

LAS INSPECCIONES TRIBUTARIAS VIRTUALES.

Un análisis del régimen colombiano y español

Miguel Ángel Sánchez Huete

El reciente periodo de pandemia ha establecido, vía de su excepcionalidad, la necesidad de adoptar nuevas prácticas y de explorar nuevas posibilidades en el ámbito de los procedimientos tributarios. Una de ellas ha sido la posibilidad de que la inspección se lleve a cabo a través de formatos virtuales, sin necesidad de una presencia física pero que permitan la comunicación bidireccional de imagen y sonido. Tales cambios se han plasmado de forma diversa dependiendo de los contextos e, incluso, idiosincrasia de la normativa a la que se aluda. Vale la pena traer como reflexión la regulación y experiencia de Colombia y relacionarla o contraponerla con la llevada a cabo en España. Las formas, los procedimientos e, incluso, las garantías difieren, pero concurren en la necesidad del momento y los beneficios que, ya superada tales situaciones, puede suponer para el futuro.

El Estado de Colombia mediante el Decreto 807 junio 4 de 2020 adoptó una serie de medidas tributarias y de control cambiario de carácter transitorio. Todas ellas en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarado mediante el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020. Dicha disposición, amparada en dicho estado de necesidad y condicionada a su vigencia, otorgó una serie de facultades a la inspección de tributos para la práctica de inspección. En concreto, acuerda la posibilidad de éstas sean practicadas virtualmente. Dicha regulación refiere a tres modalidades: inspecciones virtuales, inspecciones contables virtuales, y a visitas administrativas virtuales.

Sobre la inspección tributaria virtual indica que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- puede llevarla a cabo, y que la misma permite verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y verificar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales de los contribuyentes. Se alude a que dicha inspección es “medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a los procesos adelantados por la Administración Tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.” (art. 5 del Decreto 807 junio 4 de 2020).

Con relación a la Inspección contable virtual se pretende verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales. Afectando tanto al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad. A efectos probatorios, se añade, que se considera que los datos consignados en el acta de inspección contable virtual están fielmente tomados de los libros, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.

También se alude a visitas administrativas virtuales de inspección, vigilancia y control, en materia tributaria. Con las mismas se pretende solicitar información a los obligados tributarios con la finalidad de constituir prueba, tanto en el ámbito tributario como sancionador. Este último aspecto deja claro que en el procedimiento tributario se pueden obtener pruebas validas que pueden ser útiles para sancionar, quebrándose con ello garantías punitivas vinculadas a la adecuada defensa¹.

La anterior regulación, cabe reiterar, que nace condicionada a una vigencia temporal determinada: mientras permanezca vigente la emergencia sanitaria por la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19. Dicho régimen aparece sujeto a un control automático de constitucionalidad dictándose la Sentencia Corte Constitucional C-394 del 9 de septiembre de 2020. Dicha resolución concluyó que no se transgredía la Constitución sino que cumplían con los principios de ésta, puesto que, de un lado, se ajustaron los mecanismos de investigación a la realidad marcada por el riesgo del contagio de la pandemia, y de otro, las causas de las disposiciones normativas son acorde y directamente relacionadas con la emergencia sanitaria y no se afectaron los derechos fundamentales, el funcionamiento de las ramas del poder ni se modificaron o suprimieron organismos,

Mediante la Ley 2069 del 31 de diciembre de 2020 -de extensísimo contenido y cuyo título alude principalmente al emprendimiento- se incorpora en su art. 73 una mención a las inspecciones virtuales anteriores. Dicho precepto indica que una vez pierda vigencia el Decreto 807 de 4 de junio de 2020, las regulaciones sobre la inspección tributaria virtual en sus diversas modalidades quedarán incluidas de manera permanente en el ordenamiento jurídico colombiano. Con tal previsión acaban por consolidarse una serie de prerrogativas administrativas que se preveían con una vigencia temporal y para concretas situaciones de urgencia y necesidad.

¹ En este sentido nos posicionamos en SANCHEZ HUETE, Miguel Angel: “La Administración tributaria ante el delito. La nueva regularización tributaria”. *Quincena fiscal*. nº 7. 2016.

Lo anterior supone:

En primer lugar, facultar a la Inspección para aprehender la realidad mediante técnicas virtuales. Pero ¿cuál sería la eficacia de la prueba efectuada por tales medios? Evidentemente aparece vinculada a la aprehensión que permitan dichos medios tecnológicos. La prueba se reducirá a los elementos que directamente aprecie el actuario, ya que no puede conocer otra realidad.

En segundo lugar, consolidar el poder administrativo de decidir la apertura de procedimientos de inspección, bien virtuales, bien presenciales, o incluso una conjunción de ambas alternativas². El administrado no posee la posibilidad de oponerse a la tramitación que se platee. En todo caso, podrá alegar la carencia de medios o conexión para su realización de forma virtual. Si bien el administrado es quien habrá de justificar las causas y suya es la carga de probar la dificultad o imposibilidad.

En tercer lugar, es la propia Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, mediante resolución quien desarrollará las soluciones digitales para la práctica de la visita administrativa virtual, los medios para el envío de la información, el levantamiento del acta y la suscripción de la misma y demás elementos que se requiera para hacer efectiva su práctica. En definitiva, para el concreto desarrollo de dicha operativa tecnológica, con importante repercusión en la prueba, se habilita a la propia Administración para su concreción.

Y en España ¿cuál es la situación? ¿existen inspecciones o visitas virtuales?

En España también se prevé la existencia de realizar visitas de inspección virtual. Su nacimiento se vincula al momento de la pandemia por el COVID, pero su establecimiento, lejos de ser temporal, deviene desde un principio como permanente. Se crea a través del Real Decreto-ley 22/2020, de 16 de junio, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19. En dicha regulación se modifica la LGT previendo la práctica de las inspecciones, concretamente, se regula al hablar del desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios³. Así se alude a la posibilidad de que las actuaciones de la

² DE BEDOUT GRAJALES afirma que “[...] significa en su lugar que podrá elegir la forma en que desarrolle dichas funciones, lo cual será completamente virtual, completamente presencial una vez superada la emergencia sanitaria, o una conjunción de ambas alternativas”. (DE BEDOUT GRAJALES Juan Camilo: “Adelantos de la DIAN en tecnología e innovación en el marco de las investigaciones, fiscalizaciones y controversias tributarias”. *Revista del instituto colombiano de Derecho Tributario*. Número 84. 2021, pág. 245-246).

³ Indica la Exposición de Motivos de dicha norma que regula las actuaciones mediante videoconferencias en los procedimientos de aplicación de los tributos “a fin de favorecer el ejercicio de derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sobre todo, en un contexto de nueva normalidad generado por los efectos de la crisis sanitaria generada por la COVID-19”.

Administración tributaria a la hora de aplicar los tributos -en cualquiera de los procedimientos destinados a tal fin- puedan realizarse a través de sistemas digitales que, mediante la videoconferencia u otro sistema similar⁴. De forma específica, al aludir al lugar de las actuaciones inspectora, se indica que podrán llevarse a cabo en cualquier lugar cuando se utilicen los sistemas digitales, añadiendo que dicha utilización requerirá la conformidad del obligado tributario⁵.

Se ha de hacer notar que la posibilidad de utilización de medios digitales no se reduce al ámbito de la inspección, sino que también resulta posible en procedimiento de gestión y en el de recaudación de los tributos. Sin duda los beneficios que pueden comportar tales prácticas son notables; desde la perspectiva del inspeccionado, ahorra costes indirectos de traslados y desplazamientos y; desde la perspectiva administrativa, resulta un mecanismo eficiente que disminuye tiempos de traslado y costos en desplazamiento.

Como garantías de su aplicación se alude a que los sistemas digitales:

1º.Han de permitir la interacción de imagen y sonido de manera bidireccional y simultánea.

2º.Han de garantizar la transmisión y recepción seguras de los documentos.

3º.Han de asegurar su autoría, autenticidad e integridad en el caso de que las actuaciones recojan actuaciones.

Las anteriores exigencias conllevan también garantías para su operatividad; la Administración es la responsable, así en caso de alegar su insuficiencia es suya la carga de probar. En esta línea, sin duda, es preciso acreditar con claridad la identidad del sujeto que interviene, aspecto especialmente sensible en dicho trámite. Preservar dichas garantías parece apuntar, aunque no lo indica, a la necesidad de grabar tales visitas a fin de dejar constancia de los sujetos intervinientes y de lo actuado.

⁴ Así el apartado 9 introducido en el art. 99 de la LGT establece «9. Las actuaciones de la Administración y de los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos podrán realizarse a través de sistemas digitales que, mediante la videoconferencia u otro sistema similar, permitan la comunicación bidireccional y simultánea de imagen y sonido, la interacción visual, auditiva y verbal entre los obligados tributarios y el órgano actuante, y garanticen la transmisión y recepción seguras de los documentos que, en su caso, recojan el resultado de las actuaciones realizadas, asegurando su autoría, autenticidad e integridad. La utilización de estos sistemas se producirá cuando lo determine la Administración Tributaria y requerirá la conformidad del obligado tributario en relación con su uso y con la fecha y hora de su desarrollo.»

⁵ Al hablar del lugar del lugar en donde se desarrollan las actuaciones inspectoras introduciendo la letra e) en el apartado 1 del artículo 151 con la siguiente redacción: «e) En los lugares señalados en las letras anteriores o en otro lugar, cuando dichas actuaciones se realicen a través de los sistemas digitales previstos en el artículo 99.9 de esta Ley. La utilización de dichos sistemas requerirá la conformidad del obligado tributario.»

Como requisitos para aplicar tales visitas virtuales se exige, de un lado, la iniciativa y voluntad de su uso por la Administración, y, de otro lado, la conformidad del obligado tributario. Más concretamente, la voluntad y conformidad se prestan sobre varios extremos; en primer lugar, sobre el uso para la realización de la inspección de la videoconferencia u otro sistema similar y, en segundo lugar, en relación con la fecha y hora de su desarrollo. Ha de existir conformidad en la vía utilizada, sin que implique un derecho de elección de la vía de comunicación, y en el cuándo, en la fecha y hora de su desarrollo.

La aplicación de dichas visitas virtuales afectará sobre todo a personas jurídicas por la obligatoriedad de la notificación electrónica existente. También, desde la perspectiva objetiva de la prueba, afectará a aquellos datos que precisen una investigación y comprobación sobre todo documental y contable. La utilidad de las inspecciones virtuales será escasa en aquellas actividades o realidades no formalizadas documentalmente, o sobre las que la Administración ha de efectuar una intervención directa.

En definitiva, la visita virtual es una actuación que se desarrolla a través de sistemas digitales que han de permitir la interacción de imagen y sonido de manera bidireccional y simultánea.

En el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023 se recoge el papel de las visitas virtuales y su operatividad normalizada. Ahora bien, tal proceder no supone que todo el procedimiento de inspección se desarrolle de forma virtual, lo serán alguna de las visitas⁶. De ahí que generalmente no existan inspecciones virtuales, en su totalidad, sino la realización de concretas actuaciones en donde la presencia física no sea imprescindible. La Agencia tributaria indica que el sistema de visita virtual se aplicó en un primer momento para su utilización exclusiva en las diligencias de constancia de hechos que habitualmente se extienden en los procedimientos de comprobación inspectora. En la actualidad se consolida como una forma habitual llevándose a cabo también la firma de actas de inspección que recogen las propuestas de liquidación resultantes de los

⁶ “Las sucesivas mejoras en las aplicaciones informáticas han permitido, por un lado, mejorar la forma de relacionarse con el contribuyente, así por ejemplo, ya es una realidad el sistema de Visita Virtual (VIVI) que permite interactuar a los obligados tributarios y a sus representantes o asesores con la Inspección sin necesidad del desplazamiento físico a la sede del órgano inspector para la firma de diligencias de constancia de hechos y actas que resultan de los propios procedimientos de Inspección, utilizando, por tanto, las técnicas digitales a las que alude el artículo 99.9 en relación con el 151.1.e), ambos de la Ley General Tributaria” (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).

procedimientos inspectores. De ahí que la Agencia tributaria lo considera como un medio complementario a otras inspecciones presenciales⁷.

Las visitas virtuales de la inspección son una realidad en la actuación de la Administración tributaria, tanto en Colombia como en España. Existen, sin duda, no pocas discrepancias en su regulación e incluso en las garantías aplicables en uno u otro caso, pero convergen en que se trata de una nueva forma de relación entre la Administración y la ciudadanía que, si bien no suple la actuación presencial, si supone un nuevo camino a explorar. Sin duda las crisis, y sobre todo la que ha supuesto la pandemia, demandan explorar nuevas formas de comunicación y recursos de indagación sin que ello lleve a olvidar o desconocer las garantías básicas de la ciudadanía.

⁷ Página web de agencia tributaria en la noticia 05/diciembre/2022. El sistema de Visita Virtual: una revolución práctica de los procedimientos. https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/El_sistema_de_Visita_Virtual_una_revolucion_practica_de_los_procedimientos.html