



GARANTÍAS DE LOS DERECHOS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS. LOS  
PRINCIPIOS DE SEGURIDAD Y TRANSPARENCIA ANTE EL USO DE LA  
INFORMÁTICA DECISIONAL EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

*GUARANTEES OF THE RIGHTS OF THE TAX OBLIGATES. THE  
PRINCIPLES OF SECURITY AND TRANSPARENCY IN THE USE OF  
DECISIONAL COMPUTING IN THE TAX ADMINISTRATION*

**JULIA MARÍA DÍAZ CALVARRO**

*Universidad de Extremadura*

Recibido: 05/09/2020      Aceptado: 18/12/2020

RESUMEN

La tecnología y el desarrollo de la Inteligencia artificial están creando un nuevo paradigma de Administración Pública, justificado en el principio de eficacia del artículo 103 Constitución Española. La Administración Tributaria ha sido la que más ha desarrollado el uso de la tecnología no solo en sus servicios, en la gestión de los tributos, en la implantación de nuevos canales de comunicación o programas de ayuda, sino que ha dado un paso más introduciendo la respuesta automatizada, la llamada informática decisional.

Se pretende el análisis de la regulación de la informática decisional en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aunque se harán alusiones a su regulación por parte del Derecho Administrativo y la valoración doctrinal de la respuesta automatizada y su uso por la Administración Tributaria. A las evidentes ventajas, hay que subrayar las carencias, déficits y dudas que su utilización genera y, sobre todo, si la utilización de la inteligencia artificial en las respuestas automatizadas en el ámbito tributario supone un

menoscabo en la seguridad jurídica y en los derechos y garantías de los obligados tributarios.

*Palabras clave:* Tecnología, Inteligencia artificial, Administración Tributaria, derechos, contribuyentes.

#### ABSTRACT

Technology and the development of artificial intelligence are creating a new public administration paradigm, justified in the principle of effectiveness of Article 103 of the Spanish Constitution. The Spanish Tax Agency leads the field among all government authorities, having developed the use of technology for services, tax management, and the implementation of new communication channels or subsidy programmes. In addition, it has taken a further step by introducing automated responses with so-called decision-making software.

We will analyse the regulation on decision-making software in Law 58/2003 of 17 December on General Tax, although we will also allude to its regulation by administrative law and the doctrinal assessment of automated responses and their use by the Spanish Tax Agency. In addition to the obvious advantages, it is necessary to underline the shortcomings, deficits and doubts generated by their use and especially whether the use of artificial intelligence in automated responses in the tax field reduces legal security and the rights and guarantees of taxpayers.

*Keywords:* Technology, Artificial Intelligence, Tax Agency, rights, taxpayers.

*Sumario:* 1. *Introducción: ¿qué se entiende por informática decisional?* 2. *Regulación de la informática decisional y su aplicación en la Administración Tributaria.* 3. *Valoración de la informática decisional: ventajas, inconvenientes y debates pendientes.* 3.1. *La informática decisional y el concepto tradicional de acto administrativo.* 3.2. *La responsabilidad del acto administrativo automatizado.* 3.3. *La garantía de seguridad jurídica y la informática decisional.* 3.4. *¿Las resoluciones automatizadas son extensibles a todos los procedimientos?* 3.5. *La necesidad de motivación y el principio de buena administración.* 4. *La informática decisional y los derechos y garantías de los contribuyentes.* 5. *Conclusiones*

## 1. INTRODUCCIÓN: ¿QUÉ SE ENTIENDE POR INFORMÁTICA DECISIONAL?

Las tecnologías de la información o TIC's han provocado una auténtica revolución en todos los ámbitos de nuestra vida, inaugurando nuevas formas de relacionarse, de trabajar, de pagar por un servicio etc. Es un fenómeno social irreversible que da lugar a nuevas formas de actuación<sup>1</sup> cuyo desarrollo se ha acelerado durante la pandemia de la COVID 19. Esta revolución también ha llegado al Derecho que tiene que regular estas nuevas relaciones y al modelo de Administración Pública, justificado en el principio de eficacia y en el servicio a los intereses generales recogido en el artículo 103 Constitución Española, obligando a los poderes públicos a realizar un esfuerzo de adaptación a los cambios que la sociedad demanda.

La Administración Pública es un entorno muy proclive a la implantación de la tecnología por los beneficios que se obtienen, creando, con el paso del tiempo y el desarrollo de la digitalización, un nuevo paradigma derivado del uso de las TIC's y de la digitalización, por eso se habla de administración electrónica<sup>2</sup>, una administración que no solo se gestiona a través de las nuevas tecnologías o establece nuevos canales de asistencia, relación y respuesta a los administrados sino que da un paso más y utiliza la inteligencia artificial para resolver y emitir actos administrativos sin la intervención de un funcionario persona física. Este panorama del que se acaban de ofrecer algunas pinceladas, se subraya en la administración tributaria que está a la vanguardia en el uso de la informática y la tecnología en su actividad administrativa, delimitando el procedimiento tributario electrónico como aquel que se desarrolla mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informativos y telemáticos y definiendo el acto administrativo electrónico como “toda manifestación de voluntad, de deseo,

---

1 Manuel Figueiras Dacal, “Inteligencia artificial versus racional”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* 687 (2005):183.

2 Comunicación de la Comisión “El papel de la administración electrónica en el futuro de Europa” (COM (2003) 567, final de 26 de septiembre de 2003: Cualquier mecanismo que transforma las oficinas tradicionales convirtiendo los procesos de papel, en procesos electrónicos, con el fin de crear una oficina sin papeles. Ésta es una herramienta que se utiliza para mejorar la productividad y simplificación de los diferentes procesos del día a día que se dan en las diferentes organizaciones.

de conocimiento o de juicio, realizada por los poderes públicos en el ejercicio de una potestad administrativa, y realizada a través de medios electrónicos”<sup>3</sup>.

Y es que en el ámbito administrativo no solo se debe subrayar el uso de las tecnologías de la información y la comunicación sino las posibilidades que se derivan de la inteligencia artificial en la Administración Pública en sus relaciones ad intra y ad extra.

Las tecnologías de la información y comunicación son el resultado de la interacción de la informática y las telecomunicaciones con el fin de mejorar el procesamiento, almacenamiento y transmisión de la información<sup>4</sup>. La inteligencia artificial permite a los ordenadores la realización de tareas que se consideran humanamente inteligentes mediante algoritmos que imitan ciertas actividades intelectuales<sup>5</sup>. Su objetivo es la creación de sistemas expertos capaces de simular el razonamiento jurídico<sup>6</sup>. Ayuda en la toma de decisiones y reduce el tiempo y esfuerzo de las tareas complejas, repetitivas o carentes de estímulo, dejando como ocupaciones netamente humanas aquellas más motivadoras y creativas que no pueden ser sustituidas por la acción de las máquinas a través de un ordenador. Se puede definir como “programas informáticos (y posiblemente también equipos informáticos) diseñados por seres humanos que, dado un objetivo complejo, actúan en la dimensión física o digital mediante la percepción de su entorno mediante la adquisición de datos, la interpretación de los datos estructurados o no estructurados, el razonamiento sobre el conocimiento o el tratamiento de la información, frutos de estos datos y la decisión de las mejores acciones que se llevarán a cabo para alcanzar el objetivo fijado”<sup>7</sup>. La inteligencia

---

3 José Manuel Rodríguez Muñoz, “Las haciendas locales por medios electrónicos. Repercusiones tributarias de la administración electrónica local”, en *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*, dirigido por Isaac Merino Jara y Elena Manzano Silva (Barcelona: Bosch, 2012), 179.

4 “Tecnologías de la información y la comunicación (TIC)”, *Economipedia*, acceso el 28 de noviembre de 2020.

<https://economipedia.com/definiciones/tecnologias-de-la-informacion-y-comunicacion-tic.html>

5 Pedro Padilla Ruiz, “Inteligencia artificial y Administración Pública. Posibilidades y aplicación de modelos básicos en el procedimiento administrativo”, *El Consultor de los Ayuntamientos* 1, (2019): 97.

6 Angelo Anzalone, “¿Robotización judicial? Breves reflexiones críticas”, *Journal of Ethics and Legal Technologies* (2019) :101.

7 Concepción Campos Acuña, “La administración digital y la ética en la gestión pública: una visión desde la inteligencia artificial”, *El Consultor de los Ayuntamientos* (2020) :4.

artificial se basa en el uso de datos y algoritmos que se definen como “el procedimiento para encontrar la solución a un problema mediante la reducción de este a un conjunto de reglas”<sup>8</sup>.

Cerrillo pone el énfasis en la posibilidad de la inteligencia artificial de ofrecer “respuestas automatizadas ante situaciones de futuro sustentadas en meras predicciones donde no solo sería relevante la automatización del aprendizaje, sino, además, con una profundidad que solo permite el uso de ingentes cantidades de datos”<sup>9</sup>. A lo que añadir la actuación de máquinas con capacidad de aprendizaje que pueden modular su comportamiento en función de la práctica y la experiencia.

La pregunta es si el uso de la inteligencia artificial en la informática decisional y la respuesta administrativa automatizada entra dentro de esas acciones repetitivas y complejas y, por tanto, idóneas para ser realizadas por máquinas en un momento en que se nos deviene indispensable la digitalización en todos los ámbitos públicos y privados en la era post COVID 19. Y es que el año 2020 ha puesto a prueba “nuestra resiliencia y ha obligado al mundo a cambiar la forma en que se vive y se trabaja en un abrir y cerrar de ojos”<sup>10</sup>.

A pesar de que el proceso de integración de la inteligencia artificial en la Administración Pública no ha terminado ya que actualmente se está desarrollando la fase intermedia donde ya existe una administración informatizada y se van integrando los robots (en sentido amplio) en el trabajo de la Administración, el objetivo futuro es la plena incorporación de la inteligencia artificial<sup>11</sup> que se traduce, primero, en el asesoramiento de las máquinas, segundo, la toma de

---

8 Agustín Cerrillo i Martínez, “El impacto de la Inteligencia artificial en el derecho administrativo. ¿Nuevos conceptos para nuevas realidades técnicas”, *Revista General de Derecho Administrativo* 50, (2019).

<http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1509574> (Acceso el 13 de diciembre de 2021).

9 Cerrillo i Martínez, “El impacto de la Inteligencia artificial en el derecho administrativo. ¿Nuevos conceptos para nuevas realidades técnicas”.

<http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1509574> (Acceso el 13 de diciembre de 2021).

10 “21 grandes tendencias que definirán el próximo año”, LinkedIn, acceso el 12 de diciembre de 2020. <https://www.linkedin.com/pulse/big-ideas-2021-las-21-grandes-tendencias-que-el-pr%C3%B3ximo-collera/>

11 Padilla Ruiz, “Inteligencia artificial y Administración Pública...”, 99.

decisiones por los ordenadores (más o menos complejas) y tercero, la sustitución de los humanos en tareas aburridas, repetitivas o sin valor añadido. La inteligencia artificial es extremadamente versátil pero también presenta problemas en su aplicación sobre todo en determinados entornos donde su introducción es reciente. Por todo ello la Unión Europea se ha preocupado de la generalización del uso de la inteligencia artificial<sup>12</sup> y sobre todo de los problemas que se pueden suscitar, considerando necesario el desarrollo de un marco ético y jurídico homogéneo para toda la Unión, basado en valores compartidos que ponga la inteligencia artificial al servicio de las personas<sup>13</sup>. Esta preocupación es compartida por parte de la doctrina que asevera que el Derecho va detrás de los cambios que está provocando el uso de la inteligencia artificial porque no existe una regulación adecuada y completa<sup>14</sup>.

En este trabajo se pretende el análisis de la informática decisional o actuación administrativa automatizada en el ámbito tributario, entendida como la decisión generada por una máquina o aplicación informática, aunque se harán algunas referencias a su regulación por parte del derecho administrativo y sobre todo se incidirá en sus ventajas e inconvenientes en lo que afecta a las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos, subrayando las consecuencias sobre sus derechos y garantías.

La tecnología, la digitalización, la inteligencia artificial y su aplicación a la actividad administrativa, en palabras de Segarra Tormo<sup>15</sup> va a suponer “una reingeniería en los procedimientos administrativos para obtener todas las ventajas que ofrece la utilización de las TIC’s”. Se habla de romper las viejas reglas, de crear otras nuevas, de impulsar una revolución en la administración pública y, más en concreto, dado el objeto de estudio, en la Administración Tributaria.

---

12 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones Inteligencia artificial para Europa del 25.04.2018.

13 Campos Acuña, “La administración digital y la ética en la gestión pública...”, 7.

14 Elisa de la Nuez Sánchez-Cascado, “Inteligencia artificial y transparencia”, *Derecho Digital e Innovación* 5 (2020) :1.

15 Santiago Segarra Tormo, “El papel de las tecnologías de la información y de las comunicaciones en la reforma de la Administración”, en *Estudios de la reforma de la Administración Pública*, dirigido por Fernando Sainz Moreno (Madrid: INAP, 2004) :556.

Hay que tener presente que este nuevo paradigma no supone únicamente el uso de las tecnologías de la información y la comunicación, sino que implica también un cambio organizativo con el objetivo de “mejorar los servicios públicos, los procesos democráticos y las políticas públicas”<sup>16</sup>. Se pretende que la administración electrónica preste servicios públicos de mejor calidad, con un menor tiempo de espera, mejorando la productividad y apostando por la transparencia y por la rendición de cuentas a través de las posibilidades que ofrece la sociedad de la información.

En este contexto, no hay duda de que adquiere especial relevancia la toma de decisiones en las que se utiliza la informática sin intervención de una persona física, la informática decisional.

## 2. REGULACIÓN DE LA INFORMÁTICA DECISIONAL Y SU APLICACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Administración electrónica necesita de una base jurídica que “legalice” el procedimiento, el documento electrónico y el uso de las TIC’s en la actividad administrativa. Esta base jurídica la ofrece para todas las Administraciones Públicas la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y en el ámbito tributario, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El artículo 41 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público menciona la automatización administrativa y prevé los requisitos y sobre todo, las garantías para los administrados ante la resolución por parte de las máquinas de actuaciones administrativas sin la intervención directa de empleados públicos<sup>17</sup>. Se detectan déficits en la regulación y falta de previsión ante determinados problemas que se pueden generar y que posteriormente se mencionarán.

---

16 Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello, “Regulación de la informática decisional en la Administración electrónica tributaria”, (Comunicación, Jornadas *Tecnimap*, 30 de mayo de 2006). Edición en PDF: 3.

file:///C:/Users/Usuario/Downloads/regulacion\_de\_la\_informatica%20(1).pdf

17 Padilla Ruíz, “Inteligencia artificial y Administración Pública...”, 98.

Según la norma tributaria<sup>18</sup>, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán, primero, por las reglas establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como la normativa reglamentaria de desarrollo y supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos. Este artículo se centrará en la normativa tributaria sin olvidar las referencias a la normativa general administrativa por su eficacia supletoria.

La mencionada Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su Exposición de Motivos establece, dentro de los objetivos que persigue, además del refuerzo de las garantías del contribuyente y de la seguridad jurídica, la utilización de nuevas tecnologías para el desarrollo de su actividad y sus relaciones con los ciudadanos, desarrollado en la norma en el artículo 96.

Por primera vez, se regula la informática decisional en su artículo 100.2, donde declara 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”. Se define en el ámbito tributario la informática decisional como “la sustitución de la inteligencia humana por la inteligencia artificial (una aplicación informática) en la toma de decisiones tributarias”<sup>19</sup>. Posteriormente se desarrollaron reglamentariamente<sup>20</sup>varias previsiones: en primer lugar, el establecimiento previo del órgano u órganos competentes para la definición, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad del sistema de información, en segundo lugar, se indicará el órgano responsable a efectos de la impugnación y, en tercer lugar, la identificación y garantía de la autenticidad del ejercicio de su competencia mediante el sello electrónico de Administración Pública o el código de verificación<sup>21</sup>.

---

18 Artículo 97 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

19 Rafael Oliver Cuello, *Internet y tributos* (Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2012) :112.

20 Artículo 84 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

21 Rodríguez Muñoz, “Las haciendas locales por medios electrónicos...”, 198.



El artículo 96.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>22</sup>, en relación con el mencionado artículo 100.2, establece una garantía adicional en el caso de decisiones automatizadas; además de la identificación de la administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia, se refieren los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y los órganos competentes para resolver los hipotéticos recursos. Supone la traslación al ámbito tributario de lo dispuesto en el artículo 45 de la derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común en la versión anterior a la promulgación de la también derogada Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos y que actualmente se encuentra en la vigente Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en su artículo 41<sup>23</sup>.

La impugnación recogida en la norma tributaria se refiere a las capacidades de la aplicación, de la interpretación de la aplicación informática y de los programas informáticos que tiene como consecuencia su incorrecto funcionamiento. La pretensión, por tanto, se basa en la ilegalidad de la aplicación utilizada, en la cobertura estructural y operativa del acto administrativo alegando que “el proceso de formación de la voluntad (que se traduce en una aplicación informática) no se ajusta al Ordenamiento aplicable”<sup>24</sup>.

---

22 Artículo 96.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: (...). 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.

23 Artículo 41 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público: 1. Se entiende por 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.

2. 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.

24 Alberto Palomar, “El acto administrativo dictado sobre bases tecnológicas o informáticas y las pautas de su revisión jurisdiccional”, *Revista de Derecho vLex* 55 (2007) :16.

<https://2019-vlex-com.ezproxy.unex.es/#WW/vid/452875> (Acceso el 5 de diciembre de 2020).

Delgado y Oliver<sup>25</sup> califican como un nuevo derecho para los obligados tributarios la previsión que establece el mencionado apartado 3 del artículo 96 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria cuando la resolución se genera de forma automatizada. Se complementa con el apartado 4 del mismo precepto que, en aras de la transparencia, establece la aprobación de los programas y aplicaciones informáticas utilizados por la Administración Tributaria de tal manera que permite al obligado tributario, por una parte, defenderse ante una mala utilización o uso y por otra, el conocimiento de los requisitos técnicos necesarios para relacionarse con la Administración Tributaria<sup>26</sup>. En el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria<sup>27</sup> se da un paso más y se indica que en los casos de actuación automatizadas, las aplicaciones informáticas “habrán de ser aprobadas mediante resolución del órgano que debe ser considerado responsable a efectos de la impugnación de los correspondientes actos administrativos”. Se añade a continuación que la información sobre dichas aplicaciones está a disposición de los contribuyentes en la página web de la Administración tributaria<sup>28</sup>.

La informática decisional, como ya se ha apuntado, es la contestación automatizada de la Administración y supone la generación de actos con valor de actos conclusivos (y recurribles) sin intervención humana volitiva; por tanto, no son una manifestación de voluntad, pero de él se derivan los mismos efectos que de un acto administrativo tradicional<sup>29</sup>, aunque esta afirmación no es aceptada de forma unánime por la doctrina. Es una muestra más del uso de la inteligencia artificial que “intenta por todos los medios emular y hasta superar mediante máquinas no solo la capacidad sino también las funciones humanas, y ya se trabaja en convertir decisiones racionales características (directrices personales) en símbolos numéricos y signos (códigos informáticos) y hasta resoluciones

---

25 Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello, *Administración electrónica tributaria* (Barcelona, J.M. Bosch Editor, 2009) :30.

26 Delgado García y Oliver Cuello, *Administración electrónica*, 31.

27 Artículo 85 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.

28 Artículo 85 apartado 2 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

29 Rodríguez Muñoz, “Las haciendas locales por medios electrónicos...”, 198.

profesionales en formulas algebraicas mediante el cruzamiento de cálculos estadísticos” (...) “con “algoritmos” (fórmulas de cálculo aritmético o algebraico) o, lo que es igual, traduciendo las diversas posibilidades o probabilidades de un determinado suceso en “variables” de una ecuación algebraica integrada por diversos “parámetros” conocidos y con una o más incógnitas dependientes, de tal forma que ya es posible interpretar comportamientos humanos, más o menos repetitivos, mediante funciones matemáticas”<sup>30</sup>.

La resolución automatizada de procedimientos tributarios presenta aspectos positivos en tanto en cuanto supone aprovechar las ventajas que ofrece la informática decisional y el desarrollo tecnológico, previendo que su importancia irá en aumento en los próximos años. Se subraya positivamente la rapidez en la resolución de los procedimientos. Sin embargo, las posibles consecuencias negativas para los contribuyentes que se derivan de las resoluciones, así como la protección de sus derechos y garantías exige el máximo cuidado.

La aplicación de la informática decisional en los siguientes procedimientos tributarios: aplazamientos de menor cuantía donde la resolución se limita a comprobar las condiciones establecidas y el importe solicitado, supuestos de diligencias de embargos de cuentas bancarias o la renovación periódica de permisos o licencias, etc., tienen en común que son procedimientos simples que se basan en la acreditación de una serie de datos y la justificación del cumplimiento de una serie de requisitos formales sencillos<sup>31</sup>, suponiendo una mejora de la eficacia administrativa tributaria y una mejor atención al ciudadano.

A pesar de lo anteriormente expuesto, la valoración global de la regulación de la informática decisional no es favorable. Si bien se establecen unas garantías adicionales como es la identificación de los órganos competentes de la programación y supervisión del sistema de información, ya explicado anteriormente, y la aprobación y publicidad de dichos programas<sup>32</sup> y aplicaciones informáticas que, por un lado, garantizan que el obligado tributario pueda defenderse ante su

---

30 Figueiras Dacal, “Inteligencia artificial versus racional...”, 183 y 184.

31 Rodríguez Muñoz, “Las haciendas locales por medios electrónicos...”, 196.

32 Artículo 96.4 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

uso indebido o erróneo y por otro aseguran que el administrado u obligado tributario tengan conocimiento sobre los requisitos necesarios para relacionarse con la Administración Tributaria<sup>33</sup>, se detectan carencias que pueden afectar negativamente a los obligados tributarios.

Entre otras insuficiencias, se critica la falta de consecuencias ante la no publicidad de dicha información, por lo que se propone que se introduzca como causa de anulabilidad por ser un “incumplimiento de relevancia sustantiva o material, que se proyecta sobre el contenido de la actuación administrativa”<sup>34</sup>.

Tampoco se concreta qué tipo de publicidad es exigible, bien a través del boletín oficial correspondiente u otros tipos de difusión como los tablones de anuncios o internet. Al no especificarse en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se entiende que sirve cualquier tipo de publicidad que permita que el obligado tributario tenga conocimiento de los aspectos técnicos informáticos utilizados por la Administración Tributaria.

En este sentido, algunos autores como Delgado y Oliver<sup>35</sup>, consideran que se debería incidir en el desarrollo reglamentario de la regulación de la informática decisional, clarificando, en aras de la transparencia, en qué casos existe una actuación administrativa automatizada y en qué asuntos la terminación del procedimiento va a ser el resultado de una respuesta automatizada, identificando dicha circunstancia en el propio acto administrativo. Asimismo, sería interesante depurar a quien se atribuye la producción de la respuesta automatizada y no solo a los efectos de un hipotético recurso.

Es indispensable el establecimiento de las medidas suficientes para que la respuesta automatizada no sea ajena a la voluntad administrativa y se salvaguarden los derechos de los contribuyentes mediante la imputación de la actuación automática a un determinado órgano administrativo para el supuesto de que el contribuyente decida recurrir.

---

33 Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello, “Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva General Tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero* 125/2005 (2005) :15.

34 Delgado García y Oliver Cuello, *Administración electrónica...*, 22

35 Delgado García y Oliver Cuello, “Regulación de la informática decisional...”, 8.

La norma sobre régimen jurídico de las Administraciones Públicas de 2015 tampoco se adapta plenamente a la aplicación de la inteligencia artificial a la actividad administrativa más allá de la introducción de algunas garantías técnicas y formales, obviando aspectos importantes, algunos de los cuales ya se han mencionado, por lo que se puede calificar, por tanto, de manifiestamente insuficiente<sup>36</sup>. Ponce Solé<sup>37</sup> es aún más explícito y lo califica como una regulación “débil, dispersa y con lagunas referidas a temas de acceso a la información, procedimiento de creación de los algoritmos y explicación de las decisiones adoptadas por éstos”. Esta valoración es plenamente aplicable al artículo 96 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las claves de su desarrollo y mejora se han de basar en las exigencias de la buena administración, la transparencia y el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes. Por consiguiente, el hecho de que no esté explícitamente regulado no minimiza la necesidad indispensable de proteger los derechos y garantías de los contribuyentes. Para Valero<sup>38</sup>, la decisión de aplicar un sistema de inteligencia artificial en la Administración Pública debe ser adoptado mediante un acto administrativo. Se debe plantear como una exigencia para la defensa de los derechos e intereses legítimos porque garantiza el control de su funcionamiento y el límite de sus eventuales desviaciones. La adopción de este acto administrativo hace pública la decisión de utilizar un sistema de inteligencia artificial y abre la posibilidad de formular alegaciones a través de un trámite de información pública, potenciando el principio de transparencia durante todo el proceso.

Asimismo, se debe incluir como trámite esencial la evaluación del impacto de los algoritmos utilizados de manera que se tengan en consideración los

---

36 Julián Valero Torrijos, “Las garantías jurídicas de la Inteligencia artificial en la actividad administrativa desde la perspectiva de la buena administración”, *Revista catalana de dret public* 58 (2019) :85.

37 Juli Ponce Solé, “Inteligencia artificial, Derecho Administrativo y reserva de humanidad: algoritmos y procedimiento administrativo debido tecnológico”, *Revista General de Derecho Administrativo* 50 (2019).

<http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1509505> (Acceso el 12 de diciembre de 2020)

38 Valero Torrijos, “Las garantías jurídicas de la inteligencia artificial...”, 87.

potenciales riesgos como los sesgos y, en consecuencia, las posibles discriminaciones, la protección de los datos de carácter personal y su valoración ética.

A posteriori, se deben implementar sistemas de control por las exigencias de la buena administración, los potenciales sesgos del uso de la tecnología y, principalmente por la garantía de los derechos y libertades, así como el establecimiento, en el caso de un daño efectivo, de mecanismos de reparación, en especial en el caso de vulneración de los Derechos Fundamentales.

La falta de motivación, así como los trámites calificados de esenciales, como el de información pública, podrían determinar la invalidez del acto administrativo, del mismo modo que se podría impugnar por la vulneración de los derechos fundamentales, la obtención ilícita de la información sin base jurídica suficiente o no haber respetado las medidas establecidas en la regulación administrativa y tributaria.

### 3. VALORACIÓN DE LA INFORMÁTICA DECISIONAL: VENTAJAS, INCONVENIENTES Y DEBATES PENDIENTES

Las ventajas de la aplicación de la tecnología y la inteligencia artificial en la administración y más concretamente en la Administración Tributaria, a la vanguardia de la digitalización y de las nuevas tecnologías, son numerosas aunque destacan la triada rapidez, transparencia y simplificación: en primer lugar, disminuye el tiempo de tramitación de los procedimientos, en segundo lugar, mayor transparencia porque el obligado tributario puede conocer en tiempo real el estado en que se encuentra el procedimiento y en tercer lugar, la simplificación administrativa<sup>39</sup>. El objetivo perseguido es una Administración más eficaz, transparente y rápida con menos funcionarios a su servicio, lo que redundará en una disminución del gasto. Esta última afirmación debe matizarse porque más que hablar de una reducción de efectivos, se debe hablar de otro perfil de empleado público con otras habilidades y competencias y la creación de nuevos

---

39 Delgado García y Oliver Cuello, "La regulación de la administración electrónica tributaria...", 22

empleos que compensarán la pérdida de trabajos tradicionales. En este nuevo modelo de Administración Pública se necesita la construcción de equipos multidisciplinarios y especializados.

La otra cara de la moneda es la brecha digital y la necesidad de garantizar el acceso a la tecnología y a la Administración electrónica a las personas que carezcan de medios propios o conocimientos suficientes<sup>40</sup>, en consecuencia, la confianza en estos sistemas por parte de la ciudadanía y la seguridad jurídica. Estos pros y contras son fácilmente extrapolables a la utilización de la informática decisional en la resolución de procedimientos tributarios o la elaboración de respuestas automatizadas, a los que se añaden otros que se van a desgranar a continuación.

### 3.1. LA INFORMÁTICA DECISIONAL Y EL CONCEPTO TRADICIONAL DE ACTO ADMINISTRATIVO

La primera cuestión que se plantea es la valoración de la resolución dictada por una aplicación o programa informático: ¿es un verdadero acto administrativo? El acto administrativo traduce la manifestación de la voluntad de la Administración y es la concreción individual del carácter general contenido en un ordenamiento preexistente por medio de una serie de trámites que tienen por objeto justificar la legalidad y el acierto de la resolución adoptada<sup>41</sup>.

Se podría razonar que si los actos administrativos son manifestaciones de la voluntad y las máquinas carecen de esta cualidad, la resolución que emana de ellas es el resultado de un proceso informático y no un acto administrativo<sup>42</sup>. Es interesante la propuesta de Anzalone<sup>43</sup> sobre que es la decisión, definiéndola como el resultado de una elección entre distintas opciones porque si no es así, se calificaría como mera “aplicación mecánica” sin carácter creativo o innovador

---

40 Rodríguez Muñoz, *Administración electrónica...*, 187.

41 Palomar, “El acto administrativo dictado sobre bases tecnológicas...”, 16.

42 Ramón Parada, *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común* (Madrid: Marcial Pons, 1999), 194.

43 Anzalone, “¿Robotización judicial? ...”, 101.

y, en consecuencia, no se puede hablar de una manifestación de voluntad. Esta valoración no excluye su utilización en el ámbito jurídico sino solo su limitación a determinadas actuaciones, como se comprobará a continuación. Este razonamiento sorprende porque por una parte no es un acto administrativo ya que no hay una manifestación de voluntad de la administración competente y, por otra, ese “detalle” no implica su invalidez en actuaciones repetitivas o carentes de actividad que se resuelven a pesar de su falta de capacidad innovadora por un acto administrativo. Si el resultado de la informática decisional no es un acto administrativo, no se debería utilizar, por seguridad jurídica, para acciones que según las leyes administrativas requieren de esa figura.

Sin embargo, otra parte de la doctrina considera que son actos administrativos siempre y cuando se respeten los requisitos establecidos en la norma que los regula<sup>44</sup>. Lo que parece evidente es que se produce una quiebra en el concepto tradicional de acto administrativo como “instrumento que encierra una manifestación de voluntad, conocimiento o juicio del órgano administrativo ya sea expresa, tácita o presunta”<sup>45</sup>.

### 3.2. LA RESPONSABILIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO AUTOMATIZADO

Se cuestiona, además, la teoría del órgano por la que se explica el mecanismo de imputación al órgano administrativo de la actividad de las personas que actúan en su nombre, de tal forma que la validez del acto administrativo se condiciona a su emisión por el órgano competente. Cuando quien decide es una aplicación informática, la cuestión a dilucidar es quien es el órgano que dicta el acto administrativo y la validez de este<sup>46</sup>.

La pregunta, por tanto, es quien es el órgano responsable del procedimiento, quien tiene la responsabilidad de la actuación automatizada. De la regulación analizada en este trabajo se podría deducir que el responsable es el órgano

---

44 Artículo 41 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y en el ámbito tributario, artículo 96.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

45 Delgado García y Oliver Cuello, “Regulación de la informática decisional...”, 7.

46 Delgado García y Oliver Cuello, “Regulación de la informática decisional...”, 7.



competente para la programación y supervisión del sistema de información. No están de acuerdo autores como Rodríguez Muñoz<sup>47</sup> que aluden a que la responsabilidad es de la administración en su conjunto, atribuyendo a los órganos de supervisión una competencia funcional, pero en ningún caso la responsabilidad del procedimiento. Esta cuestión debería ser aclarada y explicada en la normativa para que el obligado tributario tenga la información necesaria para recurrir, en caso de que lo estime oportuno, a la Administración Tributaria y, en su caso, al órgano competente. Se vuelve a poner de manifiesto la necesidad de reforzar la seguridad jurídica y la protección de los derechos y garantías de los ciudadanos. Se propone en este sentido que la competencia se atribuya al órgano administrativo que la tuviera asignada en los procedimientos no automatizados.

La responsabilidad por los errores de funcionamiento de la aplicación informática, en principio, se atribuiría al órgano competente para la programación y mantenimiento de los sistemas informáticos o aquel destinado al control de calidad de éstos<sup>48</sup>.

### 3.3. LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA Y LA INFORMÁTICA DECISIONAL

Uno de los aspectos que más preocupan es la garantía de la seguridad jurídica para el destinatario de la resolución tributaria. Se configura como un principio de buena regulación, recogido en el artículo 129 Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. El respeto a este principio implica que la iniciativa normativa se ejercerá de manera coherente con el resto del ordenamiento jurídico nacional y de la Unión Europea para generar un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y la toma de decisiones de personas y empresas. El grado de complejidad que adquieren algunas acciones realizadas por la inteligencia

---

47 Rodríguez Muñoz, "Las haciendas locales por medios electrónicos...", 199.

48 Segarra Tormo, "El papel de las tecnologías de la información...", 560.

artificial es elevado y en el estado actual de las cosas no se tiene la absoluta certeza de que la tecnología no tenga fallos.

Esta cuestión queda suficientemente cubierta con la posibilidad de recurso de la resolución automatizada. Posibilidad que alude a la revisión de la calificación realizada por la inteligencia artificial introduciendo la intervención humana, indispensable, según algunos autores para contribuir al acierto y a la seguridad jurídica<sup>49</sup>.

A lo que se añaden algunas apreciaciones que se deberían incluir legal o reglamentariamente en aras de este principio como la determinación del órgano competente de la resolución automatizada o la mejora de la publicidad de las aplicaciones informáticas por la Administración Tributaria, cuestiones ya tratadas anteriormente.

### 3.4. ¿LAS RESOLUCIONES AUTOMATIZADAS SON EXTENSIBLES A TODOS LOS PROCEDIMIENTOS?

Esta nueva concepción de acto administrativo producido a través de la inteligencia artificial y en consecuencia, la no intervención de persona física, en el estado actual de las cosas, limita su actuación a procedimientos sencillos determinados por elementos reglados y sin posibilidad de “margen de desvío alguno respecto a lo que hubiera sido el acto administrativo”<sup>50</sup> dictado por el órgano competente. Respecto a los actos reglados, la aplicación informática puede conocer los presupuestos facticos necesarios para la aplicación de la norma<sup>51</sup>. El programa informático verifica el supuesto de hecho y lo contrasta con el tipo legal.

Mayores dudas suscita la posibilidad de extender la actuación automatizada al ejercicio de una potestad discrecional. La posibilidad de que una máquina tenga margen de maniobra, discrecionalidad o subjetividad a la hora de resolver

---

49 Figueiras Dacal, “Inteligencia artificial versus racional...”, 184.

50 Delgado García y Oliver Cuello, “Regulación de la informática decisional...”, 7.

51 Segarra Tormo, “El papel de las tecnologías de la información...”, 558.

un problema jurídico parece de ciencia ficción. Sin embargo, se prevé en casos muy concretos, donde el resultado de la actividad de la Administración Pública sea un acto favorable para el administrado o el obligado tributario. Segarra Tormo<sup>52</sup> plantea esta posibilidad siempre que la potestad discrecional se traslade “al órgano que, a través de un proceso de formación de la voluntad, definiría las especificaciones funcionales que debe aplicar el programa informático”, de tal forma que el programa se limitaría a aplicar los criterios de actuación. Se subraya que sería solo en aquellas resoluciones favorables. En caso de que la respuesta automatizada fuera negativa, se estima necesario una segunda valoración por persona física competente.

Desde un punto de vista técnico, hay que comprender que los programas inteligentes que dan lugar a respuestas automatizadas efectúan un razonamiento denominado secuencial mientras que el razonamiento humano combina el secuencial con pensamientos paralelos que interaccionan<sup>53</sup>. Mientras que el primero es más rápido, el segundo es más completo. Por tanto, la inteligencia artificial, para ser más segura y amplia, debería introducir el razonamiento en paralelo. Hay que asumir, por tanto, el estado actual de la técnica y las limitaciones de la inteligencia artificial y la asunción de la necesaria colaboración de la inteligencia humana. La conclusión es que la informática decisional no es óptima o pertinente a cualquier procedimiento sino a aquellos sencillos, que se repiten a menudo, sin variaciones y con la posibilidad de revisión o validación por parte del órgano tributario competente<sup>54</sup>.

O dicho de otra manera: “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 estas potestades”<sup>55</sup>.

---

52 Segarra Tormo, “El papel de las tecnologías de la información...”, 561.

53 Figueiras Dacal, “Inteligencia artificial versus racional...”, 188.

54 Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello, “Administración de justicia y tecnologías de la información y la comunicación: aspectos jurídicos”, *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* 13 (2007) :18.

55 Cerrillo i Martínez, “El impacto de la Inteligencia artificial en el derecho administrativo. ¿Nuevos conceptos para nuevas realidades técnicas?”.

### 3.5. LA NECESIDAD DE MOTIVACIÓN Y EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN

La respuesta automatizada no debe ser distinta a la solución presentada por un empleado público producto de la actividad de la Administración Tributaria y debe ser lo suficientemente clara y motivada para ser entendida en su totalidad por cualquier obligado tributario.

El artículo 103 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria incluye la obligación de resolver expresamente todas las cuestiones planteadas en los procedimientos de aplicación de los tributos y en su apartado 3 obliga a la motivación de determinados actos administrativos producto de la resolución de procedimientos tributarios, con referencia sucinta a los hechos y a los fundamentos de derecho<sup>56</sup>. En este sentido, es interesante la explicación de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2009: “la motivación exige que la resolución contenga una fundamentación suficiente para que en ella se reconozca la aplicación razonable del Derecho a un supuesto específico permitiendo a un observador saber cuáles son las razones que sirven de apoyatura a la decisión adoptada, quedando así de manifiesto que no ha actuado con arbitrariedad”.

Se entiende por motivación la exigencia de hacer públicas las razones de hecho y de derecho que fundamentan el acto. La necesidad de motivación es un deber doble que incide, primero, en los derechos de los ciudadanos porque facilita la comprensión del acto administrativo tributario y segundo, redundando en la garantía del propio interés público.

Por estas razones y tal y como expresa la Resolución del TEAR de Valencia de 31 de octubre de 2019, 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 lo es de fondo e indispensable, cuando así lo exige, porque solo a través de los motivos

---

<http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1509574> (Acceso el 13 de diciembre de 2021).

<sup>56</sup> Artículo 103.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho.

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”<sup>57</sup>.

El uso de la tecnología y la inteligencia artificial requiere, en virtud del principio de buena administración y los principios generales del artículo 3 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, una especial exigencia de motivación por lo que “resulta imprescindible una justificación específica de las decisiones que se adopten, y que, además resulte comprensible para una persona que carezca de los conocimientos para valorar el alcance de la tecnología utilizada”<sup>58</sup>.

Se destaca por la jurisprudencia la Sentencia Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019, la conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario pero también con el principio de buena administración porque “la obligación de motivar no está prevista solo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria, así como de la observancia de las reglas que disciplina el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidos”.

El Tribunal Supremo está construyendo una interesante jurisprudencia sobre el principio de buena administración<sup>59</sup> que establece “un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente y – como esta misma Sala ha señalado en anteriores ocasiones – no consiste en una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene -debe

---

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

58 Valero Torrijos, “Las garantías jurídicas de la Inteligencia Artificial...”, 90.

59 Aitor Orena Domínguez, “El principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más en los derechos y garantías de los obligados tributarios”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi* 22 (2020): 6.

tener- plasmación efectiva y lleva aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos”<sup>60</sup>.

El principio de buena administración “impone a la administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y ordenar a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica (...)”<sup>61</sup>.

Las resoluciones automatizadas deben estar motivadas de tal forma que sean comprensibles para el ciudadano, independientemente de su nivel de conocimiento y reflejen el buen hacer administrativo y la debida diligencia de la Administración, cuestiones que lo conectan con el principio de buena administración, al que se ha hecho referencia.

#### 4. LA INFORMÁTICA DECISIONAL Y LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

El uso de la inteligencia artificial en la elaboración de las respuestas administrativas presenta en la actualidad varias cuestiones pendientes que pueden menoscabar los derechos y garantías de los contribuyentes.

Se plantea la necesidad de conocer el origen de la información que se ha manejado en la respuesta automatizada y para parte de la doctrina<sup>62</sup> se considera indispensable su reflejo normativo, equilibrando el potencial de la tecnología y la posición jurídica de los ciudadanos.

---

60 STS de 15 de octubre de 2020.

61 STS de 11 de junio de 2020.

62 Valero Torrijos, “Las garantías jurídicas de la Inteligencia Artificial...”, 84.

La garantía del procedimiento se subraya con la proyección del principio de transparencia sobre éste y sobre las singularidades de la tecnología utilizada que se concreta en la necesidad de informar a los obligados tributarios principalmente sobre varios elementos: primero, el diseño y la aprobación del algoritmo que se va a utilizar, segundo, en relación con las decisiones que se adopten y tercero, con respecto a los procesos de control y revisión<sup>63</sup>. El primer aspecto no es un problema baladí porque según sea el algoritmo utilizado puede provocar sesgos que vulneren derechos fundamentales como el derecho a la no discriminación y a la igualdad. El diseño de algoritmos afecta al funcionamiento y al impacto de los procesos decisionales, calificándose como información pública por los órganos de control en materia de transparencia y exigiéndose por la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno. Se plantea como estrategia la documentación del proyecto que facilita la transparencia del algoritmo.

Y es que una de las cuestiones que más preocupa, relacionado con la privacidad e intimidad, es el uso de algoritmos; aunque la utilización de algoritmos puede evitar la discrecionalidad administrativa y la aparición de situaciones discriminatorias a personas o colectivos, no se puede obviar que el uso de los algoritmos o su diseño pueden, a su vez, ser fuente de discriminación. Es importante dilucidar si la misma deriva de los datos utilizados o de su diseño. En el primer caso, si los datos no son de calidad o contienen errores, la decisión también se contamina; en el segundo caso, pueden ser sesgos introducidos voluntaria o involuntariamente por el programador (no hay que olvidar que están creados por personas y las personas tienen prejuicios) o consecuencia del aprendizaje del propio algoritmo.

Para la eliminación o al menos la minimización de estos sesgos, tal y como apunta Cerrillo<sup>64</sup> se debe tener en consideración: primero, la mejora de la

---

63 Luis Cotino Hueso, “Holanda: <<SyRI, ¿a quién sanciona?>> 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 (2020) :1.

64 Cerrillo i Martínez, “El impacto de la Inteligencia artificial en el derecho administrativo. ¿Nuevos conceptos para nuevas realidades técnicas?”. <http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1509574> (Acceso el 13 de diciembre de 2021).

calidad de los datos, segundo, la previsión en el diseño del algoritmo de las potenciales discriminaciones para que no se produzcan, tercero, la participación de los interesados en las decisiones tomadas por medios automatizados y cuarto, la creación de comités de expertos u otros órganos interdisciplinares que valoren el impacto de los algoritmos y de la publicación de la inteligencia artificial.

Para ello es necesario, una vez más, la transparencia, en este caso, de los algoritmos y su comprensión: “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”<sup>65</sup>.

El uso de la inteligencia artificial puede vulnerar otros derechos e intereses de los contribuyentes entre los que destaca el derecho a no verse afectado por una decisión automatizada<sup>66</sup> salvo que dicha posibilidad se encuentre prevista normativamente y se establezcan medidas de salvaguardia de los derechos y garantías o el derecho a la autodeterminación informativa que protege frente a una posible utilización abusiva de los datos mediante la informática u otros tratamientos automatizados. Su alcance no se refiere solo al consentimiento, sino que incluye el derecho de acceso y la reclamación de la eliminación de determinados datos, configurándolo como un derecho-libertad independiente, pero a la vez relacionado con el derecho a la intimidad.

Aparecen nuevos derechos<sup>67</sup>, algunos en desarrollo, en respuesta al momento histórico y a la cultura de la tecnología subrayando que el catálogo de Derechos Humanos es permeable y abierto a nuevos derechos y valores<sup>68</sup>.

---

65 “Principios de Inteligencia Artificial de Beijing”, BAAI, acceso el 12 de diciembre de 2020. <https://www.baai.ac.cn/blog/beijing-ai-principles>

66 Considerando 71 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).

67 Artículos 80 a 97 Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales.

68 Ana Isabel Herrán Ortiz, *El derecho a la intimidad en la nueva Ley Orgánica de Protección de Datos Personales* (Madrid: Dykinson, 2002).



Se debe situar en el centro de la aplicación de la inteligencia artificial, la ética que persiga la garantía de los derechos fundamentales, cambiando su consideración como un mero instrumento de eficiencia económica y subrayando su función social y el empleo de datos para el bien común<sup>69</sup>.

Otro de los aspectos que más preocupa en relación con los contribuyentes es que la respuesta automatizada considere únicamente una serie de informaciones y las distintas variables, desconociendo los aspectos personales y humanos en la toma de decisiones, aumentando el riesgo de insensibilidad ante las situaciones particulares que pueden ser importantes para la toma de la decisión o, al menos para su matización. La inteligencia artificial, actualmente, presenta limitaciones porque las máquinas no pueden ponderar o valorar los distintos intereses y, en consecuencia, la no consideración de las circunstancias de los contribuyentes puede incrementar un problema que se está poniendo de relieve en la Administración Tributaria, la falta de empatía, entendiendo este concepto como la capacidad del ser humano de ponerse en la piel de otra persona y entenderle. En el contexto tan duro que se está viviendo, la falta de empatía agrava las consecuencias negativas de la pandemia y, por eso mismo, es una obligación que se produzca un cambio de postura por parte de la Agencia Tributaria<sup>70</sup>.

## 5. CONCLUSIONES

La Administración Tributaria está inmersa en un proceso imparable de digitalización que está provocando un cambio de paradigma y la mejora de la atención a los ciudadanos a través de asistentes virtuales, nuevos canales de comunicación y la alerta temprana para detección de insolvencias.

---

69 Ricard Martínez Martínez, “Inteligencia artificial desde el diseño. Retos y estrategias para el cumplimiento normativo”, *Revista catalana de dret públic* 58 (2019) :73.

70 Francisco R. Serantos Peña, “La falta de empatía de la Administración Tributaria genera desafección”, *Taxlandia* (2020).

<https://www.politica-fiscal.es/francisco-r-serantos-pena/la-falta-de-empatia-de-la-administracion-tributaria-genera-desafeccion>

Las tecnologías de la información y comunicación y la inteligencia artificial contribuyen y en el futuro constituirán un elemento decisivo para la construcción de una Administración Pública eficaz, pero es una herramienta tan desconocida y con un desarrollo tan rápido que su ajuste con la actividad administrativa presenta distorsiones.

El objetivo de la aplicación de las TIC's en la Administración Tributaria es la prestación de un mejor servicio a los contribuyentes, la mejora de la eficacia en el uso de los fondos públicos, el aumento de la productividad y la mejora y transparencia<sup>71</sup>.

En este sentido, la implementación de la inteligencia artificial y la toma de decisiones automatizadas puede ser muy beneficiosa en la resolución de procedimientos, siempre que éstos sean sencillos, con requisitos tasados y fácilmente comprobables y con la supervisión, al menos inicial, de un funcionario público competente.

La celeridad y la productividad no son desdeñables, pero preocupa que en aras de estas ventajas se sacrifiquen garantías. Para evitarlo, se considera fundamental la intervención humana como un indispensable complemento a la inteligencia artificial y a la tecnología. Esta y otras garantías deben concebirse como límites al ejercicio de las potestades administrativas, más aún con el uso de la tecnología.

Más allá de las concretas previsiones legislativas y reglamentarias, la aplicación de la tecnología al mundo jurídico debe aplicar una ética procedimental que asegure su adecuación a la justicia y al respeto a los derechos humanos. Esta intervención humana para algunos es considerada una falta de confianza en la tecnología y añade un sobrecoste a la Administración, pero sería transitorio en tanto el desarrollo tecnológico evolucione, protegiendo mientras tanto valores y garantías indispensables para los administrados y evitando la deshumanización de la Administración.

---

71 Delgado García y Oliver Cuello, "Administración de justicia y tecnologías de la información...", 2.

Todo progreso implica riesgos y la pregunta es cuanto riesgo se puede asumir en la introducción de la tecnología en la Administración Pública, en concreto, en la Administración Tributaria y en especial, en el desarrollo y generalización de la informática decisional para progresar con seguridad. Los riesgos, en cualquier caso, no deben poner en peligro los derechos y garantías de los contribuyentes y deben acercar la Administración Tributaria al ciudadano dotando su relación de transparencia y seguridad jurídica.

Se pueden apuntar soluciones en varios aspectos. La regulación debe contemplar específicamente la aplicación de la inteligencia artificial y la digitalización en la actividad administrativa que ponga el foco en la protección de los derechos y garantías del ciudadano, el principio de transparencia y el principio de buena administración. La actuación administrativa y en concreto, la actividad administrativa tributaria debe estar presidida por el principio de buena administración no solo en relación con la necesidad de motivación sino con la buena fe y la debida diligencia de la Administración Pública, tal y como recogen diversas sentencias del Tribunal Supremo, garantizando la necesaria protección jurídica de los ciudadanos y, en su caso, de los obligados tributarios.

La respuesta, desde el punto de vista de la ética es el respeto a la dignidad humana y a los derechos fundamentales, la información y determinación de quién es el responsable de las decisiones que se adopten y la transparencia y trazabilidad de los datos y sistemas en el ámbito tributario. Extrapolando de forma general el uso de la tecnología, “la inteligencia artificial debe anteponer a la gente y al planeta”<sup>72</sup>.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Anzalone, Angelo. “¿Robotización judicial? Breves reflexiones críticas”, *Journal of Ethics and Legal Technologies* (2019): 95-114.

---

72 Global Union, “Top10 principles for ethical artificial intelligence” (2020). Edición en PDF. [http://www.thefutureworldofwork.org/media/35420/uni\\_ethical\\_ai.pdf](http://www.thefutureworldofwork.org/media/35420/uni_ethical_ai.pdf)

- Campos Acuña, Concepción. “La administración digital y la ética en la gestión pública: una visión desde la inteligencia artificial”. *El Consultor de los Ayuntamientos* (2020) :1-8.
- Cerrillo i Martínez, Agustín. “El impacto de la Inteligencia artificial en el derecho administrativo. ¿Nuevos conceptos para nuevas realidades técnicas”. *Revista General de Derecho Administrativo* 50 (2019). <http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1509574> (Acceso el 13 de diciembre de 2021).
- Cotino Hueso, Luis. “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 (2020) :1-6.
- De la Nuez Sánchez-Cascado, Elisa. “Inteligencia artificial y transparencia”. *Derecho Digital e Innovación* 5 (2020) :1-14.
- Delgado García, Ana María y Rafael Oliver Cuello. “Administración de justicia y tecnologías de la información y la comunicación: aspectos jurídicos”. *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* 13 (2007) :1-39.
- Delgado García, Ana María y Rafael Oliver Cuello. *Administración electrónica tributaria*. Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2009.
- Delgado García, Ana María y Rafael Oliver Cuello. “Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva General Tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero* 125 (2005) :1-31.
- Delgado García, Ana María y Rafael Oliver Cuello. “Regulación de la informática decisional en la Administración electrónica tributaria”. Comunicación presentada en las Jornada *Tecnimap*, Sevilla, 30 de mayo de 2006. Edición en PDF. file:///C:/Users/Usuario/Downloads/regulacion\_de\_la\_informatica%20(1).pdf
- Figueiras Dacal, Manuel. “Inteligencia artificial versus racional”. *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* 687 (2005): 181-199.
- Herrán Ortiz, Ana Isabel. El derecho a la intimidad en la nueva Ley Orgánica de Protección de Datos Personales. Madrid: Dykinson. 2002.
- Martínez Martínez, Ricard, “Inteligencia artificial desde el diseño. Retos y estrategias para el cumplimiento normativo”. *Revista catalana de dret públic* 58 (2019): 64-81.
- Orona Domínguez, Aitor. “El principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios”. *Revista Quincena Fiscal* 22 (2020): 1-33.
- Oliver Cuello, Rafael. *Internet y tributos*. Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2012.

Padilla Ruiz, Pedro. “Inteligencia artificial y Administración Pública. Posibilidades y aplicación de modelos básicos en el procedimiento administrativo”. *El Consultor de los Ayuntamientos* 10 (2019): 96-104.

Palomar, Alberto. “El acto administrativo dictado sobre bases tecnológicas o informáticas y las pautas de su revisión jurisdiccional”. *Revista de Derecho vLex* 55 (2007): 1-38. <https://2019-vlex-com.ezproxy.unex.es/#WW/vid/452875> (Acceso el 5 de diciembre de 2020).

Parada, Ramón. *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*. Barcelona: Marcial Pons, 2019.

Ponce Solé, Juli. “Inteligencia artificial, Derecho Administrativo y reserva de humanidad: algoritmos y procedimiento administrativo debido tecnológico”. *Revista General de Derecho Administrativo* 50 (2019). <http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1509505> (Acceso el 12 de diciembre de 2020)

Rodríguez Muñoz, José Manuel. “Las haciendas locales por medios electrónicos. Repercusiones tributarias de la administración electrónica local” en *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*. Dirigido por Isaac Merino Jara y Elena Manzano Silva. 161-212. Barcelona. Bosch. 2012.

Segarra Tormo, Santiago. “El papel de las tecnologías de la información y de las comunicaciones en la reforma de la Administración”. En *Estudios de la reforma de la Administración Pública*. Dirigido por Fernando Sainz Moreno. 533-580. Madrid: INAP, 2004.

Francisco R. Serantos Peña. “La falta de empatía de la Administración Tributaria genera desafección”. *Taxlandia* (2020). <https://www.politicafiscal.es/francisco-r-serantes-pena/la-falta-de-empatia-de-la-administracion-tributaria-genera-desafeccion>

Valero Torrijos, Julián. “Las garantías jurídicas de la Inteligencia artificial en la actividad administrativa desde la perspectiva de la buena administración”. *Revista catalana de dret public* 58 (2019): 82-96.

#### Sitios Web

BAAI. “Principios de Inteligencia Artificial de Beijing”. Acceso el 12 de diciembre de 2020. <https://www.baai.ac.cn/blog/beijing-ai-principles>

Economipedia. “Tecnologías de la información y la comunicación. Acceso el 28 de noviembre de 2020. <https://economipedia.com/definiciones/tecnologias-de-la-informacion-y-comunicacion-tic.html>

Global Union. “Top10 principles for ethical artificial intelligence”. (2020). Edición en PDF. [http://www.thefutureworldofwork.org/media/35420/uni\\_ethical\\_ai.pdf](http://www.thefutureworldofwork.org/media/35420/uni_ethical_ai.pdf)

*LinkedIn*. “Las 21 grandes tendencias que definirán el próximo año”. Acceso el 12 de diciembre de 2020. <https://www.linkedin.com/pulse/big-ideas-2021-las-21-grandes-tendencias-que-el-pr%C3%B3ximo-collera/>

Julia Díaz Calvarro  
Área de Derecho Financiero y Tributario  
Departamento de Derecho Público  
Facultad de Derecho  
Universidad de Extremadura  
[jdcavarro@unex.es](mailto:jdcavarro@unex.es)  
<https://orcid.org/0000-0001-7266-8462>