación de la misma, deberá plantearse esta circunstancia a través de los trámites procedentes, sin que pueda existir pronunciamiento sobre un contenido que no forma parte de la disposición impugnada». Sentencia que pone de manifiesto la posible dificultad procedimental de poder impugnar el funcionamiento de ciertos algoritmos, que, sin ser IA, suponen algún perjuicio para los contribuyentes.

es capaz de ofrecer una predicción determinada a partir de unos datos que le han sido proporcionados, consideramos que sí es posible clasificar como IA al sistema predictivo sobre riesgos tributarios como es HERMES.

Realizada una pequeña aproximación teórica de las causas por las cuales clasificamos a este sistema de perfilado y selección de contribuyentes como IA, el objetivo de las próximas líneas es tratar de poner de manifiesto que, de una manera expresa, más allá de cuestiones teóricas, también se puede deducir que la Administración tributaria estatal emplea IA desde hace algunos años. Todo ello a partir de dos indicios, que es necesario poner de manifiesto.

El primero de estos indicios se puede extraer de los datos que emplea la OCDE para elaborar su informe *Tax Administration 2023* y que parte de distintos datos recabados por esta Organización, siendo una de estas fuentes de información es el inventario de iniciativas de tecnológicas³⁰. Concretamente, en el informe *Tax Administration 2023* en el capítulo 6 dedicado a la gestión de verificación y cumplimiento se puede hallar la figura 6.4. que hace referencia al empleo de la IA por parte de las Administraciones tributarias para tareas gestión de riesgos fiscales y la detección de la evasión y fraude fiscal, gráfico que se ha elaborado a partir de la Tabla TRM3 del inventario de iniciativas de tecnología fiscal³¹.

Pues bien, si se accede a esa tabla TRM3³², previa descarga digital, en el caso de España, la Administración tributaria ha suministrado la siguiente información:

1	Inventory of Tax Technology Initiatives														
2	Disclaimer: http://doi.org/10.1787/0888038315602														
3	While all data contained in this table has been subject to a high level review by the OECD, neither the OECD nor any other partner organisation has formally validated the data. As a result, all data should be considered as self-reported by the administration concerned. To understand fully the data, users are advised to look at the data in the context of the underlying survey questions which are indicated in row 9. The survey can be found here:														
4	https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/tax-technology-tools-and-digital-solutions/global-survey-on-digitalisation%20-2021-version.pdf														
5	Information on statistical data for Israel:														
6	http://dx.doi.org/10.1787/0888038315602														
7															
8	Table TRM3 Tax rule management and application - Artificial Intelligence (AI)														
9	Question 53														
10	Main use cases of AI														
11		Use of AI	Automated provision of personalised information to stakeholders	Virtual assistants	Risk assessment processes	PIT	CIT	VAT	Detection of tax evasion and fraud	Assistance of tax officials in making administrative decisions	Making recommendations for actions	Making of final administrative decisions	Dispute resolution	To ensure the integrity of tax administration systems / processes	Other
12	Jurisdiction														
13	Singapore	■	■		■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
14	Slovak Republic	■													
15	Slovenia	■			■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
16	South Africa	■		■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
17	Spain	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
18	Sri Lanka	■													
19	Sweden	■			■	■	■	■							

Fuente: *Forum on Tax Administration / TaxTech. Tax rule management and application*. Datos del año 2022.

En consecuencia, como se puede comprobar, la Administración tributaria estatal en una esfera internacional sí admite el empleo de sistemas de IA en tareas de procesos de evaluación de riesgos en el ámbito del impuesto sobre la

30. Se puede consultar en el siguiente sitio web: <https://goo.su/YTyTR> (último acceso: 17 de junio de 2024).

31. Esta información puede consultarse en el siguiente sitio web: <https://doi.org/10.1787/900b6382-en> (último acceso: 17 de junio de 2024).

32. Disponible en el siguiente sitio web: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/tax-technology-tools-and-digital-solutions/tax-rule-management-and-application.htm> (último acceso: 19 de junio de 2024).

renta de las personas físicas, jurídicas e IVA, la asistencia virtual a contribuyentes y la detección del fraude fiscal.

En segundo lugar, otro indicio que permiten confirmar el empleo de IA en distintos ámbitos por la Administración tributaria se puede encontrar en las palabras de BORJA TOMÉ, que en el momento de su participación en una obra doctrinal³³ era Subdirector General de Tecnologías de Análisis de la Información e Investigación del Fraude del Departamento de Informática Tributaria - Agencia Tributaria. Este autor participa en la referenciada obra realizando un breve comentario sobre la forma en la que se emplea por parte de la Administración tributaria estatal la IA y el análisis de información.

En una de las partes del capítulo que desarrolla, el autor se centra en indicar cuales están siendo las líneas de actuación que en ese momento la Administración estatal estaba llevando a cabo, en concreto entre estas diversas actuaciones se destaca que una de ellas es la «potenciación de los sistemas de análisis de información no estructurada para la búsqueda de entidades y clasificación de información. Buena parte de la información disponible, tanto de fuentes externas como de la propia Agencia Tributaria, está en forma de texto escrito, imágenes y otros formatos, por lo que la Agencia Tributaria ha implantado infraestructuras específicas y hace uso de tecnologías de procesamiento del lenguaje para extraer información de este tipo de fuentes e integrar su análisis mediante la inteligencia artificial»³⁴. Asimismo, se indica que otra línea de acción consiste en «el desarrollo de modelos predictivos que, a partir de la información de casos conocidos en el pasado, permitan inferir patrones de comportamiento que aplicar a los datos presentes para predecir comportamientos futuros»³⁵.

De las anteriores consideraciones, se puede extraer que la Administración tributaria efectivamente emplea IA.

Ahora bien, tal y como expone sobre el uso de sistemas de IA para la elaboración de perfiles ANÍBARRO PÉREZ³⁶ «cada vez más, las técnicas de segmentación de contribuyentes se sustentan en el empleo por parte de la Administración de sistemas de IA, respecto de los cuales el desconocimiento de los ciudadanos, no ya de los aspectos técnicos y funcionales de estos sistemas, sino de su propia existencia y uso por los poderes públicos en nuestro país, resulta patente. En definitiva, nos movemos en una parcela en la que el ejercicio de funciones por la Administración tributaria se caracteriza por la opacidad». Es más, otras voces

33. BORJA TOMÉ, J. (2020). El uso de la Inteligencia artificial y el análisis de información en la Agencia tributaria. En SERRANO ANTON, F. (Coord.), *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital* (capítulo 8, versión digital). Aranzadi.

34. BORJA TOMÉ, J. *Ult. op. cit.*, capítulo 8, apartado X, versión digital.

35. BORJA TOMÉ, J. *Ult. op. cit.*, capítulo 8, apartado X, versión digital.

36. ANÍBARRO PÉREZ, S. (2024). El uso de perfiles de riesgo en la prevención y lucha contra el fraude fiscal. En CORCUERA TORRES, A. & ANÍBARRO PÉREZ, S. (Coords.), *Sobre la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Estudios en homenaje al Profesor Dr. D. Alejandro Menéndez Moreno* (apartado IV, versión digital). Aranzadi.

dentro de la doctrina, como SOTO BERNABEU³⁷, indican que a esta opacidad se le podría categorizar como de mala administración.

En definitiva, en relación con el uso de sistemas de IA en la esfera tributaria se deberá discernir si las herramientas tecnológicas que la Administración tributaria emplea en tareas de selección de contribuyentes son IA de conformidad con el RIA y otras normas que puedan ser aplicables en la materia y, posteriormente, habrá que demandar una mínima transparencia en un sentido amplio y una explicabilidad³⁸ de los algoritmos, aunque parezca que el primer escollo pueda ser que se admita un uso de la IA en el sector tributario en tareas distintas a la información y asistencia.

3. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN DISPOSITIVOS ELECTRÓNICOS Y EL EMPLEO DE LA IA COMO ELEMENTO DETERMINANTE PARA SU ADOPCIÓN

Planteada esta nota previa, el objeto de las siguientes líneas es tratar de poner de manifiesto cuáles pueden ser algunos de los riesgos a los que los contribuyentes pueden ver sometidos sus derechos y garantías en el ámbito tributario, si se adopta una medida cautelar en la que de algún modo los sistemas de IA que coadyuvan en la selección de contribuyentes han podido ser un factor relevante para tomar esa medida.

3.1. La STS 3808/2022, de 14 de octubre de 2022, y los algoritmos de ignoto origen

La STS 3808/2022, de 14 de octubre de 2022, recurso de casación núm. 3410/2020, analiza una cuestión que se circunscribe a enjuiciar si la autorización, que debe solicitarse por parte de la Administración tributaria al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo para acceder a un domicilio constitucionalmente

37. SOTO BERNABEU, L. (2023). El principio de buena administración y el uso de inteligencia artificial en el ámbito tributario. En HINOJOSA TORRALVO, J. J. & CRUZ PADIAL, I. (Dirs.), *Retos Jurídico Tributarios de la robótica y de la inteligencia artificial en la era digital* (pág. 94). Atelier, expone que «consideramos que la situación actual de opacidad en relación a la utilización de aplicaciones o programas de inteligencia artificial por parte de la Administración puede considerarse un ejemplo de mala administración. Ello es así porque, aunque se trate de sistemas de inteligencia artificial explicables, la falta de información en relación a los procesos lógicos que derivan en la concreta decisión adoptada supone que su funcionamiento sea difícilmente entendible). Esto, en cierta medida, conlleva la equiparación de sus efectos a los producidos por los sistemas de inteligencia artificial inexplicables»

38. Sobre la diferencia entre el principio de transparencia y explicabilidad desde una óptica algorítmica *vid.* PÉREZ BERNABEU, B. (2023). Obstáculos a la efectividad del principio de explicabilidad algorítmica en el ámbito tributario. En HINOJOSA TORRALVO, J. J. & CRUZ PADIAL, I. (Dirs.), *Retos Jurídico Tributarios de la robótica y de la inteligencia artificial en la era digital* (págs. 141-143). Atelier.

protegido, puede justificarse en que el contribuyente concreto ha tributado por debajo de la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y, por ende, ese dato infiere que el obligado tributario está ocultando ventas.

En concreto, la Administración tributaria solicitó autorización judicial para acceder al domicilio constitucionalmente protegido de una entidad jurídica en el curso de un procedimiento inspector. Los indicios que a juicio del órgano administrativo fundamentaban esa entrada se basaban en un análisis básico de las principales magnitudes declaradas por el contribuyente, que evidencian un perfil alto de riesgo tributario; sospechas que para el órgano judicial competente también fueron suficientes para autorizar dicha solicitud de entrada.

Sobre los indicativos expuestos por la Administración tributaria para justificar esa necesidad de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, precisa el TS que los datos comparables que ha fijado la Administración tributaria, como el promedio que es objeto de análisis comparativo, ha sido obtenido de una revista especializada en el sector económico al que se dedica la entidad inspeccionada y, adicionalmente, esos datos se han cotejado con referencias a ratios de ámbito nacional según los datos que tiene la Administración tributaria (FJ 2).

Prosigue el TS exponiendo ciertas carencias en relación con esa información que ha justificado esa solicitud de entrada, sobre todo, en lo relativo a lo que a la calidad de los datos ofrecidos por la Administración tributaria al órgano judicial que debe proporcionar esa autorización. Entre otras cosas, el Tribunal expone que los datos que se comparan no son homogéneos y que se coteja información que no tiene el mismo carácter, puesto que, la que tiene el ente administrativo no puede conocerse con precisión, ni ser contrastada y, por otro lado, se emplean datos no oficiales de revistas. Evidencias fácticas que, en ningún momento, han podido ser negadas o cuestionadas por parte del contribuyente (FJ 3).

Sobre estos datos y la categorización del contribuyente dentro de un perfil de alto riesgo tributario, aclara el TS que esa mera discrepancia de datos no puede implicar *per se* una práctica defraudatoria. Mas aún desde una óptica jurídica, ya que, como expone el TS «en realidad, el designio de establecer indicios o perfiles automáticos de fraude que surgen de la desviación o discordancia de la autoliquidación entre lo que en ella se declara (que se presume falso o incompleto) y lo que debió haberse declarado según aquellos cánones (que es el dato que, en principio, abriría la vía a la entrada judicial, que es lo que en las tablas y plantillas administrativas resulta como procedente), supone de hecho una cierta reviviscencia, contraria al principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) de las estimaciones objetivas de la base imponible o las estimaciones globales por sectores de actividad, pues lo que se viene a propugnar es una especie de valor de referencia de los ingresos y gastos acomodado, no al resultado contable, con los necesarios ajustes, tratándose del impuesto sobre sociedades que es la figura que en el proceso se controvierte (art. 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), sino a la observancia de medias aritméticas o a algoritmos de ignoto origen» (FJ 3).

Con esta rotunda afirmación y apuntando, con carácter adicional, a que en ninguna instancia judicial previa ha existido el debido juicio para ponderar la adecuación, necesidad y proporcionalidad de esta medida de entrada como la más eficaz entre todas las demás posibles, el TS hace referencia a la doctrina emanada de la STS 3023/2020, de 1 de octubre de 2020, recurso de casación núm. 2966/2019³⁹, en la que se analizaba un caso parecido el Tribunal indica que debe anularse el auto que concedió la entrada al domicilio protegido.

Con este pronunciamiento se viene a reforzar la doctrina emanada del Tribunal dimanada de la sentencia del año 2020⁴⁰ de la que se derivan los siguientes aspectos básicos:

- No es posible una autorización de entrada en un domicilio constitucionalmente protegido basados en una simple razón prospectiva o «para ver qué se encuentra», sin identificar qué datos se pretender obtener. Además, la falta de publicidad de los datos que tiene la Administración tributaria les otorga un carácter poco fiable.
- Se reitera la necesidad de que los jueces competentes realicen y justifiquen la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la solicitud de entrada, sin que sea aceptable que los datos aportados por el órgano administrativo solicitante se admitan sin más argumentación específica.
- La fundamentación que sirve de base para autorizar la entrada en el domicilio protegido no puede fundamentarse en datos genéricos carentes de precisión que realizan una comparación de la situación un contribuyente concreto con otro grupo que no han sido definido con precisión.
- Existen otros parámetros circunstanciales que también deben ser tenidos en cuenta para determinar que es necesaria la entrada en el domicilio protegido, en especial, hay que atender a la conducta previa del obligado tributario en lo que respecta a su actuación y respuesta frente a requerimientos previos de información.

Igualmente, esta sentencia es destacable porque el TS cuando alude al análisis estadístico o algorítmico sobre «medias del sector» introduce el concepto de algoritmo en estas herramientas utilizadas por la AEAT, cosa que, por ejemplo, en la STS 3023/2020, de 1 de octubre de 2020, que trataba sobre este tipo de bases de datos no se hace referencia a algoritmo. Parece que, poco a poco, incluso el TS de un modo tácito admite que esas herramientas informáticas son

39. ECLI:ES:TS:2020:3023.

40. En relación con esta sentencia, *vid.* GÓMEZ REQUENA, J. Á. (2022). El empleo de la inteligencia artificial y el determinismo decisonal. En OLIVARES OLIVARES, B. D. (Dir.), *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria, Retos ante la gestión tecnológica* (p. 183). La Ley Soluciones Legales, quien menciona que «esta sentencia es sin lugar a dudas un cierto límite al empleo de la inteligencia artificial para la selección de contribuyentes a los que inspeccionar, pero no debemos olvidar que el ámbito de esta doctrina es muy concreto y cuál es su contexto».

algo más que meras bases de datos que cruzan toda esa información y son sistemas inteligentes que deben categorizarse como IA.

3.2. La STS 3978/2023, de 29 de septiembre de 2023, y las medidas cautelares sobre dispositivos electrónicos personales

El segundo de los pronunciamientos que debe traerse a colación es la STS 3978/2023, de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021, que trata sobre la adopción de una medida cautelar, conforme al artículo 146 LGT, sobre un dispositivo electrónico personal del contribuyente en el curso de un procedimiento inspector actuación administrativa que, específicamente, se produjo en una de las comparecencias del obligado tributario ante los actuarios del citado procedimiento. En particular, esta actuación cautelar realizada por la Administración tributaria implicó la copia de la información contenida en el ordenador que portaba el contribuyente en un disco duro y su precinto, actuación que fue aceptada, habida cuenta de que la otra alternativa que se le planteó fue la incautación y precinto del ordenador portátil, siendo esta posibilidad aún más gravosa que la primera.

Ulteriormente, unos meses más tarde a esa medida cautelar, la Administración tributaria solicitó autorización al Juzgado de lo Contencioso-administrativo para que accediera a la información contenida en el disco duro para que se realicen copias de trabajo que pueda utilizar la Administración tributaria. Solicitud que fue autorizada por el juez competente para realizar el copiado, traspaso y discriminación de la información contenida del disco duro con citación del interesado. Estas actuaciones fueron recurridas por el obligado tributario ante el Tribunal Superior de Justicia territorialmente competente, órgano que desestimó el recurso y confirmó la adecuación de la autorización para acceder al contenido del dispositivo electrónico.

Con todos estos datos, se plantea un recurso de casación ante el TS para que examine distintos interrogantes con interés casacional objetivo. A los efectos de este trabajo, la cuestión que es evaluada por el TS y que presenta interés, es si el cauce procesal escogido por la Administración tributaria para solicitar el acceso y tratamiento de información contenida en dispositivos electrónicos, a través de lo previsto en el artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa en lo relativo autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos es extensible a este tipo de dispositivos electrónicos, al ser necesario que los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones, que pueden ser vulnerados con este tipo de actuaciones, puesto que sean salvaguardados. Es decir, se plantea si las exigencias legales asociadas al domicilio protegido constitucionalmente deben extenderse a otros supuestos distintos del espacio protegido constitucionalmente, si se acepta que esa información, obtenida por la Administración tributaria, afecta a otros derechos fundamentales.

Previamente al inicio del análisis de esta cuestión, el TS realiza algunas matizaciones iniciales para ofrecer con posterioridad una examen más detallado de las distintas cuestiones planteadas. A tal respecto, se precisa que el derecho fundamental que puede quedar afectado con estas actuaciones relatadas era, según las instancias judiciales anteriores, la inviolabilidad del domicilio, por cuanto este derecho abarca también otros lugares como pueden ser los dispositivos electrónicos. Así las cosas, el Tribunal expone que en este asunto no se está ante un supuesto que deba pivotar sobre la inviolabilidad del domicilio, debido a que, un ordenador no es un domicilio, ni tampoco los datos o informaciones que se contienen tiene un relación directa con los bienes jurídicos que se pretenden proteger cuando se designa al domicilio como aquel espacio merecedor de la máxima protección constitucional.

Sin embargo, a pesar de haber precisado que la inviolabilidad de domicilio no resulta afectado por los hechos sucedidos, el TS indica que es posible aplicar la doctrina elaborada sobre este derecho para casos en los que insta alguna medida cautelar sobre un dispositivo electrónico, dado que, estas garantías y exigencias establecidas jurisprudencialmente acotan la conculcación de un derecho fundamental a través del necesario análisis de cada caso sobre la necesidad, adecuación y proporcionalidad de este tipo de medidas que limitan a un derecho fundamental.

En virtud de todo lo anterior, el TS (FJ 5) fija las principales conclusiones que deben derivarse de este pronunciamiento:

- La autorización judicial de entrada en un domicilio constitucionalmente protegido puede ser extensible a situaciones en las que se pretendan obtener información contenida en dispositivos electrónicos.
- La necesaria evaluación de la proporcionalidad de una medida, junto a su adecuación y necesidad, requiere que antes de que se produzca el copiado de la información hay que discernir qué datos tienen trascendencia tributaria de los que no la tengan. La posible afectación de derechos fundamentales en la obtención de datos con trascendencia tributaria es la que justifica la necesidad de la existencia de una autorización judicial.
- No caben medidas cautelares previstas en el artículo 146 de la LGT en materia de derechos fundamentales, si se acepta el límite estructural establecido en la LECrim.
- Es posible plantear, aunque sea de manera subsidiaria, la aplicación del artículo 588 sexies de la LECrim, a falta de una regulación completa sobre la incidencia de la actuación administrativa que adopta una medida cautelar sobre ciertos derechos fundamentales⁴¹.

41. El régimen regulador sobre el acceso a información en registros domicilios desarrollado por el artículo 588 sexies a) de la LECrim se establece que «1. Cuando con ocasión de la práctica de un registro domiciliario sea previsible la aprehensión de ordenadores, instrumentos de comunicación telefónica o telemática o dispositivos de almacenamiento masivo de información digital

- Se hace referencia a un «nuevo» derecho fundamental al entorno virtual que es de creación jurisprudencial, a partir de algunos pronunciamiento del TC y de la Sala de lo Penal del TS, y que abarcaría de una forma amplia la protección de un conjunto de datos que puedan almacenarse en sistemas informáticos. Se trataría de un derecho que actuaría como un derecho transversal cuyo contenido propio se corresponde con los derechos fundamentales al secreto de comunicaciones, intimidad y protección de datos personales, regulados en el artículo 18 de la CE.

Pues bien, con todos estos pronunciamiento el TS pone de manifiesto algunas disfuncionalidades en torno al cauce procesal para adoptar medidas cautelares⁴² en el ámbito tributario cuando estas afecten a derecho fundamentales, distintos del domicilio constitucionalmente protegido⁴³.

Uno de los aspectos al que el TS se refiere en esta sentencia es a la necesidad de que exista una autorización judicial previa a la intervención administrativa cautelar cuando la misma consista en el copiado de la información y precinto de esa información, el simple copiado ya es considerado por el Tribunal como invasivo para los derechos fundamentales. No obstante, aun cuando desde la óptica de los derechos y garantías de los contribuyentes es una interpretación a tener en cuenta, sin una modificación del régimen jurídico actual este pronunciamiento está lejos de poder generalizarse.

En su pronunciamiento, el TS parte del hecho de que en este tipo de situaciones el derecho afectado no es el derecho a la inviolabilidad del domicilio y se refiere al derecho fundamental al entorno virtual, indicando que dentro del mismo ha podido ser vulnerado el derecho al secreto de comunicaciones, inti-

o el acceso a repositorios telemáticos de datos, la resolución del juez de instrucción habrá de extender su razonamiento a la justificación, en su caso, de las razones que legitiman el acceso de los agentes facultados a la información contenida en tales dispositivos. 2. La simple incautación de cualquiera de los dispositivos a los que se refiere el apartado anterior, practicada durante el transcurso de la diligencia de registro domiciliario, no legitima el acceso a su contenido, sin perjuicio de que dicho acceso pueda ser autorizado ulteriormente por el juez competente». Como se puede verificar, existe una garantía más reforzada el ámbito penal que en el tributario. En aquellas situaciones en las que se incautan dispositivos electrónicos fuera del ámbito del domicilio de la persona investigada, el artículo 588 sexies b) de la LECrim expone que «en tales casos, los agentes pondrán en conocimiento del juez la incautación de tales efectos. Si éste considera indispensable el acceso a la información albergada en su contenido, otorgará la correspondiente autorización».

42. Acerca de la actual regulación de las medidas cautelares y su alcance a entornos digitales, *vid.* TURIEL MARTI NEZ, A. G. (2021). La aplicación de las medidas cautelares revistas en el artículo 146 de la ley general tributaria en el entorno digital. *Crónica Tributaria*, núm. 180, págs. 133-171.

43. Un comentario sobre esta sentencia puede encontrarse en MALVÁREZ PASCUAL, L. A. (2024). El acceso por la Inspección a los dispositivos electrónicos fuera del domicilio del contribuyente: derechos fundamentales afectados y medidas de protección. (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 492, págs. 137-167; GANDARIAS CEBRIÁN, L. (2023). Registro por la Administración Tributaria del contenido almacenado en un ordenador personal: requisitos que deben reunir tanto la solicitud como la autorización judicial: STS de 29 de septiembre de 2023, Rec. núm. 4542/2021. *Revista Técnica Tributaria*, núm. 143, págs. 251-261.

midad o protección de datos personales, sin que se especifique qué concreto derecho se ha vulnerado. En este sentido, se tiene que tener en cuenta que, a parte de la inviolabilidad del domicilio, el único derecho que el artículo 18 CE prevé que es necesaria una autorización judicial previa para que se produzca una injerencia es el secreto de las comunicaciones. Fuera de estos dos derechos, en atención a la regulación actual no es necesario que un órgano judicial valide la actuación de la administración⁴⁴.

Esto debe relacionarse con lo preceptuado en el artículo 181.5 del 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 (en adelante, RGIT) en lo relativo a las medidas cautelares no existe la posibilidad de plantear un recurso o reclamación autónoma contra esta actuación. Es decir, esta actuación se considera como un acto de mero trámite que únicamente puede ser objeto de recurso con ocasión del acto final del procedimiento en el que se ejecutaron dichas medidas cautelares.

Está claro que un aspecto esencial como es la motivación, que propugna el artículo 146.1 de la LGT, adquiere especial importancia en relación con el acuerdo que decide sobre el destino final de la medida cautelar, por ser este a partir del cual se puede realizar un examen de la idoneidad y adecuación de los diferentes aspectos relativos a este tipo de medidas por los órganos administrativos y judiciales competentes a efectos de recursos. A su vez, otros elementos como la proporcionalidad⁴⁵ y subsidiariedad son también imprescindibles.

De modo que, la falta de un recurso autónomo contra esta medida cautelar, en todo tipo de casos, pero en especial en aquellos en los que la misma afecte a un dispositivo electrónico personal y se pueda vulnerar un derecho fundamental como es, por ejemplo, la intimidad no parece que sea la forma más rápida de poder restituir la contravención de este tipo de derechos.

44. Es más, sobre este asunto, MALVÁREZ PASCUAL, L. A. *Op. cit.* pág. 153, precisa que «a nuestro juicio, no resulta acertado que el TS extienda las medidas de protección previstas en la CE para un derecho en relación con otro que tiene previstas otras medidas diferentes, aunque lo cierto es que también la Administración entendió que debía solicitar la autorización del juez para desarrollar la actuación administrativa que llevó a cabo. Lo que ha motivado que el TS extienda las normas relativas a la autorización de la entrada en domicilio es la inexistencia de una normativa procesal y competencial que apodere al juez administrativo para la autorización judicial de las medidas que supongan una intervención sobre los derechos fundamentales de los contribuyentes —entre ellas, las medidas cautelares como las del caso juzgado—, salvo las normas que regulan la autorización de la entrada en domicilio».

45. En lo relativo al juicio de proporcionalidad de una medida cautelar y una posible afectación de algún derecho fundamental, la observancia del citado principio se concreta en tres condiciones como son: en primer lugar, evaluar si la medida es la idónea para conseguir el objetivo pretendido; en segundo lugar, atender a si la medida es necesaria, esto es, no existe otra medida menos limitada para conseguir el propósito perseguido; en tercer lugar, examinar si la medida es proporcionada (en sentido estricto) o equilibrada, por obtenerse más beneficios para el interés general que perjuicios en relación el derecho fundamental en liza. Conforme a la doctrina emanada de la STC 173/2011, de 7 de noviembre de 2011.

3.3. La concordancia y posibles riesgos derivados de la jurisprudencia del TS

Llegados a este punto y expuestos ambos pronunciamientos del TS de un modo sintético, se expone cómo creemos que ambas sentencias podrían ser relevantes en un futuro atendiendo, sobre todo, al previsible aumento en el uso de distintas herramientas informáticas basadas en sistemas de IA por parte de las Administraciones tributarias.

A nuestro entender, ambos pronunciamientos judiciales tienen interés porque no es descartable que la Administración tributaria pueda considerar que, en virtud de los datos y estadísticas generadas por un sistema de IA, sea necesario iniciar un procedimiento de comprobación tributaria dado el riesgo de que un contribuyente, por los datos asociados a su actividad económica, puede estar declarando por debajo de las medias de su sector y, a la vez, que se incoe ese procedimiento se considera imperativo adoptar una medida cautelar sobre un dispositivo electrónico personal de los contribuyentes⁴⁶.

Sobre este particular hay que estar alerta ante la motivación que la Administración tributaria emplea para adoptar de este tipo de medidas cautelares sobre dispositivos electrónicos personales con posibles fines prospectivos, sin fijar claramente qué datos concretos, el motivo por el que los mismos tienen trascendencia tributaria y el riesgo de que se sufra una pérdida de los mismos. Esta motivación sobre la adopción de este tipo de medidas sobre estos dispositivos no puede descansar en fórmulas estereotipadas o genéricas.

En todo tipos de situaciones la adopción de medidas cautelares debe ser precavida. Ahora bien, quizás, en aquellas situaciones en las que los dispositivos electrónicos sobre los que se pretenda realizar este tipo de actuaciones conlleven una imposibilidad de poder disponer de estos productos electrónicos durante un período determinado, por ser retenidos por la Administración tributaria, sea necesario extremar, más si cabe, su ejecución y adecuación a los requisitos establecidos por las normas y la jurisprudencia.

46. Atendiendo a la jurisprudencia emanada por el TS en STS 2643/2023, de 14 de junio de 2023, rec. núm. 6104/2022, ECLI:ES:TS:2023:2643, que analiza si en una entrada en un domicilio constitucionalmente protegido o, el copiado masivo de los archivos y correos electrónicos alojados en el servidor y en el disco duro del ordenador del obligado tributario, sin discriminación de aquellos que tienen interés a los efectos de la comprobación e investigación desarrollada, sin autorización judicial ni consentimiento para ello, vulnera los derechos fundamentales al secreto de comunicaciones, regulado en el artículo 18.3 CE, o a la inviolabilidad del domicilio, establecida en el artículo 18.2 CE, aun cuando se otorgó consentimiento por parte del representante legal de la mercantil para acceder a las instalaciones y en el momento en el que se produce la descarga y copia de la información por los actuarios, no se opuso a ello, ni consta que en esa documentación descargada hubiera datos personales. Con estos datos, atendiendo a distintas argumentaciones el TS entiende (FJ 4) que un ordenador que se encuentra en la sede de una empresa no contiene, *a priori*, otros datos distintos que no tengan trascendencia tributaria, por lo que, la actuación de la Administración ha sido proporcional al régimen jurídico previsto en la LGT y en su desarrollo reglamentario.

4. REFLEXIONES FINALES

La digitalización y el empleo de sistemas de IA han transformado nuestra sociedad desde hace unos años hasta nuestro días. Cada día más, tanto los ciudadanos como las Administraciones públicas, también la tributaria, somos más dependientes de dispositivos digitales como ordenadores, teléfonos móviles o tabletas.

Precisamente, una disciplina informática que se materializa a través de este tipo de dispositivos electrónicos es la IA, si los primeros no existieran difícilmente esta tecnología habría surgido. Con este premisa básica, los sistemas de IA tienen un conjunto amplio de funcionalidades y ámbitos en los que operan, siendo su capacidad transformadora y eficiencia uno de los aspectos que han posibilitado su expansión en la última década.

Como es evidente, la implementación de esta tecnología por parte de la Administración tributaria es una realidad e, incluso, se podría decir que una obligación debido a las diversas ventajas que aporta en diversos ámbitos como son la información y asistencia a los contribuyentes, y la prevención del fraude fiscal.

En relación con estos contextos en los que se puede emplear la IA, la Administración tributaria estatal no parece admitir, ni ofrecer una información concreta y precisa sobre el empleo de esta tecnología para tareas relacionadas con el perfilado y selección de contribuyentes. Por lo pronto, con la reciente publicación de la Estrategia de IA de la AEAT sí se puede percibir que este es un asunto que preocupa a este ente administrativo, aunque *a contrario sensu* aspectos, que ya han sido señalados de manera amplia por la doctrina, como la falta de transparencia en el conocimiento del número concreto de herramientas informáticas que emplean IA o una información mínima sobre su funcionamiento parecen lejos de ser una realidad.

Descendiendo a un terreno fáctico, la jurisprudencia del TS expuesta son también una muestra de ese desajuste temporal que existe entre la digitalización, los sistemas de IA y ordenamiento jurídico vigente. La tecnología avanza de una manera mucho más ágil que el Derecho, pero esto, lejos de ser un impedimento, debe ser un impulso para que el legislador en materia tributaria adapte la normativa a estas nuevas realidades tecnológicas. De una parte, la sentencia sobre las medidas cautelares ofrece una muestra de que en este tipo de actuaciones sobre dispositivos electrónicos no existe un cauce procesal adecuado y la jurisprudencia del TS es complicada de aplicar a supuestos de hechos distintos, con el actual marco normativo. De otra parte, la sentencia sobre el empleo de datos, con un origen muchas veces desconocidos, confirma qué datos no son adecuados para entender justificado el acceso a un domicilio constitucionalmente protegido y, adicionalmente, advierte que algoritmos de desconocido origen tampoco son una información relevante para descubrir posibles casos de fraude fiscal.

Habrà que estar atento a posibles actuaciones cautelares de la Administración tributaria sobre dispositivos electrónicos personales y, quizás, explorar la necesidad a que como ya prevé LECrim, en ciertas ocasiones, cuando se encuentren

en liza algunos derechos fundamentales, la medida cautelar sea ratificada por un órgano judicial, en vez de por un órgano administrativo, como está previsto actualmente.

En definitiva, el marco normativo actual no está adaptado a las nuevas realidades digitales y tecnológicas, ello sin desconocer que en materia regulatoria sobre IA han existido algunos avances como la Carta de Derechos Digitales⁴⁷ o el artículo 23 de la Ley 15/2022, de 12 de julio, integral para la igualdad de trato y la no discriminación, no parecen ser suficientes. A nuestro modo de ver, mientras se produce esa adaptación necesaria, o incluso aunque se produzca, principios básicos como la tutela judicial efectiva, la igualdad o la buena administración son y serán la clave para seguir salvaguardando el estatus jurídico de los ciudadanos ante el avance de nuevos entornos digitales en las Administraciones tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

- ANÍBARRO PÉREZ, S. (2024). El uso de perfiles de riesgo en la prevención y lucha contra el fraude fiscal. En CORCUERA TORRES, A. & ANÍBARRO PÉREZ, S. (Coords.), *Sobre la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Estudios en homenaje al Profesor Dr. D. Alejandro Menéndez Moreno*. Aranzadi.
- BORJA TOMÉ, J. (2020). El uso de la Inteligencia artificial y el análisis de información en la Agencia tributaria. En SERRANO ANTON, F. (Coord.), *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*. Aranzadi.
- FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C. & EGUILUZ CASTAÑEIRA J. A. (2024). *Diez puntos críticos del Reglamento europeo de Inteligencia Artificial*. Diario LA LEY, núm. 85, Sección Ciberderecho.
- FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C. (2023). Una reflexión sobre el concepto de inteligencia artificial desde un punto de vista jurídico. *Revista La Ley Derecho Digital e Innovación*, núm. 17, versión digital.
- GANDARIAS CEBRIÁN, L. (2023). Registro por la Administración Tributaria del contenido almacenado en un ordenador personal: requisitos que deben reunir tanto la solicitud como la autorización judicial: STS de 29 de septiembre de 2023, Rec. núm. 4542/2021. *Revista Técnica Tributaria*, núm. 143.
- GÓMEZ REQUENA, J. Á. (2022). El empleo de la inteligencia artificial y el determinismo decisonal. En OLIVARES OLIVARES, B. D. (Dir.), *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria, Retos ante la gestión tecnológica*. La Ley Soluciones Legales.
- HADWICK, D. (2022). Behind the One-Way Mirror: Reviewing the Legality of EU Tax Algorithmic Governance. *EC Tax Review*, núm. 4.

47. Este documento puede consultarse en el siguiente sitio web: <https://goo.su/Eooyds> (último acceso: 24 de junio de 2024).

- MALVÁREZ PASCUAL, L. A. (2024). El acceso por la Inspección a los dispositivos electrónicos fuera del domicilio del contribuyente: derechos fundamentales afectados y medidas de protección. (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 492.
- OWENS, J. *et al.* (2023). Generative AI: The Power Behind Large Language Models and Their Use in Tax Administration. *Tax notes international*, vol. 112.
- PEETERS, B. (2024). European Law Restrictions on Tax Authorities' Use of Artificial Intelligence Systems: Reflections on Some Recent Developments. *EC Tax Review*, núm. 33.
- PÉREZ BERNABEU, B. (2023). Obstáculos a la efectividad del principio de explicabilidad algorítmica en el ámbito tributario. En HINOJOSA TORRALVO, J. J. & CRUZ PADIAL. I. (Dirs.), *Retos Jurídico Tributarios de la robótica y de la inteligencia artificial en la era digital*. Atelier.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2023). *El sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario*. Aranzadi.
- SOTO BERNABEU, L. (2023). El principio de buena administración y el uso de inteligencia artificial en el ámbito tributario. En HINOJOSA TORRALVO, J. J. & CRUZ PADIAL. I. (Dirs.), *Retos Jurídico Tributarios de la robótica y de la inteligencia artificial en la era digital*. Atelier.
- TURIEL MARTINEZ, A. G. (2021). La aplicación de las medidas cautelares revistas en el artículo 146 de la ley general tributaria en el entorno digital. *Crónica Tributaria*, núm. 180.

El sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes ha sufrido una verdadera revolución en estos últimos años: al empleo de la inteligencia artificial en las labores de selección y control de contribuyentes, y en especial, de los mecanismos predictivos de *machine learning*, se le ha unido la aplicación del enfoque *behavioural insight*, es decir, basado en la economía conductual, en el marco de los programas de cumplimiento voluntario.

En este contexto, si bien se reconocen los avances realizados en la automatización de determinadas tareas propias de la Administración tributaria, es necesario, como igualmente, deparar en cómo se ven afectados los derechos y garantías de los obligados tributarios, y así, hacer propuestas que mejoren ese clima de colaboración entre los actores de la relación jurídico-tributaria.

Eso, precisamente, aborda esta obra colectiva, producto de los resultados obtenidos en la I Jornada sobre inteligencia artificial, derechos y garantías de los contribuyentes, celebrada el 18 de marzo de 2024 en la Universidad de Málaga, en el marco del Proyecto GARANTICS UMA.