



IMPACTO DEL COVID-19 EN LA APLICACIÓN VIRTUAL DE LOS TRIBUTOS¹

IMPACT OF COVID-19 ON THE VIRTUAL APPLICATION OF TAXATION

MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona

Quincena Fiscal Núm. 1-2 enero 2024

Resumen: El COVID-19 supuso una clara ruptura con la forma de comunicación anterior. El distanciamiento social marcó nuestras relaciones, también las tributarias. Simultáneamente, el desarrollo e implantación de los avances tecnológicos al amparo de tal situación ha tenido una expansión vertiginosa. Conjugando ambos fenómenos, la necesidad impuesta por la pandemia y la posibilidad que ofrece la tecnología, ha llevado a adoptar algunas prácticas e instituciones cuya conveniencia actual cabe plantear. Sobre tales consideraciones el objeto de nuestro estudio se centra en analizar de manera crítica algunos aspectos que atañen al deber administrativo de información y asistencia, y al desarrollo de las visitas virtuales inspectoras. Ello lleva a interrogarnos sobre la necesidad de la cita previa, a analizar la exigencia de presentar autoliquidación del IRPF de forma electrónica, pero también a estudiar la posibilidad y necesidad de la inspección virtual.

Palabras clave: Deber de información, Deber de asistencia, Brecha digital, Cita previa, Autoliquidación, Procedimiento de inspección, Visita virtual.

Abstract: The COVID-19 marked a clear break with the previous form of communication. Social distancing marked our relationships, including tax relations. At the same time, the development and implementation of technological advances under the protection of this situation has had a vertiginous expansion. Combining both phenomena, the need imposed by the pandemic and the possibility offered by technology, has led

1. El presente artículo es fruto del proyecto de investigación «Reorientación de los instrumentos jurídicos para la transición empresarial hacia la economía del dato» PID2020-113506RB-I00 de la Universidad Autónoma de Barcelona dirigido por el Dr. José Antonio Fernández Amor.

to the adoption of certain practices and institutions whose current suitability should be questioned. Based on these considerations, the purpose of our study is to critically analyse some aspects of the administrative duty of information and assistance, and the development of virtual inspection visits. This leads us to question the need for prior appointment, to analyse the requirement to file personal income tax returns electronically, but also to study the possibility and necessity of virtual inspection visits.

Keywords: Duty of information, Duty of attendance, Digital divide, Prior appointment, Self-assessment, Inspection procedure, Virtual visit.

SUMARIO:

I. INTRODUCCIÓN. II. ASISTENCIA TRIBUTARIA VIRTUAL Y DEBERES ASOCIADOS DE LA CIUDADANÍA. 1. *Administración electrónica, automatizada y virtual*. 2. *La expansión de la asistencia virtual*. 2.1. El riesgo de las brechas digitales. 2.2. Deber incondicionado. 3. *¿Deber de obtener cita previa?*. 4. *Deber de presentar autoliquidación por medios electrónicos*. 4.1. Obligatoriedad de la presentación de autoliquidación por medios tecnológicos. 4.2. Riesgos de la asistencia defectuosa. III. LAS VISITAS INSPECTORAS VIRTUALES. 1. *Regulación en la LGT*. 2. *Sobre su aplicabilidad*. IV. CONCLUSIONES. V. BIBLIOGRAFÍA.

Fecha de recepción: 27/10/2023

Fechas de aceptación: 21/11/2023

I. INTRODUCCIÓN

El confinamiento asociado a la problemática sanitaria del COVID-19 ha supuesto una crisis en nuestra forma de relacionarnos que ha afectado a la actividad financiera del Estado. A nivel humano dicha crisis ha sido un momento dramático, de pérdidas irreparables, pero también ha comportado la necesidad de ensayar e introducir novedades regulatorias en nuestras relaciones sociales. Como en toda crisis se muestra la ruptura o modificación de un estado de cosas preexistente.

Desde la perspectiva de la Hacienda Pública con el COVID-19 hubo la necesidad de realizar numerosos gastos, y de afrontar la disminución de ingresos, aspecto que planteó la dificultad de cumplir los objetivos de estabilidad. En este sentido se suspende el Pacto de Estabilidad y el procedimiento de déficit excesivo a nivel de la Unión Europea, cuestión que ha permitido suspender las reglas de estabilidad internas. Con relación a los ingresos destaca la afectación a concretos tributos, en particular, en relación con las tasas municipales por la ocupación de la vía pública con mesas de bar, el tratamiento del IVA de concreto material sanitario, la posibilidad de renuncia a la estimación objetiva, el rescate de planes de pensiones y el favorecer el aplazamiento de pago de tributos. También, y con relación a los procedimientos tributarios, ha existido la suspensión de plazos de

caducidad o el no computo en los de inspección², además de la ampliación de la vía telemática para una diversidad de trámites³.

La pandemia generó una crisis por causas exógenas, de ámbito mundial y afectación multisectorial⁴, pero que aparece asociada a otra que supone una ruptura con el modelo de operar anterior propiciada por la tecnología⁵. Se ha originado una oportunidad para que la Administración tributaria incremente la tecnificación de sus procesos internos y de relación con la ciudadanía. Estos procesos de tecnificación se han caracterizado por la digitalización de los trámites y servicios de carácter tributario, el uso extensivo de datos públicos y personales, la introducción de algoritmos para automatizar trámites, y el estímulo para desarrollar aplicaciones de inteligencia artificial.

El impacto de la inteligencia artificial en las tareas de la Administración tributaria es sin duda importante pues afecta, de forma interna, a la búsqueda de la información jurídica, al análisis —mal denominado— predictivo⁶, la automatización de tareas y, de forma externa en relación con el administrado, en la asistencia por medio de robots conversacionales (chatbots) o las decisiones automatizadas. También la virtualidad es un fenómeno expansivo, y ambas, conllevan el reto de adaptación a los derechos y garantías de la ciudadanía⁷. Concretar el régimen jurídico y apreciar los derechos y garantías exigibles precisa de cualidades intrínsecamente humanas, que tienen mucho que ver con el sentido común a la hora de interpretar y aplicar las normas. Y en este planteamiento no podemos olvidar que la transformación digital no debe implicar un retroceso en los derechos ya reconocidos⁸.

2. Ver PÉREZ TENA, Juan Ramón: «Prescripción de la obligación tributaria y plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionadores afectados por las medidas excepcionales COVID-19: propuesta de interpretación» *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 454, 2021.

3. Medidas adoptadas principalmente en los Reales Decretos-Leyes 463/2020, de 14 de marzo; 8/2020, de 17 de marzo; 11/2020, de 31 de marzo y 15/2020, de 21 de abril. Ver a este respecto entre otros CALVO VÉRGEZ Juan: «Principales medidas tributarias aprobadas frente a la COVID-19 en el ámbito comunitario (aduanas, IVA e Impuestos Especiales)». *Quincena Fiscal*, núm. 3/2021 y URQUIZU CAVALLÉ, Àngel: «Medidas tributarias para el control y el tratamiento de una pandemia». *Quincena Fiscal*, núm. 8/2020.

4. Este carácter pluridisciplinar de los efectos de la pandemia se pone de relieve, entre otros, en GÓMEZ JIMÉNEZ, María Luisa: *Tecnologías habilitadoras digitales (TDH) en un contexto de emergencia sanitaria*, 2022. Tirant lo Blanch. Valencia y REGUEIRO GARCÍA M.ª Teresa: *Impacto de la crisis sanitaria del Covid-19 en el ejercicio de los Derechos Fundamentales*. 2022, Tirant lo Blanch, Valencia.

5. Hay que recordar que por crisis entiende el diccionario de la Lengua Española a la «Situación de un asunto o proceso cuando está en duda la continuación, modificación o cese», también resulta un «momento decisivo de un negocio grave y de consecuencias importantes». Partiendo de tales significados la crisis resulta un momento decisivo en el funcionamiento de un sistema u organización que comporta un cambio cualitativo, ya sea para su continuación o modificación, o ya sea para su cese.

6. Obsérvese que lo que se prevé resulta algo que ha de suceder, nos indica el diccionario, y la inteligencia artificial conjetura sobre la posibilidad de que suceda.

7. Así SERRANO ANTON, Fernando: «Fiscalidad y robótica: funcionalidades disruptivas en el Derecho Tributario» en SERRANO ANTON, Fernando (Director): *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*. Aranzadi. Pamplona, 2020, p. 54-55.

8. De interés la declaración conjunta —Parlamento Europeo, Consejo y Comisión— sobre «Declaración Europea sobre los Derechos y Principios Digitales para la Década Digital». (2023/C 23/01). Dicho documento

Conjugando ambos fenómenos, la necesidad impuesta por el COVID-19 y la posibilidad que ofrece la tecnología, el legislador y la Administración han adoptado algunas prácticas e instituciones cuya lógica y conveniencia en la actualidad cabe poner de relieve. Sobre tales consideraciones el objeto de nuestro estudio se centra en efectuar un análisis crítico de tales instituciones y prácticas asociadas a la pandemia y que tienen que ver con la extensión de los medios tecnológicos. Ello nos lleva a reflexionar sobre aspectos que atañen a dos ámbitos básicos; al deber administrativo de asistencia e información y al desarrollo de las inspecciones virtuales.

II. ASISTENCIA TRIBUTARIA VIRTUAL Y DEBERES ASOCIADOS DE LA CIUDADANÍA

La asistencia virtual se integra dentro del fenómeno que supone la aplicación por la Administración de procesos de tecnificación en sus actividades. Dicha tecnificación ha llevado a transformar los procesos tradicionales en electrónicos y, en algunos casos, a automatizar y sustituir la tarea humana. Existe así una Administración electrónica y otra automatizada que conviven en donde la virtualidad, o la falta de presencia física, es un fenómeno común cada vez más frecuente.

1. ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA, AUTOMATIZADA Y VIRTUAL

Resulta recurrente que la norma tributaria prevea que la Administración pueda utilizar técnicas y medios electrónicos como instrumento de gestión. Medios electrónicos que permiten, sobre todo, el tratamiento informático y telemático de datos, comunicaciones y asistencia. El fenómeno de tecnificación de las Administraciones Públicas se ha llevado a cabo a través de varias fases; la primera, de información a los contribuyentes a través de las nuevas tecnologías, la segunda, de interacción por vía telemática entre los administrados y la administración tributaria y, la tercera, de interacción de los ciudadanos en tiempo real con la Administración Pública. Actualmente la administración electrónica tributaria se encuentra inmersa en la tercera fase y sus objetivos son la potenciación del acceso a los obligados tributarios, el fomento de la actuación electrónica y el aumento de los servicios de información y asistencia⁹. En todo caso, cabe acotar el significado de lo que supone una Administración electrónica de otra automatizada dada la diversidad de garantías que implican.

La Administración electrónica aparece asociada a cualquier mecanismo que transforma las oficinas tradicionales, convirtiendo los procesos en papel en pro-

recuerda como el Parlamento ha pedido en varias ocasiones el establecimiento de principios éticos que guíen el enfoque de la UE con respecto a la transformación digital, y que se garantice el pleno respeto de derechos fundamentales como la protección de datos, el derecho a la privacidad, la ausencia de discriminación, la igualdad de género, y de principios como la protección de los consumidores, la neutralidad tecnológica y de la red, la fiabilidad y la inclusividad.

9. Ver DÍAZ CALVARRO, Julia María: «La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico». *Quincena Fiscal*, núm. 10/2021, consultado a través del servicio de westlaw, p. 5.

cesos electrónicos¹⁰. Ello ha comportado el «uso intensivo de los medios electrónicos por parte de las Administraciones Públicas, en las relaciones con los ciudadanos, así como en las relaciones interadministrativas con el objeto de mejorar la transparencia, eficacia, eficiencia, proximidad y calidad de los servicios públicos»¹¹.

La Administración automatizada no resulta un mero funcionamiento electrónico sino un funcionamiento autónomo respecto de la persona que dicta el acto. Sustituir, deviene el termino clave para entender dicho fenómeno. En la administración electrónica la tecnología permite, a través de la información generada, facilitar la tarea del funcionario actuante, pero en las tareas automatizadas la Administración resuelve, incluso, procedimientos administrativos sin la intervención de la persona humana. Y el matiz no es baladí pues su existencia supone un salto cualitativo en la acción administrativa y en las garantías aplicables.

La capacidad de actuación autónoma conlleva una mayor necesidad de establecer límites normativos tanto con carácter previo, a la hora de habilitar y establecer las condiciones de su aplicación, como *a posteriori* para verificar y controlar su acierto. Sin duda los derechos y garantías concernidos cuando se trata de una Administración automatizada son diversos, en ocasiones, suponen reinterpretar los preexistentes al contexto tecnológico, y en otras, puede llevar a la necesidad de formular nuevos derechos y garantías. Y aquí, con relación a normativa de protección de datos, cabe remarcar la singularidad jurídica que representa la limitación que establece en el art. 22 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo (RGPD) sobre las decisiones automatizadas que afecten a personas físicas¹².

Los escasos límites explícitos impuestos a la Administración tributaria automatizada en nuestro ordenamiento nos llevan a remarcar más que sus posibilidades —que son innumerables— los límites. Pues la inteligencia artificial no posee la inteligencia plena de los humanos, no es inteligencia en un sentido humano y, además, también es defectible.

La inteligencia artificial no deja de presentar serios inconvenientes pues, de un lado, parte en buena medida de estadísticas, por lo que solo lo que aconteció

10. Comunicación de la Comisión «El papel de la administración electrónica en el futuro de Europa». COM (2003)567 FINAL. Bruselas, 26 de septiembre de 2003.

11. OLIVER CUELLO, Rafael: *Internet y tributos*. Bosch. Barcelona, 2012, p. 119.

12. Esta nueva mirada a los derechos la pone de relieve PEREZ LUÑO cuando afirma que el derecho a la libertad informática constituye una modalidad de libertad personal reconocedor y tendente a proteger su identidad informativa. Y para el ejercicio de este derecho a la libertad informática es preciso el conocimiento y acceso a los propios datos —el *habeas data*—. «El *habeas data* constituye, un cauce procesal para salvaguardar la libertad de la persona en la esfera informática, que cumple una función paralela en el seno de los derechos humanos de la tercera generación, a la que en los de la primera generación correspondió al *habeas corpus* de la libertad física de movimientos de la persona» (PEREZ LUÑO, Antonio-Enrique: «El derecho ante las nuevas tecnologías» en MARTÍN RIOS, M.^a del Pilar y VILLEGAS DELGADO, César: *El Derecho de la Encrucijada Tecnológica. Estudios sobre Derechos Fundamentales, nuevas tecnologías e inteligencia artificial*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, p. 32).

en el pasado puede ser previsible, y de otro lado, parte de estándares de realidades homogéneas, cuando la vida es heterogénea y el individuo en su libertad puede elegir diversas alternativas. También los procesos de la inteligencia artificial (hasta el momento) carecen de contextualización, pensamiento lógico, causalidad, empatía, y no permiten valorar variables emocionales. En definitiva, si se emplea el calificativo de inteligente no es más que para acotar alguna de las plurales capacidades que la integran, pero no para significarla de forma plena. De ahí que resolver la mayoría de las cuestiones jurídicas resulta aún una operación «demasiado humana» para dejarla al albur de la máquina, pues precisa sentido común, la capacidad de apreciación de valores y principios, y el buscar la persuasión en las decisiones.

Ante la actuación automatizada de la Administración tributaria es preciso control¹³. En la medida que la inteligencia artificial puede actuar sobre su propio aprendizaje, respecto de los datos y experiencias, es preciso verificar los procesos seguidos en su operatividad. También, y en relación con los datos empleados, es necesario que estos sean suficientemente representativos y de calidad, en donde no existan prejuicios o sesgos que puedan determinar inequidades y aplicaciones defectuosas¹⁴. En esta línea no pueden ignorarse las problemáticas asociadas a la asimetría existente en la datificación, pues no todas las realidades se consideran relevantes para convertirse en datos, ni de todas las realidades se posee una información suficiente¹⁵.

Esta preocupación por el control y las garantías aparece especialmente recogida en el apartado 3.º del art. 23 de la Ley 15/2022, de 12 de julio, al afirmar que las administraciones públicas 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. De un lado, el riesgo de lesión a derechos humanos con relación a ámbitos del uso de la inteligencia artificial resulta el paradigma para clasificar los límites, prohibiciones y obligaciones asociadas a la misma. Así la Comisión de la UE en el proyecto de Reglamento sobre inteligencia artificial diferencia entre diversos niveles de riesgo a los que anuda una serie de prohibiciones y exigencias, básicamente límites y obligaciones¹⁶. De otro lado, y como ejemplo del camino que queda por recorrer,

13. Ver los Considerandos de la Resolución del Parlamento Europeo, de 14 de marzo de 2017, sobre las implicaciones de los macrodatos en los derechos fundamentales: privacidad, protección de datos, no discriminación, seguridad y aplicación de la ley [2016/2225(INI)]. En tal sentido COTINO HUESO, Lorenzo: «Big data e inteligencia artificial. Una aproximación a su tratamiento jurídico desde los derechos fundamentales». *Dilemata*, 2017, núm. 24.

14. Ver NAVAS NAVARRO, Susana: «Derecho e inteligencia artificial desde el diseño. Aproximaciones» en ROBERT GUILLÉN, Santiago, CASTELLS I MARQUÈS, Marina, CAMACHO CLAVIJO, Sandra, NAVAS NAVARRO, Susana, MATEO BORGE, Iván, GÓRRIZ LÓPEZ, Carlos: *Inteligencia artificial. Tecnología Derecho*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

15. Ver sobre la posibilidad y riesgos de decidir sobre procedimientos tributarios SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: «La contestación automatizada de procedimientos tributarios». *REDFT*, núm. 198, 2023.

16. En caso de riesgo inadmisibles establece la prohibición general del uso de la inteligencia artificial al afectar a los aspectos considerados más lesivos. El riesgo alto origina el establecimiento de obligaciones y cautelas con relación a la transparencia de datos, supervisión humana, principalmente, en función de la

se ha de contemplar el principio de la transparencia que vertebra el marco ético y jurídico de la regulación de la IA en las directrices de la UE¹⁷. La transparencia se relaciona con las ideas de trazabilidad, explicabilidad y comunicación, lo que implica, la necesidad de conocer cuándo se está interactuando con un sistema de inteligencia artificial y cómo funciona el mismo¹⁸. Resultan estas exigencias básicas, derechos, para hacer posible una mínima garantía ciudadana que carece de recepción expresa en la LGT.

La tecnología resulta especialmente usada por nuestras Administraciones tributarias en las tareas de asistencia e información, y en diversas tareas de gestión¹⁹. Los procedimientos de gestión se singularizan por la obligación del contribuyente a autoliquidar con la asistencia de la Administración tributaria, pero también de control administrativo, comprobando lo autoliquidado. Cuestiones como la obligatoriedad de la relación telemática o la presentación por esta vía de autoliquidaciones, así como la amplitud, concreción, y exigencia de las obligaciones de información y asistencia de la Administración, resultan básicas. En este ámbito el funcionamiento virtual de la Administración posee cada vez mayor importancia como medio de comunicación, información y relación. Virtual entendido no tanto como ausencia de existencia, o irreal, sino como aquello ubicado o que tiene lugar en línea, generalmente a través de internet —nos dice el diccionario—, y sobre tal fenómeno se despliegan aspectos tanto de la Administración electrónica como automatizada a la que nos hemos referido.

La virtualidad no sólo sirve para que la ciudadanía cumpla con sus obligaciones, también para que la Administración cumpla con sus deberes. Pues cada vez más los deberes de asistencia e información administrativa son prestados a través de internet. Y en tal contexto los interrogantes que se originan son múltiples. En primer lugar, se plantea la conveniencia de generalizar la prestación virtual de asistencia e información administrativa. En segundo lugar, cabe cuestionar la condicionalidad de la asistencia administrativa a obtener una cita previa. Y, en

potencialidad de perjuicio en concretos ámbitos. El riesgo limitado conlleva obligaciones de transparencia relativas a información del uso de la inteligencia artificial y, por último, el riesgo mínimo conlleva únicamente obligaciones de asunción voluntaria, en definitiva, una autorregulación. [Ver Comunicación de la Comisión: *Inteligencia artificial para Europa*. {SWD(2018) 137 final} y 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 {SEC(2021) 167 final} — {SWD(2021) 84 final} — {SWD(2021) 85 final}].

17. Ver Grupo independiente de expertos de alto nivel sobre inteligencia artificial: *Directrices éticas para una IA fiable*. Comisión Europea, Bruselas, 2019.

18. MARTÍN LÓPEZ, Jorge: *Inteligencia artificial y comprobación tributaria: transparencia y no discriminación*. Aranzadi. Navarra, 2023 [consulta servicio west law Inteligencia artificial y transparencia (BIB 2023, 2411), p. 1].

19. Indica DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO que la aplicación de las nuevas tecnologías en las relaciones entre Administración y obligado tributario tiene una especial trascendencia en materia del deber administrativo de información y asistencia, así como en los procedimientos tributarios, especialmente en algunos, como el de gestión. De ahí que señalaban como las principales manifestaciones de las nuevas tecnologías aquellas que se dan en el seno de la presentación y pago de las declaraciones tributarias, las notificaciones tributarias y la presentación de recursos contra actos de naturaleza tributaria. (DELGADO GARCÍA Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael: «Principales aplicaciones de Internet en la Administración Tributaria». *IDP*, 2, 2006).

tercer lugar, es preciso reflexionar sobre la eventual prestación electrónica de autoliquidaciones y el papel de la asistencia administrativa en tal contexto.

2. LA EXPANSIÓN DE LA ASISTENCIA VIRTUAL

En la información y asistencia prestada por la Administración tributaria la tecnología aparece cada vez más presente. Son plurales los canales y vías para acceder a la misma, todos, o mayoritariamente, tecnológicos; cuestión que lleva preguntarnos sobre la conveniencia de su generalización universal, pues no toda la ciudadanía posee los medios o los conocimientos, para ello. Sin duda existen no pocas brechas que impiden que los medios tecnológicos, sobre los que se plantea la nueva asistencia e información, llegue a todas las personas.

En este contexto la LGT no impone vías o requisitos para acceder al deber de asistencia e información que incumbe a la Administración, y mucho menos exige a la ciudadanía poseer determinadas condiciones, medios o cualidades para su acceso. La ley tributaria parte de enfatizar el deber de la Administración de información y asistencia, ante la carga y riesgo que supone el aplicar un *corpus* normativo, como el tributario, excesivamente técnico, confuso y oscuro. Decimos riesgos, porque el umbral de diligencia, ante la ignorancia o error eximente del conocimiento de la norma, es extremadamente leve pues basta la simple negligencia para sancionar. Sin duda la aplicación de la norma tributaria es una actividad de riesgo.

El proceso de pandemia también ha desarrollado notablemente la asistencia administrativa de forma virtual. En esta asistencia la Agencia tributaria aparece especialmente comprometida. Lo evidencia, de un lado, la propia web de la Agencia tributaria al publicitar todo un conjunto de herramientas de asistencia virtual, IRPF, Censos, IVA, SII y Recaudación. Tales herramientas se integran por asistentes virtuales, informadores de Renta y Censos, buscadores de actividades económicas, localizadores de operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios, calificador de operaciones inmobiliarias, calculadoras de plazos de pago, de facturación, de intereses de demora, de modificación de bases imponibles, y finalmente de ayudas para la confección de los modelos de IVA 303 y 390²⁰.

De otro lado, en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023 también aparece muy presente el servicio de información y asistencia. Es más, las directrices generales de dicho Plan giran en torno a cinco grandes pilares en donde se contempla a la información y asistencia de forma significativa²¹. En tal

20. Ver <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/herramientas-asistencia-virtual.html> (Consultado 27/07/2023). Sobre asistentes virtuales ver CARBAJO VASCO, Domingo y COLLOSA Alfredo: *La digitalización en las Administraciones Tributarias*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2022.

21. «La prestación del servicio de información y asistencia a los contribuyentes, para el mejor cumplimiento de sus obligaciones tributarias, constituye uno de los ejes vertebradores de la Agencia Tributaria. Y más allá de ser únicamente una obligación para la Agencia Tributaria, la asistencia y la información a los contribuyentes, tal y como se refleja en el propio Plan Estratégico para los años 2020 a 2023, suponen a su vez una clara manera de prevenir el fraude, al facilitar y minimizar los costes indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias».

sentido se pretende implantar un nuevo modelo de información y asistencia que integre todos los canales existentes mediante la vertebración de una coordinación, entre los servicios de asistencia presenciales y telefónicos, con las Administraciones de asistencia Digital Integral. Con tal modelo se busca que la mayoría de los servicios se presten en todos los canales, de manera que sea el ciudadano el que decida cómo quiere o necesita ser atendido, empatizando por tanto con la situación particular del contribuyente, y facilitando y simplificando el acceso a los servicios de la Agencia Tributaria —afirma el Plan—.

Los asistentes virtuales han supuesto la sustitución de la persona en muchas de tales tareas. Sin duda, es una prestación diferencial en donde planea la cuestión de si el servicio virtual ha de ser adicional o ha de suplir al prestado por la persona. El presupuesto del que se parte el anterior documento administrativo resulta válido: la ciudadanía ha de poder elegir la modalidad de prestación de la asistencia, si de forma presencial, virtual, o ambas de manera simultánea, pero presenta dos escollos:

- a) El modelo establecido no renuncia a la cita previa, pues crea una nueva aplicación en sede electrónica²².
- b) A la hora de plantear la elección no acaba por concretarse ni analizarse la suficiencia o el incremento de los servicios presenciales, aspecto nos lleva a ser pesimistas en la mejora en la asistencia presencial.

2.1. El riesgo de las brechas digitales

La excesiva preponderancia de los medios digitales puede generar riesgos asociados, sobre todo, con relación a las brechas digitales existentes en su acceso, uso, e impacto. Brechas que aparecen especialmente evidentes en concretos colectivos, por su edad, género, formación, o medios económicos²³. Pues el cumplimiento del deber administrativo no puede condicionarse a poseer medios y conocimientos que no resultan comunes ni generales. De otra forma se pueden originar situaciones de inequidad en las que la asistencia e información administrativa sea defectiva, afectando al sistema de derechos, y al equilibrio entre aquello que resulta exigible y las capacidades que se dispongan.

22. Continúa la Resolución indicando que «Esta aplicación de cita previa constará de cuatro pasos: "para quién" se desea solicitar la cita, "para qué", ya sea por haber recibido una carta o para otras gestiones, selección de la cita y confirmación de la cita. Además del servicio ya existente de confirmación de cita mediante SMS y correo electrónico, se introduce un servicio de recordatorio de citas a través de los mismos medios. La nueva aplicación de cita previa se adapta a dispositivos móviles a través de la app de la Agencia Tributaria. En esta app además se han integrado otras funcionalidades novedosas, como la de "Pagar, aplazar y consultar", que permite consultar y pagar nuestras deudas, o solicitar aplazamientos de las mismas, y como la de consulta de los bienes subastados por la Agencia Tributaria».

23. En relación con la temática ver, por todos, DÍAZ CALVARRO, Julia María: «La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico». *Quincena Fiscal* núm. 10/2021. Consultado a través del servicio de westlaw.

En esta orientación existen diversas cartas e instrumentos, nacionales e internacionales, que apuntan claramente el riesgo que las brechas pueden ocasionar. Tales documentos, aun no siendo derecho imperativo, pueden jugar un importante papel a la hora de aplicar las normas y orientar las prácticas administrativas. Pero también orientan la labor del legislador al suponer, muchos de ellos, estándares mínimos de regulación. Lejos están de poseer un mero contenido político, aunque sorprendentemente la Declaración Europea sobre los Derechos y Principios Digitales para la Década Digital reitere su no afectación a la aplicación de las normas jurídicas²⁴.

En el anterior planteamiento la Carta Iberoamericana de principios y derechos en entornos digitales, suscrita por España, afirma que las nuevas realidades digitales han de resultar inclusivas y han de suponer una ampliación del ámbito de los derechos, no la creación de nuevos deberes²⁵. También nos recuerda la Declaración Europea sobre Derechos y principios digitales que la tecnología debe utilizarse para unir a las personas, no para dividirlos; pues la transformación digital debería contribuir a una sociedad y a una economía equitativas e inclusivas. De ahí que el compromiso de llevar a cabo una transformación digital no puede dejar a nadie atrás²⁶.

En la Carta de Derechos Digitales española también aparece muy presente la preocupación por las brechas digitales al aludir, en particular, al Derecho de acceso a internet (IX) y a las Brechas de acceso al entorno digital (XII)²⁷. En este sentido no es extraño la demanda internacional a favor de un derecho humano fundamental al acceso a internet para 2030. Así se pronuncia, en Nuestra Agenda Común, el Secretario General de las Naciones Unidas que también aboga por la necesidad de un pacto digital global para conectar a internet a todas las personas, proteger los datos, aplicar los derechos humanos al ámbito digital, o promover la regulación de la inteligencia artificial, entre otras cuestiones²⁸.

24. Ver Preámbulo apartado 10 *in fine*. Si bien matiza que la Declaración debe servir especialmente de referencia para las actividades en el contexto de las organizaciones internacionales, como la realización de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. También alude a que la promoción y aplicación de la Declaración son un compromiso político y una responsabilidad compartidos por la UE y sus Estados miembros dentro de sus respectivas competencias, en consonancia con el Derecho de la UE (apartado 11 y 12).

25. En puridad se habla del compromiso de «Traducir las nuevas realidades digitales en una ampliación del campo de los derechos de las personas y el cumplimiento de sus deberes en los entornos digitales». Ver comentarios que efectuamos en «Al hilo de la Carta Iberoamericana de principios y derechos en entornos digitales. El deber de obtener cita previa» <https://webs.uab.cat/derecho-y-digitalizacion-empresarial/2023/04/19/al-hilo-de-la-carta-iberoamericana-de-principios-y-derechos-en-entornos-digitales-el-deber-de-obtener-cita-previa/>

26. Declaración conjunta sobre «Declaración Europea sobre los Derechos y Principios Digitales para la Década Digital» (2023/C 23/01).

27. En relación con estas últimas se afirma la necesidad de promover políticas públicas específicas dirigidas a abordar las brechas de acceso atendiendo a posibles sesgos discriminatorios basados en las diferencias existentes por franjas de edad, nivel de autonomía, grado de capacitación digital, o cualquier otra circunstancia personal o social para garantizar la plena ciudadanía digital y participación en los asuntos públicos de todos los colectivos en mayor riesgo de exclusión social. (https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/140721-Carta_Derechos_Digitales_RedEs.pdf).

28. Nuestra Agenda Común — Informe del Secretario General. Publicado por las Naciones Unidas. Nueva York, Estados Unidos de América, 2021. Disponible en <https://www.un.org/es/content/common-agenda-report/>

Con relación a las brechas digitales la Agencia tributaria ha adoptado medidas de asistencia presencial ante las dificultades que pueden tener las personas mayores para cumplimentar concretos modelos. La medida planteada —a petición del Defensor del Pueblo— resulta una práctica deseable que habría de extenderse de manera más generalizada a otros tributos y modelos, y a otros colectivos que padecen la brecha digital²⁹. En esta línea, y a fin de contrarrestar las brechas digitales, se continúa demandando la existencia de puntos de acceso electrónico en las oficinas, y que se incremente la información presencial. También se afirma la posibilidad de establecer en el art. 96 de la LGT el reconocimiento de un derecho de los contribuyentes a elegir el canal con el que se relacione con la Administración³⁰.

2.2. Deber incondicionado

Asociado a las brechas mencionadas no cabe olvidar que la LGT configura al deber de asistencia administrativo con un carácter incondicionado, genérico, y no limitativo. Así, no limita su prestación a vías determinadas, ni condiciona a que la ciudadanía posea medios tecnológicos. Específicamente, el art. 85 de la LGT alude al genérico deber de información y asistencia de la Administración que puede instrumentarse en concretas actuaciones, indica la norma «entre otras». También el R.D. 1065/2007 en su art. 77 habla de que «La asistencia tributaria consistirá en el conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones». Indicando nuevamente, «entre otras actuaciones», que la asistencia tributaria podrá consistir en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como en la confección de un borrador de declaración.

Es así como en el uso de los medios tecnológicos por la Administración tributaria se han de tener presente algunas consideraciones básicas:

En primer lugar, que es la Administración quien debe garantizar a los interesados que puedan relacionarse con ella a través de medios electrónicos, «para lo que pondrán a su disposición los canales de acceso que sean necesarios, así como los sistemas y aplicaciones que en cada caso se determinen» (art. 12 Ley 39/2015).

En segundo lugar, que es derecho de la ciudadanía el elegir si se comunican con las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos o no, salvo

29. La Agencia Tributaria a petición del Defensor del Pueblo accede a prestar una específica atención a las personas mayores al cumplimentar determinados modelos. En concreto indica que facilitará a los mayores de 65 años que tengan dificultades en el entorno digital, puedan ser atendidos de manera presencial en sus oficinas para algunas gestiones. En concreto se alude a arrendatarios de inmuebles sujetos a IVA cuando tengan que cumplimentar el modelo 303. (<https://www.defensordelpueblo.es/noticias/afecta-arrendatarios-inmuebles-sujetos-iva/> consultado 27/07/2023).

30. Ver DÍAZ CALVARRO, Julia María: «La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico». *Quincena Fiscal* núm. 10/2021. Consultado a través del servicio de westlaw.

que exista obligación expresa. En todo caso, la obligación de relacionarse con la Administración por medios electrónicos se ha de establecer reglamentariamente exigiéndose que ésta sea para determinados procedimientos, y para ciertos colectivos de personas físicas. Para imponer dicha obligación ha de quedar acreditado su acceso y la disponibilidad de medios electrónicos necesarios, atendiendo a su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos.

Lo anterior —y en tercer lugar— comporta que no puede condicionarse *de facto* la asistencia administrativa a concretas exigencias tecnológicas, pues se estaría creando de manera silente un deber inexistente: el de relacionarse a través de medios electrónicos.

3. ¿DEBER DE OBTENER CITA PREVIA?

La web de la agencia tributaria española afirma que «Necesitas cita previa para realizar cualquier trámite en la Agencia Tributaria (por teléfono o en oficina). No se exige cita previa para presentar documentos en las oficinas de registro, pero puedes acudir con cita concertada»³¹. Tal exigencia se conecta —según aparecía en el web al acceder a la ficha del procedimiento³²— con el art. 85 de la LGT, que refiere al deber de la Administración de información y asistencia a los obligados tributarios. Con ello parece condicionar el acceso a la información y asistencia debida al cumplimiento de tal requisito. Incluso apunta la categorización de diversas citas al indicar que «esta cita previa no es válida para la campaña de Renta» y también se le asigna una tramitación electrónica.

La cita previa para acceder a la asistencia e información ciudadana no puede convertirse en deber. O sea, no puede resultar que para el cumplimiento por la Administración de sus deberes se cree *de facto* otro deber a cargo de la ciudadanía: el de obtener cita previa. Pues, de otro modo, se condicionaría el cumplimiento de los deberes administrativos a la apreciación de la suficiencia, pertinencia, u oportunidad de la cita, permitiendo con ello a la Administración filtrar de manera unilateral la asistencia que le es exigible.

La imposición de manera obligatoria de la cita previa para acceder al deber de asistencia que compete a la Administración tributaria se enfrenta con la norma tributaria, pues el art. 85 de la LGT no alude a tal obligación. Del análisis de tal precepto se observa que no establece legitimación alguna para que la Administración establezca tal requisito, ni tan siquiera se alude a que de manera reglamentaria se condicione el deber de prestación que afirma. El precepto señala el

31. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GC29.shtml> (Consulta 12/09/2023).

32. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientos/GC29.shtml> (Consulta 08/02/2023). En la actualidad (Consulta 12/09/2023) tal mención ha desaparecido no sabemos si por las críticas que efectuábamos el 19 de abril de 2023 en «Al hilo de la Carta Iberoamericana de principios y derechos en entornos digitales. El deber de obtener cita previa» <https://webs.uab.cat/derecho-y-digitalizacion-empresarial/2023/04/19/al-hilo-de-la-carta-iberoamericana-de-principios-y-derechos-en-entornos-digitales-el-deber-de-obtener-cita-previa/>

deber de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones, y la concreta en la instrumentalización en algunas actuaciones —art. 85.2 de la LGT—. Son actuaciones que no resultan limitativas en su cita, y que en ningún caso supone habilitación alguna para condicionarlas o restringirlas.

En definitiva, la cita previa resulta una práctica fruto de un contexto de excepcionalidad que se está prorrogando en el tiempo, y que no puede llevar a atribuir deberes al administrado. Y desgraciadamente, las normas tributarias no prevén con carácter genérico una garantía específica, o sanción, para amparar el cumplimiento de los deberes que competen a la Administración tributaria.

En la exigencia de dicha cita previa también pueden aparecer presentes aspectos asociados a las brechas digitales, cuando se requiere poseer correo electrónico, teléfono móvil, o el acceso a internet (si se exige su tramitación electrónica). Instituciones como el Defensor del Pueblo Andaluz se han hecho eco de algunas de las brechas existentes a través de las denuncias presentadas por la ciudadanía. Así la Resolución formulada en la queja 22/8186, dirigida a Agencia Tributaria de Andalucía, pone de relieve la problemática de un ciudadano al que se le exige una cuenta de correo electrónico o un teléfono móvil para acceder al sistema de cita previa. Con relación a la misma razona el Defensor del Pueblo que:

En primer lugar, carece de amparo legal. Afirma que «la cita previa» aparece ausente de amparo legal cuando se trata de acceder a los Registros de solicitudes, trámites y comunicaciones administrativas. Situación que podemos definir —indica— como una «vía de hecho» que compromete los derechos de los particulares para el acceso a los procedimientos administrativos, realización de trámites e interponer recursos administrativos³³.

En segundo lugar, supone una brecha para la ciudadanía que carece de conocimientos informáticos. Lo cual acarrea un gravamen para poder ejercer los derechos en las relaciones jurídicas administrativas, en mayor medida cuando no es posible presentar una solicitud de forma presencial. Si bien excepciona tal exigencia en caso de relaciones de sujeción especial que, por su naturaleza, o especificidad de la materia que rige la relación jurídico-administrativa, requieran de una cita previa³⁴.

33. En tal contexto afirma una serie de principios (según se deriva Real Decreto 203/2021 y Decreto 622/2019 concretamente aplicables) que han de regir las relaciones electrónicas en el ámbito jurídico-administrativo, citando; —El principio de accesibilidad, entendido como el conjunto de principios y técnicas que se deben respetar al diseñar, construir, mantener y actualizar los servicios electrónicos para garantizar la igualdad y la no discriminación en el acceso de las personas usuarias, en particular de las personas con discapacidad y de las personas mayores. —El principio de facilidad de uso, que determina que el diseño de los servicios electrónicos esté centrado en las personas usuarias, de forma que se minimice el grado de conocimiento necesario para el uso del servicio. —Reducción de la brecha digital, con especial consideración a las personas mayores o con discapacidad.

34. <https://www.defensordelmenordeandalucia.es/pedimos-que-la-agencia-tributaria-regule-mejor-el-funcionamiento-de-la-cita-previa-telematica>

Relacionado con el anterior aspecto cabe puntualizar dos cuestiones básicas: a) que la ley no condiciona la cita previa a la prestación de concretas actuaciones de asistencia e información, y b) que la relación jurídico-tributaria no es una relación de sujeción especial.

El régimen jurídico atribuido a las relaciones de sujeción especial aparece vinculado a la idea de una peculiar subordinación del administrado y al ejercicio de una potestad doméstica por la Administración. La existencia de tal sujeción comporta la aplicación de un régimen jurídico singularizado, disminuido respecto del previsto con carácter general. PAREJO ALFONSO habla de que existe un «reblandecimiento» de las garantías relacionadas al principio de legalidad y un mayor poder de la Administración³⁵. En este sentido, las relaciones de sujeción especial no pueden considerarse una categoría jurídica unitaria ni uniforme, al tener su origen en un título concreto³⁶. Tampoco se pueden considerar como un concepto generalizable de amplia apreciación, pues implica una restricción a los derechos de la ciudadanía. Por consiguiente, es solamente justificable en casos que exista un expreso refrendo legal, y en la medida que con ella se ampare un interés público legítimo.

La generalización de regímenes disminuidos, o de sujeción especial, actúan en detrimento de los derechos fundamentales de la ciudadanía, lo cual aboca a entender únicamente admisibles su existencia cuando la Constitución expresamente reconozca tal sujeción³⁷. La relación jurídico-tributaria en ningún caso puede considerarse de sujeción especial, pues no se basa en el sometimiento o sumisión a la Administración, aunque esta posea numerosas potestades. Las amplias y discrecionales potestades de la Administración no le confieren estatus administrativo diferencial de supremacía, pues en la relación tributaria el contribuyente es ciudadano, no súbdito.

La garantías y refrendo del derecho ciudadano a la asistencia e información también tienen correlación con el deber administrativo a una buena administración. La buena administración aparece aquí como un modo de actuación, un buen hacer administrativo, que excluye la gestión negligente y que ayuda a completar algunas carencias de regulación expresa o inconsistencias en su aplicación. La doctrina jurisprudencial considera implícito el principio de la buena administración en la Constitución (artículos 9.3, 103 y 106), y aparece positivizado en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (artículos 41 y 42). Así se indica que dicho principio constituye un modo de actuación pública que excluye

35. PAREJO ALFONSO, Luciano: *Lecciones de Derecho Administrativo*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2013, p. 305.

36. En tal sentido ya apuntaba GARRIDO FALLA, Fernando: «Los medios de la policía y la teoría de las sanciones administrativas». *RAP*, núm. 28, 1959, p. 17.

37. En tal sentido GARCIA MACHO alude a concretas situaciones jurídicas, presos (art. 25.2 de la CE), funcionarios, Fuerzas Armadas y cuerpos de seguridad, (art. 28.1 y 2. de la CE, art. 29.2 de la CE y 103.3 de la CE), soldados y objetores de conciencia, (art. 30), y jueces y magistrados del Tribunal Constitucional (art. 127 de la CE y 159.4 de la CE). (GARCIA MACHO, Ricardo: *Las relaciones de especial sujeción en la Constitución española*. Tecnos. Madrid. 1992, p. 208).

la gestión negligente y 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 tener— plasmación efectiva y lleva aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos³⁸. El Tribunal Supremo ha descrito a la buena administración como una especie de «metaprincipio jurídico inspirador de otros» —STS de 28 de mayo de 2020, núm. rec. 5751/2017— lo que muestra su amplitud, pero también su inconcreción. Sin duda, supone limitar y conformar las potestades y derechos que ejerce la Administración en el procedimiento desde una perspectiva sustancial, más allá de los expresa y formalmente pautados³⁹.

En definitiva, existen suficientes argumentos para sustentar que la cita previa no puede suponer la implantación *de facto* de un deber formal para la asistencia administrativa, o condicionar la exigencia del deber administrativo a evaluaciones de conveniencia u oportunidad. La cita previa no se puede convertir en una manifestación del denostado «vuelva usted mañana» para poder acceder a los servicios a los cuales se tiene derecho a recibir. En menor medida la asistencia e información puede condicionarse a poseer dispositivos electrónicos o acceso a internet, sería ciertamente curioso que tuviera que pedirse cita previa desde dispositivos ubicados en la propia Agencia configurando enrevesados derechos de asistencia —tecnológica— para ejercer el derecho de asistencia —tributaria—. Todo ello en un contexto en donde el desarrollo tecnológico que nos demanda un incremento proporcional de la alfabetización, tanto tecnológica como con relación al uso de la información. De ahí que hacer depender el deber administrativo de asistencia e información tributaria a conseguir ciertos niveles de alfabetización o de disponibilidad de medios o conocimientos puede suponer postergar *sine die* su cumplimiento.

4. DEBER DE PRESENTAR AUTOLIQUIDACIÓN POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

La intensidad del deber de asistencia de la Administración posee una estrecha relación, nos atreveríamos a señalar que directamente proporcional, al número e intensidad de los deberes formales existentes, y particularmente, con relación a la obligación de autoliquidar. Así, a mayores deberes formales que incumben al ciudadano mayores son los deberes de asistencia administrativos, y a contrario, a menores deberes formales menor es el deber de asistencia. Pues los deberes impuestos a la ciudadanía demandan conocimientos jurídicos, formación espe-

38. Ver STS 27-3-2019 (rec. 1418/2017 ROJ 1059/2019).

39. Pues como indica la STS de 11 de junio de 2020, núm. rec. núm. 3887/2017 este principio 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 ordena 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 que haga inviable el enriquecimiento injusto».

cializada, e incluso, la posibilidad de utilizar medios tecnológicos. De esta manera la expansión de los deberes ciudadanos, también en el uso de los medios electrónicos, precisa de un mayor auxilio administrativo para su cumplimiento. Una de las claves para graduar tales vinculaciones es dilucidar previamente sobre qué tareas de asistencia está dispuesta, y puede asumir, la Administración y qué tareas puede asumir la ciudadanía.

4.1. Obligatoriedad de la presentación de autoliquidación por medios tecnológicos

Sobre el anterior planteamiento descansa buena parte de la temática relativa a la obligatoriedad o no de presentación de autoliquidaciones a través de medios tecnológicos. Precisamente se estableció —y anuló posteriormente— la obligatoriedad de presentación de la declaración del IRPF por medios electrónicos a través de Internet. La cuestión no es baladí pues se afectaba a los derechos de los ciudadanos, al suponer un deber formal de hacer, y atañer a la brecha digital existente en no pocos colectivos. No toda la ciudadanía puede, ni sabe. Sin duda la presentación de la declaración del IRPF por medios electrónicos conlleva la legalidad de su establecimiento y la necesidad de una asistencia administrativa suficiente pues, de otra forma, existe el riesgo de originar indefensión o una carga excesiva, desproporcionada.

La cuestión sobre la exigencia de presentar la declaración del IRPF por medios electrónicos a través de internet fue resuelta por la STS de 11 de julio de 2023 —núm. 953/2023— anulando la Orden del Ministerio de Hacienda HAC/277/2019, de 4 de marzo que la establecía⁴⁰. El motivo esencial de dicha anulación es que tal obligación afectaba de manera general a todos los obligados tributarios, y no determinaba los concretos supuestos y condiciones que la pudieran justificar.

La decisión por el Tribunal Supremo tiene como presupuesto la Sentencia impugnada (Sentencia dictada el 8 de junio de 2021 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional) en donde se afirmaba que en la Orden Ministerial no existía actuación *contra legem*, ni desle-

40. La Exposición de Motivos de la Orden HAC/277/2019 se afirmaba que «[...] Respecto a la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este año desaparece la posibilidad de obtener la declaración y sus correspondientes documentos de ingreso o devolución en papel impreso generado a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En su lugar, la declaración deberá presentarse por medios electrónicos a través de internet, en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través del teléfono, o en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa solicitud de cita, así como en las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas, ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales para la confirmación del borrador de declaración; si la declaración fuera a ingresar el contribuyente podrá domiciliar el ingreso, ingresar obteniendo un número de referencia completo (NRC) de su entidad bancaria o bien podrá efectuar el pago a través de un documento para el ingreso en una entidad colaboradora que deberá imprimir y proceder a efectuar dicho ingreso [...]».

galización, ni vulnera el artículo 14 de la Ley 39/20015, ni ningún precepto constitucional.

Los argumentos empleados por el Tribunal Supremo para anular la Orden se basan:

En primer lugar, delimita el genérico derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración del art. 14 Ley 39/20015. Dicho precepto establece únicamente la obligación de efectuarlo si se trata, bien de una persona jurídica o una entidad sin personalidad jurídica, bien de personas físicas sometidas a una relación de sujeción especial (empleados públicos) en el ámbito de ésta, profesionales colegiados (también en dicho ámbito) y representantes de quienes estén, por los anteriores supuestos, obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración. El apartado 3 del art. 14 Ley 39/20015 habilita a las Administraciones para que, reglamentariamente, establezcan la obligación para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos, quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios para imponer aquella forma de relación.

En segundo lugar, acota la aplicación supletoria de anterior precepto al ámbito tributario. El derecho reconocido anteriormente solamente se aplicaría en defecto de regulación en la normativa tributaria, y no solo en defecto de norma de rango legal, sino también de la reglamentaria. De lo anterior deriva que la Orden HAC/277/2019 impugnada podría ser de aplicación preferente a la regulación del art. 14.3 Ley 39/20015, siempre y cuando sus previsiones encuentren suficiente sustento en las normas tributarias de rango legal.

En tercer lugar, la resolución examina el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria reconocido en la LGT. Analiza el art. 96.2 LGT afirmando que, tanto por su posición sistemática como por su contenido, expresa un auténtico principio general del ordenamiento jurídico tributario. Sistemáticamente, está situado en la regulación de los principios generales de los procedimientos de aplicación de los tributos, concretamente, en el Título III, y dentro de su Capítulo I Principios Generales, en la Sección IV, que lleva por rúbrica «Tecnologías informáticas y telemáticas». Y en cuanto a su contenido, la mera lectura del art. 96.2 LGT evidencia que el legislador ha reconocido el derecho de los ciudadanos, que no obligación, a utilizar los medios electrónicos, y el deber de la Administración de promover su utilización.

En cuarto lugar, el art. 98.4 LGT habilita al Ministro de Hacienda, en el ámbito de las competencias del Estado, para determinar los «supuestos y condiciones» en que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicacio-

nes, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria. En la misma línea se aprecia del contenido previsto en el art. 96.5 LIRPF. Ante tal regulación se concluye que las anteriores normas no habilitan para imponer con carácter general deber alguno a los obligados tributarios⁴¹.

La Orden Ministerial impugnada, al someter a todos los obligados tributarios a la necesidad de presentar telemáticamente la declaración establece una obligación genérica que no diferencia entre colectivos y sus posibilidades, por lo que resulta ilegal⁴². Es preciso identificar qué características o circunstancias concurren en determinados obligados tributarios que les diferencien del conjunto de la ciudadanía, y que justifiquen la pertinencia de imponerles dicha obligación.

En definitiva, la STS 953/2023 exige para establecer la obligación de presentación electrónica dos requisitos: el requisito formal de una norma reglamentaria, bastando que su rango sea de Orden Ministerial, y en un plano más material, requiere una justificación o estudio que evidencie que al colectivo a que se destina posea las características y condiciones para poder asumir tal deber. Esta segunda exigencia se ha de correlacionar necesariamente con la dicción legal —referida a capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos—, para desterrar, al menos en parte, la discrecionalidad existente, pues de otra forma se estaría creando una prestación personal por la vía reglamentaria⁴³.

Lo anterior conlleva que será difícil la imposición de una obligación general sin diferenciar grupos de edad, nivel de formación, nivel económico o actividad, para asegurar no sólo el acceso a internet sino el conocimiento y la disposición de medios —propios o ajenos— para relacionarse telemáticamente. Nuevamente aparece la preocupación por la brecha tecnológica. En todo caso, la creación de tal medida habría de llevar aparejada mayores deberes de asistencia e informa-

41. «proclamado en el art. 96.2 LGT el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración, no cabe interpretar que la habilitación legal del art. 98.4 LGT, al igual que la contenida en el art. 96.5 LIRPF o en el art. 117 RGAT, permitan al Ministro de Hacienda establecer con carácter general una obligación allí donde el art. 96.2 LGT establece un derecho».

42. La disposición reglamentaria ha de establecer «[...] las características y condiciones de determinados colectivos de personas físicas que, como establece el art. 14.3 LPAC, "[...] por su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos [...]" deban relacionarse obligatoriamente por medios electrónicos con la Administración, delimitando así los supuestos y condiciones del alcance de esa obligación».

43. En la actualidad se trabaja en un Real Decreto en donde se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones obligatorias por medios electrónicos para determinados procedimientos y ciertos colectivos en el ámbito de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Se delimitan colectivos, sobre todo personas físicas que razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos, se estima que queda acreditado el acceso y disponibilidad a los medios electrónicos necesarios para recibir comunicaciones y notificaciones. (<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/03062022-Ficha-Informativa-RD-NEO-AEAT.pdf>. Ver CALVO VÉRGEZ, Juan: «A vueltas con la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria: Administración tributaria electrónica "versus" Derechos del obligado tributario». *Quincena Fiscal* núm. 14/2023). Pensamos que la nueva delimitación de sujetos que se proyecta ha de responder a una clara acreditación de tal disponibilidad para establecer tales obligaciones no bastando su mera afirmación. Los estudios e informes previos de tal realidad resultan básicos para tal fin y justificación.

ción, sobre todo, a nivel presencial que informaran no solamente de aspectos fiscales sino también de los tecnológicos que pudieran surgir.

4.2. Riesgos de la asistencia defectuosa

En la línea de lo anterior también cabe considerar un extremo: la responsabilidad que supone prestar adecuadamente el deber de asistencia. No estamos hablando de imponer sanciones a la Administración actuante, como sucede en relación con los obligados, sino de valorar el comportamiento de la ciudadanía que actúa erróneamente inducida por la información administrativa⁴⁴. De aquí se derivan una serie de consecuencias a tener en cuenta.

La primera, que no podrá ser sancionada la conducta de la ciudadanía que actúa amparada en la creencia de que la información recibida es correcta. Se trataría de un error de derecho invencible si no pudo ser evitado empleando la diligencia debida, atendiendo a las circunstancias del hecho y las personales del autor⁴⁵. Dicho error exime de la culpa, aun cuando se trate de simple negligencia la exigible para la imponer sanciones⁴⁶.

La segunda consideración plantea si el sujeto ha de hacer frente a la deuda tributaria eventualmente devengada, normalmente superior a la inicialmente determinada. La información facilitada por la Administración no constituye un acto administrativo recurrible pero no implica que carezca de efectos o consecuencias jurídicas. Ahora bien, tales efectos no llevan a considerar legal una conducta que no lo es, o a dejar de liquidar una deuda existente. En consecuencia ¿qué efectos en relación con la deuda podría poseer la información errónea facilitada por la Administración?

44. En la resolución del TEAC, de 31-01-2023, RG 2499/2021 se analiza como una información y asistencia poco precisa, incompleta o desafortunada por parte del personal técnico de la Administración tributaria generó en el contribuyente la falsa expectativa de que estaba «cumpliendo con sus obligaciones tributarias» de la forma menos gravosa para él, «optando» en esas circunstancias claramente de manera errónea por la forma de tributación individual, lo que cabe identificar con un supuesto de voluntad viciada por la participación de un tercero.

45. Ver análisis que efectuamos del apartado d) al analizar el art. 179.2 de la LGT en *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*. Marcial Pons, 2006, Madrid, p. 116-118.

46. El error o falta de diligencia del imputado a la hora de comunicar el correo electrónico no exime a la Administración de la necesidad de desplegar una conducta tendente a lograr un efectivo conocimiento de la sanción. Afirma la STC 84/2022, 27 de junio (Número Recurso: 83/2021), en relación con una sanción administrativa en materia de transporte, que la Administración posee la obligación de procurar un conocimiento efectivo de la imputación aun existiendo la obligación de comunicar el correo electrónico. Indica como ante lo infructuoso de las comunicaciones practicadas por vía electrónica, la administración debería haber desplegado una conducta tendente a lograr que las mismas llegaran al efectivo conocimiento del interesado, pues a ello viene obligada. De no efectuarlo afirma vulnerado el derecho de defensa y el derecho a ser informado de la acusación (art. 24.2 CE). La STC 147/2022, de 29 de noviembre (núm. 147/2022) afirma la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en relación con las liquidaciones tributarias practicadas y ejecutadas forzosamente sin que la afectada tuviera conocimiento de las notificaciones efectuadas en su dirección electrónica habilitada. Considera para otorgar el amparo que 1.º La entidad demandante no accedió a ninguna de las comunicaciones que la Agencia Tributaria le remitió a través de su dirección electrónica habilitada. 2.º Estas circunstancias fueron conocidas por la referida entidad pública. 3.º El incumplimiento del requerimiento de documentación fue determinante del resultado de la liquidación practicada.

La línea para resolver la cuestión estriba en intentar minimizar en el ciudadano el impacto motivado por el error inducido derivado de la información administrativa suministrada. Por ello el obligado debe pagar la deuda determinada de acuerdo con los criterios legales. Pero la Administración ha actuado de forma lesiva para terceros, por lo que debe responder por los daños ocasionados, de ahí que habría de indemnizar al obligado por un importe igual a la deuda que ha de pagar. Evidentemente, es posible apreciar una cierta graduación de dicha responsabilidad a la hora de valorar la vencibilidad o no del error originado. Esta, estimamos, que podría resultar una solución razonable a la hora de acotar la responsabilidad administrativa ante el cumplimiento de sus deberes de asistencia e información.

La progresiva tecnificación de la actividad administrativa y la expansión de las vías de información y gestión disponibles, también de forma automatizada mediante la inteligencia artificial, llevan a presagiar la necesidad de un cambio en el sistema de autoliquidación vigente. Pues si la Administración tributaria dispone de los medios tecnológicos, y prácticamente la totalidad de la información necesaria para liquidar, ¿para qué seguir imponiendo la compleja y costosa obligación de autoliquidar a la ciudadanía? Es posiblemente el momento de revertir el modelo de autoliquidación imperante —basado en la conducta del ciudadano— a otro de liquidación administrativa en donde los medios electrónicos ocupen un papel relevante⁴⁷.

Disminuir los deberes de asistencia de la Administración, o atenuar su intensidad, pasa por que ésta realice algo que ya puede hacer: confeccionar la liquidación que hasta la fecha efectuaba el contribuyente. La tecnología brinda la posibilidad de que la Administración tributaria vuelva a asumir la tarea de liquidar el impuesto. En la actualidad la Administración también liquida, pero generalmente de forma posterior, de manera correctiva, y con una visión marcadamente patológica a la acción o inacción del contribuyente. Esta liquidación, en primera instancia de la Administración, favorecería una visión más normalizada y no tan negativa de su intervención. También resulta una tarea lógica, por que la Administración conoce de manera general y forma masiva los hechos y posee mayores conocimientos para calificarlos y para cuantificar la deuda. La Administración conoce, sabe, y tiene la capacidad para efectuarlo, por lo que no existe obstáculo para que asuma la obligación de liquidar. Ello supondría, de manera correlativa, reducir las obligaciones de información y asistencia que le incumben⁴⁸.

47. El coste indirecto y lo que aportan las TIC en relación con los deberes de información y asistencia ver ROVIRA FERRER, Irene: «Estado actual de los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria». *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 154/2012. También REGO BLANCO se plantea el papel de los costes indirectos a la hora de limitar las obligaciones formales REGO BLANCO, M.^a Dolores: «Significado, alcance y materialización del principio de limitación de costes indirectos tributarios». *Quincena Fiscal*, núm. 20/2016.

48. Este planteamiento a nuestro entender podría tener diversas graduaciones en donde pudieran pervivir algunas obligaciones formales para los obligados, como la de solicitar la liquidación administrativa, o el establecimiento de ratificación de la propuesta de liquidación administrativa a emitir (en tal supuesto existiría solamente una propuesta obligatoria de liquidación pues el contribuyente continuaría siendo obligado).

III. LAS VISITAS INSPECTORAS VIRTUALES

El reciente período 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 permitiendo la comunicación bidireccional de imagen y sonido.

El nacimiento de dicha regulación se vincula al momento de la pandemia por el COVID-19, pero su establecimiento, lejos de ser temporal, deviene desde un principio permanente. Se introduce a través del Real Decreto-ley 22/2020, de 16 de junio, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19. La Exposición de Motivos de dicha norma señala su conveniencia «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». En tal sentido se alude a la posibilidad de que las actuaciones de la 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, mediante la videoconferencia, u otro sistema similar.

1. REGULACIÓN EN LA LGT

El apartado 9 introducido en el art. 99 de la LGT establece que «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». De forma específica, al aludir al lugar de las actuaciones inspectoras, 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 tributario⁴⁹.

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 el procedimiento de gestión y en el de recaudación de los tributos. Sin duda los bene-

49. Al hablar del lugar en donde se desarrollan las actuaciones inspectoras se introduce 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».

ficios 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 desplazamiento⁵⁰.

Se abre la posibilidad de la existencia de un procedimiento de inspección virtual, ahora bien, en puridad, no se trata de un procedimiento de inspección sino de concretas visitas a integrar en un procedimiento inspector. Tales visitas no son exigibles en todo procedimiento, ni su imposición al inspeccionado es obligatoria, pues precisa de su consentimiento. Se trata de actuaciones administrativas no presenciales que han de permitir una interacción bidireccional en tiempo real —pues no admite su relación de forma diferida—, y que tienen por objeto el comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias en el seno de un procedimiento inspector.

Como requisitos para su aplicación, y que explicita el sentido de la virtualidad que se emplea, se alude a que:

- 1.º En relación con la comunicación: ha de permitir la interacción de imagen y sonido de manera bidireccional y simultánea.
- 2.º En relación con los documentos que se comunican: ha de garantizarse su transmisión y recepción seguras.
- 3.º En relación con la documentación de lo actuado: ha asegurar su autoría, autenticidad e integridad.

Las anteriores exigencias suponen garantías para su operatividad siendo la Administración responsable de las mismas. Ello implica que la Administración ha de determinar los medios de comunicación que permita la interacción de imagen y sonido de manera bidireccional y simultánea, ha de garantizar los documentos que se comuniquen de forma segura, y ha de asegurar la autoría y autenticidad de la documentación de las actuaciones. Sin duda se precisará de una disposición reglamentaria, Orden Ministerial como mínimo, que pautе tales criterios. Esta libertad organizativa tiene como correlato el que la Administración sea la responsable de otorgar dichas garantías, por lo que en caso de alegar su insuficiencia suya será la carga de probar. También el preservar dichas garantías parece apuntar la necesidad de grabar tales visitas a fin de dejar constancia de los sujetos

50. En el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023 se recoge el papel de las visitas virtuales «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).

intervinientes y de lo actuado. Ahora bien, la ley nada expresa e, incluso, la mención a la documentación de lo actuado podría llevar a pensar la innecesidad de grabar como más adelante razonaremos.

La voluntariedad en el uso de tales visitas comporta, de un lado, la iniciativa y voluntariedad de su uso por la Administración y, de otro lado, la conformidad del obligado tributario. Se requiere así una voluntad concurrente, reservando siempre la propuesta a la Administración a la hora de apreciar su necesidad y conveniencia.

El consentimiento del inspeccionado se ha de prestar sobre varios extremos; en primer lugar, sobre el uso 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 virtual utilizada, sin que implique un derecho de elección de la vía de comunicación o en la determinación del cuándo (en la fecha y hora de su desarrollo). No obstante, la negativa de llevarla a cabo en caso de que la vía de comunicación o la fecha o la hora no convenga otorga amplias posibilidades de decisión.

También se requiere un consentimiento constante, que ha de perdurar durante toda la actuación virtual. Así es posible el desistimiento cuando se está llevando a cabo la visita. Cuestión que lleva a evidenciar el valor administrativo de parte de dicha intervención, aspecto nada desdeñable en casos que suponga la interrupción de la prescripción. Ahora bien, las actuaciones no amparadas por el consentimiento devendrán nulas, atendiendo a la expresa exigencia legal en donde éste actúa como presupuesto de la actuación. En todo caso el consentimiento en la visita virtual no presupone o condiciona la posible existencia de un acta con acuerdo o de conformidad. Son consentimientos con un objeto diverso, uno al trámite procedimental, y otro en el documento y su contenido.

La regulación existente no acaba por delimitar algunos aspectos básicos para la práctica de tales visitas como:

- 1.º El lugar donde tiene lugar la visita virtual. El lugar permite determinar la competencia del órgano actuante que resulta irrenunciable de acuerdo con el art. 8 Ley 40/2015. Del apartado e) del artículo 151.1 de la LGT se deduce que los medios digitales poseen un cierto don de la ubicuidad pues considera que las actuaciones digitales se pueden realizar: en el domicilio fiscal del obligado o su representante, donde se realicen actividades gravadas, donde exista alguna prueba, en las oficinas de la Administración, o en cualquier otro lugar. La posibilidad de su celebración en cualquier lugar no elimina la necesidad de que haya de celebrarse en alguno, y que este determinará, entre otras cosas, la competencia del órgano actuante. La redacción legal otorga una libérrima elección al órgano actuante; la competencia territorial en tales casos es electiva, pero no arbitraria. No puede fijarse un lugar de celebración desvinculado de la competencia que ostente el órgano actuante. La imprecisión en acotar dicha competencia, o la falta de adecuación con la ejercida por el órgano que actúa, podría fundamentar recursos alegando y cuestionando la legalidad de dicha actuación.

Toda la regulación de la visita virtual parece condicionarse a la iniciativa administrativa y a la conformidad del obligado, pero la competencia del órgano actuante no es opción para este. En todo caso el órgano de inspección actuante ha de identificar el lugar en donde ocurre la visita sin que la mención a «cualquier lugar» que señala la ley permita alumbrar espacios digitales ignotos.

- 2.º La posibilidad u obligatoriedad de grabar tal visita. Tal aspecto entraña alguna reflexión en relación con la necesidad de la documentación administrativa a emitir. Pues la discrepancia entre la eventual grabación y las diligencias y otra documentación que se extiendan puede cuestionar el valor de unas y otra a la hora de dejar constancia de los hechos. Dado que la norma no sustrae a la Administración de documentar las actuaciones posiblemente se opte por no grabarlas para que no existan discrepancias con la constancia documental. No obstante, consideramos que la posibilidad de efectuar dicha grabación favorecería la transparencia y seguridad de lo actuado.

2. SOBRE SU APLICABILIDAD

En el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023 se recoge el papel de las visitas virtuales y de su operatividad normalizada. Ahora bien, tal proceder no supone —insistimos— que todo el procedimiento de inspección se desarrolle de forma virtual, lo serán alguna de las visitas. En definitiva, no existen inspecciones virtuales en su totalidad, sino visitas para 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 procedimientos inspectores. De ahí que la Agencia tributaria lo considere como un medio complementario a otras inspecciones presenciales⁵¹.

Las visitas virtuales de la inspección son una realidad en la actuación de la Administración tributaria, aunque no pretenden sustituir a las visitas presenciales. En este sentido las visitas de la inspección pueden clasificarse de forma diversa, según el uso o no de los medios virtuales —virtual y presencial—, pero también atendiendo a su propósito múltiple o singular (peinados fiscales o de carácter específico).

51. 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

Las visitas de propósito múltiple o peinados fiscales, afirma el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023, pretenden, entre otros objetivos, la obtención de información, la comprobación de la fiabilidad y calidad de la información censal, y la detección de comportamientos irregulares en materia de facturación. Las visitas específicas atañen a concretos sectores —destacando el Plan— el sector de la construcción inmobiliaria, especialmente en lo que se refiere a la rehabilitación y reformas. También apunta a visitas específicas para propósitos y modalidades fraudulentas concretas relacionadas con los domicilios de simple recepción de correspondencia, y de entidades no mercantiles inactivas que pudieran estar falsamente domiciliadas en dichos lugares⁵².

Los anteriores criterios se conjugan con la virtualidad dando lugar a visitas virtuales de propósito múltiple y visitas virtuales específicas. Posiblemente el carácter específico de la visita sea el que más se adecue a dicha actuación, aunque no excluye su aplicación a los peinados fiscales.

Sobre los anteriores parámetros, y desde el punto de vista de la aplicabilidad y eficacia, hay que indicar que las visitas virtuales afectarán sobre todo a personas jurídicas por la obligatoriedad de la notificación electrónica existente.

Una de las cuestiones básicas para aprehender la importancia de tales visitas es determinar eficacia probatoria que pueda obtenerse y la utilidad que reportan. La prueba aparecerá vinculada a la aprehensión que permitan dichos medios tecnológicos. Son los aspectos mostrados a través del encuentro virtual los que constarán y sobre ellos podrá articularse su prueba. Se tratará, sobre todo, de prueba documental presentada y mostrada, así como las manifestaciones que efectúe el inspeccionado. La visita virtual basculará principalmente sobre los datos que precisen una investigación y comprobación documental y contable. Su utilidad será escasa en aquellas actividades o realidades no formalizadas documentalmente, o sobre las que la Administración ha de efectuar una intervención directa.

Ahora bien, la interrupción de la prescripción a consecuencia de la mera solicitud administrativa de una visita virtual puede generar algunas controversias. La interrupción de la prescripción requiere el conocimiento formal del inspeccionado de una actuación en donde se hace valer el derecho de crédito, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario, como afirma el art. 68.1, a) de la LGT. En tal esquema ¿la mera solicitud de visita virtual supone una interrupción de la prescripción? Pensamos que sí, pues no puede confundirse la necesidad de consentimiento para la viabilidad de la visita virtual con la existencia de una

52. En la misma línea «[...] En el marco de dicha normativa sobre prohibición del software de doble uso, se desarrollarán planes de visita específicos enfocados a la identificación de las herramientas de software de gestión y contabilidad utilizadas por los comercios y empresas objeto de la visita. Estas actuaciones incluirán la verificación del cumplimiento de los requisitos previstos en la norma tributaria en materia de facturación y emisión de tickets, así como la consistencia de los programas de software utilizados con la normativa de aplicación».

actuación —con conocimiento formal— que activa la reclamación del derecho de crédito.

Ahora bien, si la solicitud de visita virtual no aporta información sobre los elementos de la obligación a comprobar la interrupción de la prescripción no se origina. La interrupción de la prescripción requiere el conocimiento formal del inspeccionado, siempre que se identifique los elementos de la obligación y no se trate de una diligencia argucia que únicamente pretende originar la interrupción. No interrumpe la prescripción las actuaciones reiterativas o redundantes que únicamente persiguen dicha interrupción⁵³. La visita ha de efectuarse con la finalidad de proseguir de manera real con la inspección, contribuyendo eficazmente a la misma. En tales circunstancias la notificación y solicitud de una visita virtual cuando conlleve tareas reales y efectivas de inspección, aunque no se lleve a cabo dicha visita, puede interrumpir la prescripción.

IV. CONCLUSIONES

La tecnología y las nuevas formas de relación digitales son sin duda paradigma de nuestro tiempo. La pandemia ha sido una gran promotora de la relación tecnológica pues la distancia social, necesaria de aquel momento, hacía de la virtualidad un aliado especial. Pasada la excepcionalidad, y la situación que la justificaba, nos hemos interrogado sobre la conveniencia y pervivencia de algunas prácticas y regulaciones. De las anteriores reflexiones conviene destacar algunas consideraciones:

1. La asistencia e información de la Administración resulta un deber jurídico que comporta, además de su necesaria prestación, una serie de límites y consecuencias en caso de incumplimiento. En primer lugar, cumplir tal deber no puede justificar la creación de otros deberes en la ciudadanía. En segundo lugar, no se pueden propiciar situaciones de inequidad o ineficacia en su prestación estableciendo condiciones inasumibles. Y, en tercer lugar, su incumplimiento o defectuoso cumplimiento no ha de poseer consecuencias negativas en la esfera jurídica de la ciudadanía.

1.1. El deber de asistencia administrativo no puede cobijar la afirmación implícita de otros deberes formales a la ciudadanía. En concreto, la asistencia que ha de prestar la Administración no puede condicionarse a obtener una cita previa. Una cuestión es que el deber de asistencia administrativo posea límites presupuestarios para su prestación, y su consecución resulte perfectible, y otra muy diversa es que al amparo de la imposibilidad o racionalidad de su prestación —técnica o económica— se cree un deber *ad hoc*. No es argumento para afirmar un deber formal a obtener la cita previa aludir a las necesidades del servicio o las carencias de prestación existentes pues con ello se legitima, *de facto* y sin ley que lo establezca, la creación de un deber formal. Se trataría de un deber jurídicamente

53. Reiterada doctrina de las Sentencias del Tribunal Supremo 4664/2014, de 13 de noviembre de 2014, 4814/2007 y 1004/1989, de 6 de noviembre de 1993, de 5 de julio entre otras muchas.

inexistente que, además, tiende a favorecer prácticas arbitrarias, al ser la propia Administración quien acaba por evaluar la necesidad de cumplir la asistencia debida.

1.2. La asistencia e información administrativa se afirma como obligación de prestación general, a toda la ciudadanía. De ahí que el uso de la tecnología a la hora de prestar la asistencia no puede suponer privilegios, brechas, o exigencias que conlleven a inequidades en su prestación. En tal contexto la regla general es la afirmación del derecho ciudadano a relacionarse electrónicamente con la Administración; derecho que no puede ser condicionado más que en los supuestos normativos, y con la evaluación de su impacto a concretos ámbitos y colectivos.

1.3. La asistencia e información prestada de forma electrónica no sustituye la asistencia presencial hasta tanto no existan las condiciones normativas, y se eliminen las brechas, que hagan posible y exigible tal relación. Es así como la forma de prestación de la asistencia a través de los medios electrónicos posee, con carácter general, la consideración de adicional y no sustitutiva de la presencial. No puede conllevar una disminución de los servicios presenciales, pues de otra forma podría lesionarse la asistencia debida al persistir las brechas digitales.

Apreciar dicho aspecto de adicionalidad supone medir el nivel de servicios prestados antes de la pandemia con los prestados en la actualidad. El Plan Anual de Control Tributario nada parece indicar de tales evaluaciones a la hora de valorar las bondades del servicio integral que afirma implantar.

1.4. La información y asistencia facilitada por la Administración posee eficacia jurídica en la ciudadanía, a pesar de que sean actuaciones no susceptibles de recurso. Se trata de la buena fe y la certeza que se atribuye a la acción y saber técnico de la Administración, más concretamente, a la confiabilidad de la información y asistencia recibida por los medios tecnológicos. Lo cual conlleva:

- a) La no sanción de aquellos comportamientos motivados por haber recibido una información administrativa defectuosa. El error invencible originado exime de la culpa por lo que no resultaría sancionable tal conducta.
- b) La posibilidad —como *desiderátum*— de establecer una responsabilidad civil a cargo de la Administración cuando, derivado de su actuación defectuosa (información y asistencia incorrecta), se ha originado una mayor deuda.

2. *De lege ferenda* cabe plantear la posibilidad de disminuir y atenuar los deberes de asistencia e información como correlato, eso sí, de que la Administración asuma las tareas de liquidación. En esta orientación propugnamos que sea la Administración quien nuevamente liquide sustituyendo la carga de presentar la autoliquidación al contribuyente.

3. La virtualidad es especialmente útil en no pocas facetas de los procedimientos de aplicación de los tributos. En el procedimiento de inspección son

posibles las visitas virtuales que permitan una interacción de imagen y sonido de manera bidireccional y simultánea. En el curso de tales visitas pueden desarrollarse diversas actuaciones pudiendo documentarse tanto diligencias de constancia como la firma de actas que recojan propuestas de liquidación.

4. La aplicación de la visita virtual al procedimiento de inspección demanda cautelas para preservar las garantías y, como indicamos, es esta una carga de la Administración pues a ella se pide:

- a) En relación con la comunicación: que permita la interacción de imagen y sonido de manera bidireccional y simultánea. También, y si se comunican documentos, ha de garantizar su transmisión y recepción seguras.
- b) En relación con la documentación administrativa de lo actuado: ha de asegurar su autoría, autenticidad e integridad.

5. Es requisito esencial para la existencia de una visita virtual de la inspección que exista el consentimiento del inspeccionado. Tal consentimiento se integra en una convergencia de voluntades pues, de un lado, se exige la iniciativa y voluntad del uso de la visita virtual por la Administración, y, de otro lado, la conformidad del obligado tributario. Es esta una voluntad concurrente, si bien se reserva la propuesta a la Administración a la hora de apreciar su necesidad y conveniencia.

6. La utilidad de las visitas virtuales vendrá condicionada por la eficacia que se obtenga de sus actuaciones.

Desde la perspectiva probatoria la visita virtual será útil para verificar y comprobar los datos o elementos que posean una base documental —facturas, justificantes, contabilidad—. Por el contrario 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.

Específicamente, y como diligencia que permite la interrupción de la prescripción, la solicitud de visita virtual ha de identificar suficientemente los elementos de la obligación sobre los que recae la actuación y no suponer una mera argucia interruptiva.

V. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, Iñaki: «El futuro de las relaciones entre los contribuyentes y la Administración Tributaria tras la pandemia del COVID-19», *Revista Fórum Fiscal*, núm. 265, Wolters Kluwers. Madrid, 2020.

ARAGUÀS GARCERÀ, Irene: «La regulación de la Administración electrónica y sus principios rectores». *Revista catalana de dret públic*, núm. 45, Barcelona, 2012.

CALVO VÉRGEZ Juan: «Principales medidas tributarias aprobadas frente a la COVID-19 en el ámbito comunitario (aduanas, IVA e Impuestos Especiales)». *Quincena Fiscal*, núm. 3/2021.

CALVO VÉRGEZ, Juan: «A vueltas con la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria: Administración tributaria electrónica "versus" Derechos del obligado tributario». *Quincena Fiscal*, núm. 14/2023.

CARBAJO VASCO, Domingo y COLLOSA Alfredo: *La digitalización en las Administraciones Tributarias*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2022.

CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M.: «El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios». *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 2015.

CERRILLO i MARTÍNEZ, Agustí: «¿Cómo facilitar el ejercicio de los derechos de los ciudadanos en la Administración Electrónica?», *Revista de internet, derecho y política*, núm. 12, Barcelona, 2011.

DELGADO GARCÍA Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael: «Principales aplicaciones de Internet en la Administración Tributaria». *IDP*, núm. 2. 2006.

DÍAZ CALVARRO, Julia María: «La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico». *Quincena Fiscal*, núm. 10/2021.

GARRIDO FALLA, Fernando: «Los medios de la policía y la teoría de las sanciones administrativas». *RAP*, núm. 28, 1959.

GARCIA MACHO, Ricardo: *Las relaciones de especial sujeción en la Constitución española*. Tecnos, Madrid, 1992.

GÓMEZ JIMÉNEZ, María Luisa: *Tecnologías habilitadoras digitales (TDH) en un contexto de emergencia sanitaria*. 2022. Tirant lo Blanch. Valencia.

MARTÍN LÓPEZ, Jorge: *Inteligencia artificial y comprobación tributaria: transparencia y no discriminación*. Aranzadi. Navarra, 2023.

MARTÍN RIOS, M.^a del Pilar y VILLEGAS DELGADO, César: *El Derecho de la Encrucijada Tecnológica. Estudios sobre Derechos Fundamentales, nuevas tecnologías e inteligencia artificial*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2022.

NAVAS NAVARRO, Susana: «Derecho e inteligencia artificial desde el diseño. Aproximaciones» en ROBERT GUILLÉN, Santiago, CASTELLS i MARQUÈS, Marina, CAMACHO CLAVIJO, Sandra, NAVAS NAVARRO, Susana, MATEO BORGE, Iván, GÓRRIZ LÓPEZ, Carlos: *Inteligencia artificial. Tecnología Derecho*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

OLIVER CUELLO, Rafael: *Internet y tributos*. Bosch. Barcelona, 2012.

PAREJO ALFONSO, Luciano: *Lecciones de Derecho Administrativo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

PEREZ LUÑO, Antonio-Enrique: «El derecho ante las nuevas tecnologías» en MARTÍN RIOS, M.^a del Pilar y VILLEGAS DELGADO, César: *El Derecho de la Encru-*

cijada Tecnológica. Estudios sobre Derechos Fundamentales, nuevas tecnologías e inteligencia artificial. Tirant lo Blanch. Valencia, 2022.

PÉREZ TENA, Juan Ramón: «Prescripción de la obligación tributaria y plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionadores afectados por las medidas excepcionales COVID-19: propuesta de interpretación» *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 454, 2021.

REGO BLANCO, M.^a Dolores: «Significado, alcance y materialización del principio de limitación de costes indirectos tributarios». *Quincena Fiscal*, núm. 20/2016.

REGUEIRO GARCÍA M.^a Teresa: *Impacto de la crisis sanitaria del Covid-19 en el ejercicio de los Derechos Fundamentales.* Tirant lo Blanch, Valencia, 2022.

ROBERT GUILLÉN, Santiago, CASTELLS I MARQUÈS, Marina, CAMACHO CLAVIJO, Sandra, NAVAS NAVARRO, Susana, MATEO BORGE, Iván, GÓRRIZ LÓPEZ, Carlos: *Inteligencia artificial. Tecnología Derecho.* Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

ROVIRA FERRER, Irene: «Estado actual de los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria». *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 154/2012.

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: «El principio de buena administración y el compliance fiscal: una relación necesaria». *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 193/2022.

SANCHEZ HUETE, Miguel Angel: «La Administración tributaria ante el delito. La nueva regularización tributaria». *Quincena fiscal*, núm. 7, 2016.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: «La contestación automatizada de procedimientos tributarios». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 198, 2023.

SERRANO ANTON, Fernando: «Fiscalidad y robótica: funcionalidades disruptivas en el Derecho Tributario» en SERRANO ANTON, Fernando (Director): *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital.* Aranzadi. Pamplona, 2020.

SERRANO ANTON, Fernando (Director): *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital.* Aranzadi. Pamplona, 2020.

URQUIZU CAVALLÉ, Ángel: «Medidas tributarias para el control y el tratamiento de una pandemia». *Quincena Fiscal*, núm. 8/2020.