

LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS A TRAVÉS DE INTERNET

Por el Dr. JUAN CALVO VÉRGEZ
*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura*

Resumen

El presente artículo tiene por objeto analizar la actual regulación de la llamada Administración tributaria electrónica en su vertiente de presentación de declaraciones tributarias a través de Internet. Son objeto de estudio, entre otras cuestiones, las relativas a los requisitos que han de cumplirse al efecto de cara a la presentación y al pago de las autoliquidaciones a través de la Red, con especial referencia a aquellos supuestos en los que la presentación se acompaña de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. Asimismo se analizan las últimas novedades operadas en este ámbito, concretadas en la creación del Registro Electrónico del Ministerio de Hacienda y en el nuevo régimen de notificaciones y comunicaciones administrativas electrónicas en el ámbito de la A.E.A.T.

Abstract

This article aims to analyze the current regulation of Electronic Tax Administration called his side's submission of tax returns via the Internet. Are studied, among other things, issues concerning the requirements to be met face to the effect of the filing and payment of self-assessments through the Internet, with particular reference to those cases in which the presentation I.S. accompanied an application for postponement or splitting. It also analyzes the latest developments in this area operated, specifically in the creation of the Electronic Registration of the Ministry of Finance and the new regime of electronic administrative notices and communications in the field of A.E.A.T.

SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES GENERALES
- II. EVOLUCIÓN NORMATIVA DE LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS TELEMÁTICAS
- III. ANÁLISIS DEL MARCO NORMATIVO ACTUALMENTE EXISTENTE
- IV. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA TELEMÁTICA
- V. ANÁLISIS DE DIVERSAS CUESTIONES SUSCITADAS CON MOTIVO DE LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS VÍA INTERNET
 1. REQUISITOS Y PASOS QUE HAN DE SEGUIRSE PARA LA PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES A TRAVÉS DE INTERNET
 2. CONDICIONES NECESARIAS PARA LA REALIZACIÓN DEL PAGO DE AUTOLIQUIDACIONES POR VÍA TELEMÁTICA
 3. PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES A INGRESAR CON SOLICITUD DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO
 4. PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES CON DOMICILIACIÓN DEL IMPORTE A INGRESAR
- VI. EL REGISTRO ELECTRÓNICO DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA
- VII. ALCANCE DEL R.D. 1363/2010, DE 29 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE REGULAN SUPUESTOS DE NOTIFICACIONES Y COMUNICACIONES ADMINISTRATIVAS OBLIGATORIAS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS EN EL ÁMBITO DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Como es sobradamente conocido la Agencia Tributaria ha venido prestando durante los últimos años una especial atención a las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías para facilitar a los ciudadanos el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias. Los logros alcanzados en este aspecto han sido notables, especialmente desde la promulgación del R.D. 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado, dictado en desarrollo de lo dispuesto en el art. 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Tal y como establece el art. 96 de la Ley 58/2003, la Administración tributaria se compromete a promover la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, señalándose asimismo que cuando resulte compatible con los medios técnicos de los que aquella disponga, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de dichas técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.

Por su parte el art. 98.4 de la L.G.T. habilita al Ministro de Economía y Hacienda para determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deban presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria. Y, en esta misma línea, el art. 27.6 de la Ley 11/2007 de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos señala que, reglamentariamente, las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos en aquellos casos en los que los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos¹.

¹ Con carácter general esta Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, se estructura en cuatro títulos, seis disposiciones adicionales, una disposición transitoria, una derogatoria y ocho finales. En el Título Primero están recogidos los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos. Para garantizar el pleno ejercicio de estos derechos se establece la obligación de las

Téngase presente además que, a través del R.D. 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolló parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, vino a otorgarse satisfacción al conjunto de los objetivos legales establecidos por la citada Ley, tomándose en consideración los plazos previstos para su efectividad. El citado R.D. 1671/2009 asumió la función de complemento necesario en la Administración General del Estado para facilitar la efectiva realización de los derechos reconocidos en la Ley 11/2007.

Administraciones de habilitar diferentes canales o medios para la prestación de los servicios electrónicos. Asimismo se establece la obligación de cada Administración de facilitar a las restantes Administraciones los datos de los interesados que se le requieran y obren en su poder en la tramitación de un procedimiento, siempre que el interesado preste su consentimiento expreso, el cual podrá emitirse y recabarse por medios electrónicos al objeto de que los ciudadanos no deban aportar datos y documentos que están en poder de las Administraciones Públicas. En el Título Segundo se regula el régimen jurídico de la administración electrónica. Su Capítulo Primero se dedica a la sede electrónica, entendida como dirección electrónica cuya gestión y administración corresponde a una Administración Pública, funcionando con plena responsabilidad respecto de la integridad, veracidad y actualización de la información y los servicios a los que puede accederse a través de la misma. El Capítulo Segundo de este Título regula las formas de identificación y autenticación, tanto de los ciudadanos como de los órganos administrativos en el ejercicio de sus competencias, siendo destacable que se habilitan distintos instrumentos de acreditación, que se concretarán en la normativa aplicable a cada supuesto con criterios de proporcionalidad. El Documento Nacional de Identidad electrónico está habilitado con carácter general para todas las relaciones con las Administraciones Públicas, siendo impulsado como fórmula para extender el uso general de la firma electrónica. También se establece la obligación para cualquier Administración de admitir los certificados electrónicos reconocidos en el ámbito de la Ley de Firma Electrónica. Interesa también destacar sobre esta cuestión la posibilidad de que sean funcionarios públicos quienes acrediten la voluntad de los ciudadanos, siguiendo el procedimiento establecido para sus relaciones electrónicas con la Administración. En el Capítulo Tercero se regulan los registros, comunicaciones y notificaciones electrónicas. La principal novedad a este respecto es la nueva regulación de los registros electrónicos, dirigida a lograr que los mismos puedan convertirse en un instrumento liberado de la rigidez actual y destinado a la presentación de cualquier escrito o solicitud ante las Administraciones Públicas. La Ley regula las comunicaciones electrónicas de los ciudadanos con las Administraciones y de éstas entre sí, para anular los criterios de agilidad y de seguridad jurídica. En el Capítulo Cuarto, sobre los documentos y archivos electrónicos, se establecen las condiciones para reconocer la validez de un documento electrónico, siendo objeto de regulación todo el sistema de copias electrónicas, tanto las realizadas a partir de documentos emitidos originariamente en papel como las copias de documentos que ya estuvieran en soporte electrónico, así como las condiciones para realizar en soporte papel copia de originales emitidos por medios electrónicos, o viceversa. Por su parte el Título Tercero trata de la gestión electrónica de los procedimientos y desarrolla la regulación de los procedimientos administrativos utilizando medios electrónicos y los criterios a seguir en la gestión electrónica, guardando un cierto paralelismo con la regulación prevista en la Ley 30/1992. Dentro de este Título destaca la obligación que se establece para las Administraciones Públicas de poner a disposición de los usuarios información por medios electrónicos sobre el estado de tramitación de los procedimientos, tanto para los gestionados en su totalidad por medios electrónicos como para el resto de procedimientos. Finalmente, el Título Cuarto regula la Cooperación entre Administraciones para el impulso de la administración electrónica. En él se establecen el órgano de cooperación en esta materia de la Administración General del Estado con los de las Comunidades Autónomas y con la Administración Local, y se determinan los principios para garantizar la interoperabilidad de sistemas de información así como las bases para impulsar la reutilización de aplicaciones y transferencia de tecnologías entre Administraciones.

Ya desde 1998, año en que comenzó la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática, se ha ido incrementando paulatinamente el número de declaraciones y autoliquidaciones susceptibles de presentación por dicha vía, en la medida en que lo han permitido los recursos técnicos y humanos de la Agencia Tributaria. Téngase presente que las tecnologías de la información y las comunicaciones permiten superar las barreras de tiempo y espacio que todavía separan al ciudadano de la Administración, posibilitando la relación entre ambas partes y agilizando y facilitando en mayor medida a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones y, especialmente, el acceso de los ciudadanos a los servicios públicos.

La evolución de la tecnología asociada a Internet viene a reflejar, además, la creciente utilización de esta vía en las relaciones entre los obligados tributarios y la Agencia frente a la utilización de otros medios como puedan ser los modelos de presentación en papel. Y es que la experiencia gestora existente contribuye a poner de manifiesto las ventajas de la vía telemática frente a otras formas de presentación.

En suma, la posibilidad de proceder a la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática ha constituido uno de los avances más importantes de los últimos tiempos en aras de lograr la consecución de una Administración Tributaria asistencial. Son múltiples las ventajas derivadas de la utilización de esta vía de comunicación con la Agencia Tributaria: desde una disminución de la llamada «presión fiscal indirecta» (ya que para el contribuyente constituye un sistema más cómodo de tramitación de sus declaraciones), hasta una importante minoración de la carga de trabajo gestora soportada por la Agencia, evitándose el desarrollo de funciones de tramitación, grabación de datos, etc. Todo ello sin perjuicio de la disminución del tiempo necesario para procesar la evolución de variables económicas, lo que posibilita un mejor seguimiento de la recaudación global y por sectores y de la lógica reducción de los tiempos de tramitación de las declaraciones².

II. EVOLUCIÓN NORMATIVA DE LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS TELEMÁTICAS

El primer gran paso de cara a la implantación generalizada de las declaraciones telemáticas en nuestro sistema tributario fue dado a través del art. 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que, como ya sabemos, instaba a las Administraciones Públicas para que promoviesen la incorporación de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas en el desarrollo de su actividad y en el ejercicio de sus competencias.

² Véase A. M.^a DELGADO GARCÍA y R. OLIVER CUELLO, *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004, pág. 132.

Dicho artículo fue posteriormente desarrollado por el R.D. 263/1996, de 16 de febrero, mediante el cual se delimitaba, en el ámbito de la Administración del Estado, las garantías, requisitos y supuestos de utilización de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas.

Dentro del ámbito tributario la regulación de la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios fue objeto de un tratamiento amplio a través del R.D. 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrollaba la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios, así como en la Orden H.A.C./1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecían los supuestos y condiciones en las que podría hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, extendiéndose de manera expresa esta última a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios. De este modo aquellas personas o entidades que, conforme a las disposiciones anteriores, estuviesen autorizadas a presentar por vía telemática declaraciones en representación de terceras personas, podrían hacer uso de esta facultad respecto de las declaraciones aprobadas por dicha Orden³.

Pues bien, partiendo de esta fundamentación normativa el servicio electrónico de presentación de declaraciones fiscales ha ido implantándose progresivamente a través de numerosas normas cuya finalidad última no es otra que la admisión de la presentación telemática de cualquier tipo de declaración. Y, en este sentido, constituye una realidad el hecho de que cada día pueden presentarse telemáticamente un mayor número de modelos de declaración, procediéndose a implantar, de manera paralela, otros servicios electrónicos accesorios al de recepción telemática de las declaraciones. Así sucede, por ejemplo, con el acceso de los contribuyentes a sus datos fiscales en aras de utilizar estos para la práctica de su declaración, con los mecanismos de pago telemático diseñados al efecto, con la aplicación del asistente virtual para la realización de la declaración, etcétera.

Las primeras declaraciones telemáticas permitidas fueron las aduaneras, allá por el año 1993. El objetivo perseguido con su admisión no era otro que el de hacer frente a todos aquellos fraudes originados con la implantación, por aquel entonces, del mercado común. Piénsese que la facilidad derivada de su tramitación hacía de ellas un importante instrumento para el control del mismo. Así las cosas, su reconocimiento legal tuvo lugar a través del art. 61.b) del Reglamento C.E.E. n.º 2913/92, de 12 de octubre de 1992, del Consejo, por el que se aprobaba el Código Aduanero Comunitario (actual art. 107.b del Reglamento [C.E.]

³ Recientemente esta Orden ha sido objeto de modificación a través de la Orden E.H.A./732/2011, de 29 de marzo, extendiéndose la colaboración social en la gestión de los tributos expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios.

n.º 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario, Código Aduanero Modernizado) y del art. 4 *bis* del Reglamento (C.E.) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio. Dichas previsiones fueron desarrolladas por nuestro ordenamiento interno mediante diversas Circulares del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la A.E.A.T., entre las cuales cabe citar la Circular 8/1993, de 30 de septiembre, sobre presentación en la aduana del D.U.A. por sistema de transmisión electrónica de datos, la Circular 5/1995, de 14 de diciembre y la Resolución de 28 de diciembre de 1998.

En un segundo momento tuvo lugar la regulación de la presentación de declaraciones telemáticas relativas a los Impuestos Especiales de Fabricación. Inicialmente fue el Decreto 112/1998, de 30 de enero, el encargado de otorgar una nueva redacción al art. 45.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales (I.E.E.) aprobado mediante R.D. 1165/1995, de 7 de julio, autorizando al Ministro de Economía y Hacienda para determinar los supuestos y condiciones en que podían presentarse electrónicamente las declaraciones y documentos relativos a los I.E.E. de fabricación.

En desarrollo de esta previsión, diversas órdenes ministeriales se encargaron de delimitar el procedimiento de presentación telemática de la declaración a través de estos Impuestos. Entre ellas cabe citar: la Orden M.E.H. de 16 de julio de 1998, que establecía el sistema para la transmisión electrónica de las declaraciones y documentos utilizados en la gestión de los I.E.E. de fabricación; la Orden de 2 de febrero de 1999, por la que se aprobaban los modelos en euros para la gestión de los Impuestos Especiales de Fabricación y la presentación por vía telemática de las declaraciones-liquidaciones para las grandes empresas, aprobándose asimismo nuevos modelos de declaraciones-liquidaciones para dichos I.E.E. de Fabricación en los que figurase el campo del Código de Actividad y Establecimiento; y la Orden del M.E.H. de 26 de septiembre de 2000, por la que se disponía el sistema para la presentación telemática por Internet de los documentos de circulación utilizados en la gestión de dichos impuestos⁴.

⁴ En esta misma línea pueden consultarse igualmente: la Orden H.A.C./1554/2002, de 17 de junio, por la que se aprobaban las normas de gestión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, autorizándose la presentación por vía telemática de las declaraciones-liquidaciones y, en su caso, de las hojas de desglose correspondientes a dicho Impuesto; la Orden H.A.C./1149/2003, de 5 de mayo, por la que se establecían las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de los documentos utilizados en la gestión de Impuestos Especiales, que vino a modificar, a su vez, la Orden de 22 de marzo de 2000, por la que se aprobaban los nuevos modelos de relaciones recapitulativas y los soportes magnéticos de documentos de acompañamiento expedidos y de documentos de acompañamiento recibidos en tráfico intracomunitario, incluidos los simplificados; y la Orden E.H.A./1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprobaba el Modelo 576 de declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se establecían las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de las declaraciones correspondientes al citado Modelo 576 y se modificaba la Orden de 30 de septiembre de 1999, por la que se establecían las condiciones

Por lo que respecta a las declaraciones telemáticas de las grandes empresas cabe precisar que ya en su momento la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, autorizó en su Disp. Adic. 5.^a al Ministro de Economía y Hacienda para concretar, mediante Orden, los distintos supuestos y condiciones en las que las grandes empresas habían de presentar, por medios telemáticos, sus declaraciones, autoliquidaciones o cualquier otro documento exigido por la normativa tributaria. Pues bien, en desarrollo de la citada Ley diversas órdenes ministeriales procedieron a perfilar el procedimiento de presentación telemática de la declaración por parte de las grandes empresas.

Dentro de estas órdenes destacaba la Orden del M.E.H. de 29 de junio de 1998, que establecía las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones mensuales de grandes empresas correspondientes a los Modelos 111 (autoliquidaciones que, mensualmente, deben presentar las grandes empresas en materia de I.R.P.F. en relación con las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, actividades profesionales, actividades agrícolas y ganaderas y premios), 320 (autoliquidaciones que mensualmente deben presentar las grandes empresas relativas al I.V.A.) y 332 (autoliquidaciones que mensualmente deben presentar las grandes empresas inscritas en el Registro de Exportadores y otros operadores económicos relativas al I.V.A.).

generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los Modelos 110, 130, 300 y 330. Esta última Orden fue objeto de modificación a través de la Orden E.H.A./3496/2009, de 17 de diciembre, a través de la cual se aprueba un nuevo Modelo 568 en virtud del cual se permite solicitar por vía telemática a través de Internet, a los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte, la devolución de la parte correspondiente de la cuota satisfecha por el I.E.D.M.T. respecto de aquellos vehículos que acreditasen haber enviado con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos establecidos en el art. 66.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, habilitándose además la presentación por vía telemática a través de Internet de la declaración correspondiente al Modelo 06 («Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo»), estableciéndose dicha forma de presentación y regulando las condiciones y el procedimiento de presentación del Modelo 06 por vía telemática a través de Internet por parte de los gestores administrativos, al amparo del Convenio de 5 de marzo de 2009. Asimismo, y considerando los avances introducidos en la utilización de la tarjeta I.T.V. en formato electrónico para la matriculación de vehículos, se amplía la presentación del citado Modelo 06 por vía telemática a través de Internet también para aquellos supuestos respecto de los cuales se haya emitido la tarjeta I.T.V. en formato electrónico, siempre que haya sido remitida previamente a la Dirección General de Tráfico de acuerdo con el procedimiento establecido al efecto. Finalmente la Orden E.H.A./3496/2009, de 17 de diciembre, acometió la modificación de la Orden E.H.A./1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el Modelo 576 de declaración-liquidación del I.E.D.M.T., el Modelo 06 de declaración del citado Impuesto, exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo, estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de las declaraciones correspondientes al Modelo 576 y modificándose la Orden de 30 de septiembre de 1999, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los Modelos 110, 130, 300 y 330.

Paralelamente también las pequeñas y medianas empresas se hallan facultadas para proceder a la presentación de declaraciones telemáticas. En efecto, como seguramente se recordará, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, a través de su Disp. Final 1.^a, autorizó al Ministerio de Economía y Hacienda para determinar, mediante Orden, los distintos supuestos y condiciones en que las pequeñas y medianas empresas pueden presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones o cualquier otro documento exigido por la normativa tributaria. A este respecto por «pequeñas y medianas empresas» habría que entender las no comprendidas en la definición de grandes empresas a efectos del I.V.A.

Autorizaba además la citada disposición al Ministro para determinar, mediante Orden, los distintos supuestos y condiciones en las que las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades integrantes de la Administración Local y los Organismos Públicos o Entidades de Derecho Público vinculados o dependientes de dichas Administraciones y de la Administración General del Estado, así como la Seguridad Social, habían de presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones o cualquier otro documento exigido al efecto por la normativa tributaria.

Por último, y a través de su Disp. Final 2.^a, la citada Ley 50/1998 autorizaba al Ministro de Economía y Hacienda para que, a través de la correspondiente Orden, estableciese los supuestos y condiciones en los que, tanto los contribuyentes como las entidades que participan en la colaboración social de la gestión tributaria, pueden presentar por medios telemáticos declaraciones, comunicaciones, autoliquidaciones o cualquier otro documento exigido por la normativa tributaria. Así las cosas, y en desarrollo de lo dispuesto en dicha Ley, la Orden del M.E.H. de 20 de enero de 1999 asumió la labor de establecer las condiciones generales y el procedimiento a seguir para que las pequeñas y medianas empresas pudieran presentar por medios telemáticos diversos modelos de declaraciones.

Destaca especialmente la regulación de la presentación telemática de declaraciones diseñada en el ámbito del I.R.P.F. En un primer momento el art. 79 de la antigua Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto, autorizó al Ministro de Hacienda para determinar los supuestos y condiciones de presentación de declaraciones por medios telemáticos, previéndose que los certificados emitidos por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre se utilizasen como medio para acreditar su identidad ante la Agencia Tributaria⁵.

Por otra parte el art. 64 de la citada Ley 40/1998 regulaba la colaboración social en la presentación telemática de declaraciones, disponiendo que terceras personas que suscribiesen acuerdos o convenios con la Agencia Estatal de Ad-

⁵ No obstante ya con anterioridad cabía aludir a la existencia en Vizcaya de un sistema de declaración generalizada del I.R.P.F. a través de Internet, objeto de regulación por la Disposición Transitoria de la Orden Foral 1258/1998, de 17 de abril.

ministración Tributaria pudieran presentar las declaraciones telemáticas de los contribuyentes, ostentando así su representación. Y, a través de su art. 81.2, se acometió la regulación por el Ministro de Economía y Hacienda de los modelos de comunicación de datos y de las solicitudes de devolución a presentar por el contribuyente sirviéndose de medios telemáticos.

Lo dispuesto en ambos preceptos de la Ley 40/1998 (arts. 79 y 81.2) fue objeto de desarrollo por los arts. 59 y 62.1 del R.D. 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprobaba el antiguo Reglamento del I.R.P.F. Y, a la luz de este desarrollo reglamentario, fueron dictadas diversas órdenes ministeriales con la finalidad de precisar el procedimiento de presentación telemática de la declaración de I.R.P.F.⁶

También la presentación telemática de las declaraciones de pagos a cuenta ha quedado progresivamente articulada a través de diversas Órdenes Ministeriales tales como la de 22 de febrero de 1999 (encargada de aprobar los Modelos 117 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del I.R.P.F., del I.S. y del I.R.N.R. en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva, estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática), la de 30 de septiembre de 1999 (que establecía las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los Modelos 110⁷, 130⁸, 300⁹ y 330¹⁰), o la Orden de 18 de noviembre de 1999, cuyo art. 2.1 fijaba las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaración correspondiente al Modelo 190¹¹.

La presentación por vía telemática de declaraciones informativas fue objeto de una primera regulación, en el ámbito del I.R.P.F., a través de los arts. 87.2 de la Ley 40/1998 y 66 del R.D. 214/1999, en base a los cuales la Orden del M.E.H. de 18 de noviembre de 1999 aprobó el Modelo 181 de declaración in-

⁶ Dentro de estas órdenes destacaron especialmente la Orden del M.E.H. de 13 de abril de 1999, que establecía las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones de I.R.P.F., y la Orden M.E.H. de 24 de abril de 2000, en la que se fijaron las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones-liquidaciones del I.R.P.F.

⁷ Declaración-documento de ingreso relativo a las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los rendimientos del trabajo, actividades profesionales, actividades agrícolas y ganaderas y premios.

⁸ Declaración-liquidación correspondiente a los pagos fraccionados respecto de los rendimientos de actividades económicas en estimación directa.

⁹ Declaraciones trimestrales relativas al I.V.A.

¹⁰ Autoliquidación mensual relativa al I.V.A. de exportaciones y otros operadores económicos.

¹¹ Autoliquidaciones relativas al resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta del I.R.P.F. practicados sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta.

formativa de préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición de viviendas que habían de presentar las entidades concedentes de los mismos en cumplimiento de un deber de información, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador, estableciéndose las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática. Por su parte la Orden de 27 de julio de 2001 aprobó los Modelos 043, 044, 045, 181, 182, 190, 311, 371, 345, 480, 650, 652 y 651 en euros, así como el Modelo 777 documento de ingreso o devolución en el caso de declaraciones-liquidaciones extemporáneas y complementarias, estableciendo la obligación de utilizar necesariamente los modelos en euros a partir del 1 de enero de 2002.

Con posterioridad la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, estableció los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, habilitando al Gobierno a dictar cuantas disposiciones fueran necesarias para el desarrollo y aplicación de dicha ley. El desarrollo de la L.G.T. requirió de la aprobación de diversas normas reglamentarias, entre las que se encuentra el R.D. 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, cuyo objetivo fue el desarrollo de las normas comunes sobre los procedimientos tributarios y la regulación de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección¹².

¹² En particular, en el Capítulo V de su Título II se desarrollaron los arts. 93, 94 y 95 de la L.G.T. relativos a las obligaciones de información y el carácter reservado de los datos tributarios. Y, por lo que respecta a las obligaciones de información de carácter general, se incorporaron al citado Reglamento las normas relativas a la presentación de determinadas declaraciones informativas que hasta ahora estaban reguladas en diversas normas. Concretamente el art. 38 del citado Reglamento estableció la obligación de las entidades de crédito y las demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dedicasen al tráfico bancario o crediticio, de presentar una declaración informativa anual sobre el saldo, por importe superior a 6.000 euros, existente a 31 de diciembre, de los créditos y préstamos por ellas concedidos en la que se incluiría el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del acreditado o prestatario. Por otra parte su art. 54 estableció que aquellas entidades que concedan o intermedien en la concesión de préstamos, ya sean hipotecarios o de otro tipo, o que intervengan en cualquier otra forma de financiación de la adquisición de un bien inmueble o derecho real sobre un bien inmueble, han de presentar una declaración informativa relativa a dichas operaciones en la que, además de los datos de identificación de los prestamistas, prestatarios, intermediarios, si los hubiere, y de las partes en otras operaciones financieras directamente relacionadas con la adquisición de bienes inmuebles o de derechos reales sobre bienes inmuebles, se haga constar el importe total del préstamo u operación, las cantidades que se hubiesen satisfecho en el año en concepto de intereses, de amortización del capital y demás gastos de financiación, el año de constitución del préstamo u operación, el período de duración, la indicación de si el destinatario de la operación ha manifestado su voluntad de dedicar dicho inmueble a su vivienda habitual, la referencia catastral y el valor de tasación del inmueble. Un antecedente de esta obligación se encontraba ya, no obstante, en el derogado apartado 1 del art. 69 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado mediante R.D. 439/2007, de 30 de marzo, si bien su ámbito era más limitado, ya que sólo abarcaba la información de los préstamos de naturaleza hipotecaria destinados a la adquisición de vivienda.

Teniendo en cuenta estos antecedentes, y con la finalidad de evitar la creación de nuevos modelos de declaraciones informativas (al tratarse de información de naturaleza similar a la que se incluye en la declaración informativa de préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición de viviendas, Modelo 181), a través de la Orden E.H.A./3514/2009, de 29 de diciembre, se aprobó el nuevo Modelo 181 de declaración informativa de préstamos y créditos y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador, estableciéndose las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática¹³.

Por su parte la Orden del M.E.H., de 21 de diciembre de 1999, introdujo la posibilidad de presentar por vía telemática las declaraciones estadísticas Intrastat en materia de I.V.A., desarrollando así lo establecido en el art. 28 del Reglamento C.E.E. 3330/1991, de 7 de noviembre, del Consejo de la Comunidad Europea.

La presentación telemática de las declaraciones de la cuenta corriente tributaria fue objeto de regulación a través de la Orden de 22 de diciembre de 1999, que establecía el procedimiento a seguir para la presentación telemática de aquellas declaraciones-liquidaciones que generasen deudas o créditos susceptibles de ser anotados en la cuenta corriente en materia tributaria.

A partir del año 2000 el servicio de presentación telemática de declaraciones se extendió a nuevos Impuestos. Así, la Orden del M.E.H. de 14 de marzo de 2000 procedió a aprobar los Modelos de declaración del I.R.P.F. y del I.P. para el ejercicio 1999, determinándose el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos. Pocos meses después, la Orden de 28 de abril de ese mismo año estableció las condiciones generales y el procedimiento que había de seguirse para la presentación telemática de las declaraciones del I.P. Y, en esta misma línea, la Orden de 28 de junio de 2000 dispuso las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones del I.S. y del

¹³ Este nuevo Modelo 181 incorpora, de una parte, la nueva información referente a préstamos y créditos y de otra, la ampliación de información relativa a las operaciones financieras relacionadas con la adquisición de inmuebles. Adicionalmente fueron objeto de incorporación los diversos cambios introducidos por el R.G.G.I.T., cuyo objetivo fue el desarrollo de las normas comunes sobre los procedimientos tributarios y la regulación de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección. En particular, respecto del Número de Identificación Fiscal, el art. 19.2 del citado Reglamento estableció que los españoles menores de 14 años que realicen o participen en operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria han tener un Numero de Identificación Fiscal propio. Este podrá ser el Documento Nacional de Identidad obtenido voluntariamente o un número asignado por la Administración tributaria, que comenzará por la letra K si se trata de residentes en España, o con la letra L, si se trata de residentes en el extranjero. Recuérdese que hasta el 31 de diciembre de 2007 tenían obligación de tener Número de Identificación Fiscal propio los menores que fueran empresarios o profesionales, pudiendo, en los demás casos utilizar el N.I.F. de su representante legal. En suma, a través de la citada Orden se dio cumplimiento a los mandatos reglamentarios, aprobándose un nuevo Modelo de declaración 181 adaptado a las disposiciones legales y reglamentarias y derogándose el anteriormente vigente, aprobado por la anteriormente citada Orden de 30 de julio de 1999.

I.R.N.R. correspondiente a establecimientos permanentes para aquellos períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1999, así como de los modelos para efectuar los pagos fraccionados a cuenta de los citados impuestos durante el año 2000.

Igualmente cabe apuntar la posibilidad de presentar telemáticamente las declaraciones de Impuestos Modelo 180, 193, 198, 296 y 345, utilizados por los arrendatarios de locales de negocios, perceptores de rendimientos del capital, intervinientes en compraventas de acciones, no residentes y planes de pensiones¹⁴.

A la luz de este conjunto de apreciaciones normativas no es difícil advertir que la Administración Tributaria española se halla en una posición avanzada en lo que a la configuración de un sistema de presentación de declaraciones a través de Internet se refiere. En efecto, es un hecho innegable que la Agencia Tributaria se sirve de las tecnologías más avanzadas en beneficio del contribuyente quien, por su parte, adquiere la facultad de acceder a través de Internet a una gran variedad de servicios¹⁵.

Podemos hablar, en suma, de la implantación real de un modelo de prestación integral de servicios al ciudadano que se halla, además, en constante evolución, y que goza de los mayores niveles de seguridad y de confidencialidad.

III. ANÁLISIS DEL MARCO NORMATIVO ACTUALMENTE EXISTENTE

En primer lugar, y dentro del ámbito de los **II.EE. de Fabricación así como del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos**, debe hacerse referencia a la Orden E.H.A./3548/2006, de 4 de octubre, por la que se aprueban los modelos, las condiciones y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones de los Impuestos Especiales de Fabricación y del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, estableciéndose además la presentación obligatoria por vía telemática del modelo 380 de la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones

¹⁴ Véase a este respecto, entre otras, la Orden E.H.A./3061/2005, de 3 de octubre, por la que se establecen las condiciones y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de las declaraciones correspondientes al Modelo 038 y el procedimiento para la presentación telemática por teleproceso de las declaraciones correspondientes al Modelo 180, regulándose además el lugar, plazo y forma de presentación de la declaración-resumen anual correspondiente al Modelo 392 y modificándose determinadas normas de presentación de los Modelos de declaración 180, 193, 345, 347 y 349.

¹⁵ En esta línea cabe aludir a la prestación de diversos servicios electrónicos accesorios al propio servicio electrónico de presentación de declaraciones, entre los que destaca el que permite a los usuarios la obtención de sus datos fiscales antes de hacer la declaración del I.R.P.F., el servicio destinado a resolver aquellas incidencias que puedan llegar a plantearse durante el proceso de declaración por Internet o el servicio de consulta sobre el estado de las devoluciones. Y todo ello sin perjuicio de las progresivas mejoras implantadas en el sistema de cobro electrónico de las declaraciones posibilitándose, por ejemplo, la realización del pago a través de Internet sin necesidad de disponer de un contrato con banca telefónica.

asimiladas a las importaciones. La principal finalidad perseguida por la citada Orden no es otra que unificar las formas de presentación de las declaraciones-liquidaciones de los Impuestos Especiales de Fabricación, del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, y del Impuesto sobre el Valor Añadido, extendiéndose la obligatoriedad de la exclusiva presentación telemática por Internet a las declaraciones de operaciones y a las solicitudes de devolución de productos sujetos a Impuestos Especiales de Fabricación.

Continuando con el procedimiento iniciado en su día de presentación por vía telemática de las **declaraciones de grandes empresas** y la generalización de esta forma de presentación respecto de dichos obligados tributarios, la Orden E.H.A./3435/2007, de 23 de noviembre, por la que aprueban los Modelos de autoliquidación 117, 123, 124, 126, 128 y 300 y se establecen medidas para la promoción y ampliación de la presentación telemática de determinadas autoliquidaciones, resúmenes anuales y declaraciones informativas de carácter tributario, dispone obligatoriamente la presentación telemática de las autoliquidaciones Modelos 110, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 202, 300 y de las declaraciones resumen anual o informativas Modelos 180, 187, 193, 198, 345, 347, 349 y 390. Y, por lo que respecta al Modelo 187, con la finalidad de hacer posible su presentación telemática por Internet, los arts. 5 y 6 de dicha Orden regulan las condiciones generales y el procedimiento de su presentación.

Asimismo dentro del ámbito del I.V.A. la Orden E.H.A./3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprobaban los Modelos 322 de autoliquidación mensual, Modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, Modelo agregado, y el Modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el citado Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁶, disponía la aprobación de un nuevo Modelo de autoliquidación individual y de un nuevo Modelo de autoliquidación agregada del Impuesto susceptibles de ser utilizados por aquellos sujetos pasivos que hubiesen optado por aplicar el Régimen especial del grupo de entidades, los cuales han de presentarse además obligatoriamente por vía telemática a través de Internet.

Por su parte la Orden E.H.A./3786/2008, de 29 de diciembre, regula el actual Modelo 303, que sustituye a los antiguos Modelos 300, 330, 332 y 320. El Modelo 303 se configura así como aquél que ha de utilizarse desde 2009 por la práctica totalidad de los sujetos pasivos, a excepción de aquéllos que tributen

¹⁶ Se trata, en el presente caso, de una Orden dictada en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 3 apartado cuatro de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, haciéndose uso de la facultad que otorga a los Estados miembros de la Unión Europea el art. 11 de la Directiva 2006/112/C.E. del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido que, como seguramente se recordará, vino a modificar la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto, estableciendo un nuevo Régimen especial dentro de los previstos en el Título IX de la misma a consecuencia del cual se introdujo un nuevo Capítulo IX en el citado Título IX, procediéndose a regular el nuevo Régimen especial del grupo de entidades.

por el régimen simplificado. Su ámbito de aplicación se extiende a dos colectivos especialmente relevantes, a saber: quienes estén inscritos en el registro de devoluciones mensuales y las grandes empresas.

En relación con su periodicidad, el Modelo 303 ha de presentarse mensualmente por los colectivos anteriormente citados, así como por aquellos sujetos pasivos que tributen de acuerdo con el régimen especial del grupo de entidades. En el resto de supuestos la presentación es de carácter trimestral. En cuanto a su forma de presentación, resulta preceptiva la vía electrónica para aquellos casos en los que la frecuencia de la presentación sea mensual, así como tratándose de entidades con forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada.

Por lo que respecta al Modelo 340, creado por la Orden E.H.A./3787/2008, de 29 de diciembre, aquellos sujetos que se hallen inscritos en el registro de devoluciones mensuales han de cumplir con la obligación asociada al mismo de presentar mensualmente, junto con su autoliquidación (Modelo 303) la información contenida en los Libros Registro de facturas expedidas, recibidas, bienes de inversión (si bien esta información sólo habrá de facilitarse en la autoliquidación del mes de diciembre) y determinadas operaciones intracomunitarias. Ahora bien cabe recordar a este respecto que dicha obligación de información periódica de Libros Registro y, en consecuencia, de presentación del Modelo 340 ha de ser cumplida desde el 2010 en las condiciones que disponga el Ministro de Economía y Hacienda por todos los sujetos pasivos que deban presentar sus autoliquidaciones por vía telemática (grandes empresas, entidades que tributen en el régimen de los grupos de entidades en el I.V.A., sujetos inscritos en el registro de devoluciones mensuales entidades con forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada)¹⁷.

Por su parte la Orden E.H.A./769/2010, de 18 de marzo, por la que se aprueba el Modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, se encargó de modificar la Orden H.A.C./3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprobaba el Modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del I.V.A. y otras normas tributarias. Dicha Orden fue aprobada al amparo de lo dispuesto en su día en la Orden H.A.C./360/2002, de 19 de febrero, que aprobó el Modelo 349, de Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, el cual se había venido utilizando hasta la aprobación de esta nueva Orden, adaptándose a la regulación prevista en los arts. 78 a 81 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado mediante R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre. La citada Orden toma en consideración

¹⁷ Recuérdese además que, al amparo de lo establecido en el art. 30 *bis* del Reglamento del I.V.A., los transportistas de mercancías o viajeros por carretera pueden, con efectos desde el 2009, solicitar la devolución del Impuesto soportado por la adquisición de medios de transporte. Dichos empresarios han de utilizar para ello el Modelo 308, que habrá de presentarse por vía electrónica.

las modificaciones introducidas por las Directivas 2008/8/C.E. del Consejo, de 12 de febrero (en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios con efectos a partir del 1 de enero de 2010) y 2008/117/C.E. del Consejo, de 16 de diciembre, relativa al sistema común del I.V.A., al objeto de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias¹⁸.

Asimismo en relación con el I.V.A. la Orden E.H.A./789/2010, de 16 de marzo, procede a la aprobación del formulario 360 de solicitud de devolución del Impuesto soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del mismo, junto con el contenido de la solicitud de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el Territorio de Aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y el Modelo 361 de solicitud de devolución del Impuesto a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del mismo, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática¹⁹.

¹⁸ Concretamente, con la finalidad de preservar el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria obtenidos por la Administración a través del Modelo 303 de autoliquidación del I.V.A., a través de la citada Orden E.H.A./769/2010, de 18 de marzo, se prevé que el «Ejemplar para la entidad colaboradora» de dicho Modelo contenga exclusivamente los datos identificativos del declarante, el ejercicio, período y el resultado de la autoliquidación. A tal efecto es objeto de modificación el Anexo I de la Orden E.H.A./3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el Modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el Modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, art. 30 *bis* del Reglamento del I.V.A. y sujetos pasivos ocasionales, modificándose igualmente los Anexos I y II de la Orden E.H.A./3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los Modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria. Finalmente, y con el objetivo de que en las declaraciones presentadas por teleproceso sea posible generar un código seguro de verificación, tanto para aquellas que sean erróneas como para las correctas, se introduce la oportuna modificación en la Orden de 21 de diciembre de 2000, por la que se establece el procedimiento para la presentación por teleproceso de las declaraciones correspondientes a los Modelos 187, 188, 190, 193, 194, 196, 198, 296, 345 y 347.

¹⁹ Recuérdese que la anterior regulación efectuada por los distintos Estados miembros en relación con la devolución del I.V.A. a los sujetos no establecidos en el interior del país había causado importantes problemas, tanto a las autoridades administrativas de los Estados miembros como a las empresas. Por este motivo, y además, con la finalidad de favorecer el desarrollo de las nuevas tecnologías y establecer nuevos plazos de notificación y respuesta respecto a las solicitudes de devolución, fue aprobada la Directiva 2008/9/C.E., de 12 febrero, que establece nuevas disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto, prevista en la Directiva 2006/112/C.E., de 28 de noviembre, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución pero establecidos en otro Estado miembro, derogándose la hasta entonces vigente Directiva 79/1072/C.E.E., de 6 de diciembre, con efectos a partir del 1 de enero de 2010. La transposición de las disposiciones de dicha Directiva 2008/9/C.E., de 12 febrero, a nuestro ordenamiento interno se realizó mediante la aprobación de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. La citada Ley modificó la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, introduciéndose un nuevo art. 117 *bis*, en el que se establece la posibilidad de que los empresarios o profesionales que se hallen establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto puedan solicitar la devolución de las cuotas

En relación con los **Impuestos Especiales de Fabricación** la Orden E.H.A./3482/2007, de 20 de noviembre, ha llevado a cabo la aprobación de determinados modelos, procediendo además a refundir y a actualizar diversas normas de gestión relativas a dichos Impuestos y al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, y modificando la Orden E.H.A./1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprobó el Modelo 380 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, determinando el lugar, forma y plazo de su presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos.

A través de la citada Orden E.H.A./3482/2007 se desarrolla y se consolida en una sola disposición el conjunto de aspectos relacionados con el cumplimiento de obligaciones formales susceptibles de tratamiento informático en el ámbito de los Impuestos Especiales. Concretamente, tomándose como punto de referencia la implantación del sistema de control de los movimientos de productos en la circulación intracomunitaria (el llamado E.M.C.S., «Excise Movement and Control System»), se amplía el ámbito de la comunicación previa a la A.E.A.T., incluyéndose los envíos en régimen suspensivo en la circulación interna a la mayor parte de los productos objeto de estos I.E.E. de Fabricación, si bien se mantienen las limitaciones de productos y cantidades actualmente existentes tratándose de envíos al ámbito comunitario no interno. Pues bien a tal efecto la citada Orden aprueba el correspondiente formato electrónico, exigiéndose la presentación telemática de la relación de abonos realizados a detallistas de gasóleo bonificado que, en cumplimiento de lo dispuesto en el Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado mediante R.D. 1165/1995, de 7 de julio, han de suministrar al centro gestor las entidades de crédito.

Por lo que respecta al ámbito del **I.S. y del I.R.N.R. (tratándose, en este último caso, de establecimientos permanentes en territorio español)**, es la Orden E.H.A./1338/2010, de 13 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2009, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en dicho territorio, a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la A.E.A.T. Asimismo resultó modificada la redacción del art. 119 de la Ley del Impuesto, que pasó a regular exclusivamente la solicitud de devolución de las cuotas del I.V.A. que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en el T.A.I.

Dicha Orden es dictada al amparo de lo establecido en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, la cual, como es sabido, estableció un régimen fiscal especial para este tipo de sociedades en el Impuesto sobre Sociedades construido sobre la base de una tributación a un tipo del 19% para períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010, siempre que se den una serie de requisitos, entre los cuales destaca el relativo a que su activo esté constituido, al menos en un 80%, por inmuebles urbanos destinados al arrendamiento y adquiridos en plena propiedad o por participaciones en sociedades que cumplan los mismos requisitos de inversión y de distribución de resultados, españolas o extranjeras, coticen o no en mercados organizados. Igualmente son tomadas en consideración las modificaciones introducidas en su día por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre²⁰.

Asimismo conviene tener presente la Orden E.H.A./664/2010, de 11 de marzo, por la que se aprueba el Modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del I.S. y del I.R.N.R. correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática. Dicha Orden habilita la posibilidad de que el sujeto pasivo o contribuyente sometido a normativa foral que tribute a la Administración del Estado, cuando dicha normativa foral establezca la obligación de presentación e ingreso de pagos fraccionados, utilice el Modelo 202 aprobado a tal efecto para la presentación y, en su caso, ingreso a realizar ante la Administración del Estado.

A través de dicha Orden se mantienen, en esencia, los principios y criterios que, en cuanto a formas de presentación, inspiraron en su día la aprobación de la antigua Orden H.A.C./540/2003. Respecto del esquema de liquidación, en aras a la simplificación administrativa y con el objetivo de reducir el abanico de

²⁰ A la luz de este conjunto de modificaciones, y por lo que respecta al Modelo de declaración 200, como consecuencia de la publicación de la Orden E.H.A./1327/2009, de 26 de mayo, sobre normas especiales para la elaboración, documentación y presentación de la información contable de las sociedades de garantía recíproca, tuvo lugar la incorporación al mismo de unas páginas adicionales y exclusivas para dichas sociedades, ajustadas al modelo de cuentas específico aprobado por la mencionada Orden E.H.A./1327/2009. Otra novedad consiste en que, con carácter previo a la presentación de la declaración, se requiere la aportación de cierta información adicional. Esta información ha de efectuarse consignando determinados datos que figuran en un formulario específico y que el contribuyente ha de presentar como documentación previa a la declaración en el registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Dicha información adicional se solicita, única y exclusivamente cuando se haya consignado un importe igual o superior a 50.000 euros en los apartados de la declaración referentes a «otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias» o en las relativas a las siguientes deducciones generadas en el ejercicio al que se refiere la declaración y que están recogidas en los siguientes artículos del T.R.L.I.S.: deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42); deducción por inversiones medioambientales (art. 39); deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art. 35); deducción por actividades de exportación (art. 37).

modelos tributarios existente, se llevó a cabo la unificación del Modelo 218 con el 202, dado que el contenido de ambos resultaba asimilable. De este modo el contenido del Modelo 218 de declaración de pagos fraccionados de Grandes Empresas quedó unificado con el nuevo Modelo 202 de declaración de pagos fraccionados, debiendo incorporar las entidades declarantes que tuviesen la condición de Gran Empresa una marca que las identificase como tales en el recuadro de Gran Empresa del Modelo de declaración de pagos fraccionados 202²¹.

En segundo término, y por lo que respecta a las formas de presentación, se mantuvo el esquema existente hasta la fecha en virtud del cual los sujetos pasivos del I.S. y los contribuyentes por el I.R.N.R. que tengan la consideración de Gran Empresa o que tributen por el Impuesto sobre Sociedades de forma conjunta a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra, quedan obligados a la presentación telemática del Modelo 202, así como aquellas entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima o de sociedad de responsabilidad limitada. En cambio, para el resto de sujetos pasivos se mantuvo en la presente Orden, en el caso del Modelo 202, la posibilidad anteriormente prevista de presentación en papel o por vía telemática, a opción del declarante²².

Finalmente, y teniendo en cuenta la regulación del anterior Modelo 218, se estableció la obligatoriedad de la presentación del Modelo 202 para aquellas entidades que tengan la consideración de gran empresa, incluso en aquellos supuestos en que no deba efectuarse ingreso alguno, lo que originará la existencia de autoliquidaciones negativas. Y se modificaron las condiciones de presentación telemática por Internet de dicha autoliquidación, en especial de aquellas entidades que tenían la consideración de grandes empresas y que declaraban, hasta la fecha, en el Modelo 218, con la finalidad de que, en lo sucesivo, para efectuar la presentación de la autoliquidación se utilizase exclusivamente el certificado electrónico del declarante o, en su caso, el de la persona o entidad autorizada para presentar autoliquidaciones en representación de terceras personas. Con ello se suprime el Número de Referencia Completo (N.R.C.) como sistema de autenticación de la identidad del declarante a efectos de habilitar la presentación de tales autoliquidaciones por vía telemática, sin perjuicio, en su caso, de la utilización de dicho número como justificante del ingreso realizado.

Para terminar, en materia de **censos tributarios** la Orden E.H.A./3695/2007, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el Modelo 030 de Declaración censal de alta en el Censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o variación

²¹ De este modo, y con efectos desde la entrada en vigor de la citada Orden Ministerial, en vez de tres Modelos de declaración pasaron a existir dos modelos, a saber: uno de carácter general (el 202), que integra el 202 de carácter general y el 218 para las grandes empresas; y otro para los grupos fiscales (el 222).

²² A tal efecto para obtener el papel se prevé que pueda utilizarse el servicio de impresión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

de datos personales, que pueden utilizar las personas físicas y por la que se determinan el lugar y forma de presentación del mismo, se encargó de modificar la Orden E.H.A./1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los Modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, con la finalidad de admitir la presentación telemática por Internet del citado modelo de declaración.

Por otra parte la Resolución de 17 de julio de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se encargó de extender la colaboración social a la presentación electrónica de las solicitudes de compensación, aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias correspondientes a declaraciones tributarias cuya presentación electrónica resulta obligatoria, así como de los documentos que, de acuerdo con la normativa vigente, deben acompañar a tales solicitudes, aprobándose al efecto el documento normalizado destinado a acreditar la representación para su presentación por vía electrónica en nombre de terceros²³.

A través de la citada Resolución se establecen los supuestos y condiciones en los que las personas o entidades autorizadas a presentar por vía electrónica declaraciones en representación de terceras personas, de acuerdo con lo dispuesto en el R.D. 1377/2002, de 20 de diciembre, y en la Orden H.A.C./1398/2003, de 27 de mayo, puedan presentar electrónicamente, en nombre de tercero, las solicitudes de compensación, aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria resultante de la declaración presentada con carácter obligatorio por vía electrónica, así como los documentos que deban acompañar a dicha solicitud. Con ello se pretende que quien pueda presentar en nombre de tercero, como colaborador

²³ Ya con anterioridad la Orden E.H.A./1433/2007, de 17 de mayo, por la que se aprobaban los modelos de declaración del I.S. y del I.R.N.R. correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006, preveía la posibilidad de presentación electrónica de la declaración con solicitud de compensación, fraccionamiento o aplazamiento de la deuda tributaria resultante de la declaración, si bien para ello se requería que el declarante se conectase previamente al registro telemático de la A.E.A.T. y enviase el documento correspondiente previsto en la normativa para cada tipo de solicitud de forma que, una vez enviado correctamente el documento que corresponda, la Agencia devolvía en pantalla un número de referencia que obligatoriamente debía ser consignado al enviar dichas declaraciones. Se trataba de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda tributaria resultante de la declaración, con carácter previo a su presentación. De este modo la Orden E.H.A./1433/2007 supuso la apertura del ámbito de la colaboración social al permitir la presentación, en nombre de tercero, de los modelos de declaración cuya presentación telemática se impone con carácter obligatorio, así como para dar traslado de la orden de domiciliación previamente comunicada al colaborador social por los terceros a los que representa, a efectos del pago de la deuda tributaria resultante de la declaración. En cambio, no supuso una apertura de dicho marco para la presentación de las solicitudes de aplazamientos, fraccionamientos o compensación de deudas, al tratarse de la presentación de documentos no exigidos por la normativa tributaria.

social, una determinada declaración tributaria cuya presentación electrónica resulte obligatoria, pueda también solicitar electrónicamente la compensación, aplazamiento o fraccionamiento de la deuda resultante de tal declaración.

IV. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA TELEMÁTICA

Varios son los rasgos configuradores de la normativa actualmente existente en materia de declaraciones tributarias telemáticas. En primer lugar hemos de referirnos a su ámbito objetivo de aplicación. Los impuestos en relación con los cuales resulta posible la presentación telemática de declaraciones son los Impuestos Aduaneros, los Impuestos Especiales, el I.V.A., el I.R.P.F., el I.S. y el I.R.N.R.

Ahora bien, no sólo pueden presentarse declaraciones tributarias telemáticas relativas a impuestos. También resulta posible optar por este sistema en materia de tasas permitiéndose, por ejemplo, la presentación telemática de la autoliquidación y el documento de ingreso de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (I.C.A.C.) por emisión de informes de auditoría de cuentas²⁴.

¿Cuáles son las clases de declaraciones susceptibles de presentarse por vía telemática? Una primera modalidad de declaración sería aquella por la que se comunica a la A.E.A.T. la realización del hecho imponible (caso, por ejemplo, de lo que sucede con los Impuestos Aduaneros). Una segunda modalidad sería la integrada por aquellas declaraciones a través de las cuales se notifica la realización del hecho imponible (caso del I.R.P.F., I.S., I.R.N.R. para establecimientos permanentes, I.V.A. e Impuestos Especiales de fabricación).

Existe además una tercera modalidad de declaraciones a la que pertenecen aquellas en las que se hacen constar circunstancias relacionadas con la realización del hecho imponible tales como: la solicitud de abono anticipado de la deducción por maternidad en el I.R.P.F. o la comunicación de las variaciones que afecten a dicho abono; la solicitud de devolución del I.V.A. soportado por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto o los documentos de circulación utilizados en la gestión de los Impuestos Especiales de Fabricación.

Una cuarta modalidad de declaraciones susceptible de ser presentada por vía telemática sería la integrada por las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones relativas a la realización de otras obligaciones a cuenta tales como las retenciones, los ingresos a cuenta o los pagos fraccionados en el ámbito del I.R.P.F., I.S. o I.R.N.R.

²⁴ De hecho, la Carta de Servicios de la Agencia Tributaria aprobada mediante Resolución de 26 de julio de 2001 declara que «se extenderá progresivamente el sistema de presentación telemática a todos los modelos de declaración».

Finalmente, cabría aludir a aquellas declaraciones informativas realizadas a cargo de los contribuyentes o de otros deudores tributarios (caso de la declaración Intrastat en el I.V.A. o de las declaraciones recapitulativas o resúmenes anuales en materia de I.R.P.F., I.S., I.R.N.R. o I.V.A.), o bien a cargo de terceras personas (entre otras, la declaración de entidades concesionarias de préstamos hipotecarios para la adquisición de viviendas en el I.R.P.F. o de la declaración de operaciones con Letras del Tesoro).

¿Qué sujetos pueden o, en su caso, deben presentar declaraciones telemáticas? Con carácter general los obligados tributarios, concepto como es sabido de carácter más amplio que el de sujeto pasivo e incluso que el de deudor tributario u obligado al pago de la deuda tributaria.

Así las cosas estimamos que podrán presentar estas declaraciones telemáticas los sujetos pasivos o, más concretamente, los contribuyentes (ya sea por la realización del hecho imponible en impuestos como el I.R.P.F., I.S., I.R.N.R., I.V.A., I.E.E. de Fabricación e Impuestos Aduaneros, o bien por la realización de otras obligaciones a cuenta tales como los pagos fraccionados en el I.R.P.F. e incluso por el cumplimiento de obligaciones de información), así como otros deudores tributarios que tengan a su cargo obligaciones a cuenta (retenedores u obligados a efectuar ingresos a cuenta en el I.R.P.F., I.S. y I.R.N.R.) o deberes de información y otros obligados que no tengan a su cargo obligación de pago alguna, debiendo simplemente cumplir con los deberes de información (I.R.P.F. o I.V.A.)²⁵.

En todos estos casos la presentación de tales declaraciones por vía telemática adquiere un carácter voluntario. Ahora bien, la utilización de la vía telemática es obligatoria en determinados supuestos tal y como sucede, por ejemplo, en el caso de las grandes empresas dentro del I.V.A. y del I.S. E igualmente puede suceder que la presentación telemática de estas declaraciones quede prohibida a determinados sujetos, como ocurre por ejemplo en las autoliquidaciones que deben presentar aquellos contribuyentes que se hallan en determinadas circunstancias dentro del ámbito del I.R.P.F., I.P., I.S. e I.R.N.R.

La presentación de todas estas autoliquidaciones por vía telemática resulta posible tanto si su resultado es a ingresar (pudiendo solicitarse la compensación, el aplazamiento o el fraccionamiento por vía telemática), como si es a devolver, a compensar, «sin actividad» o «resultado cero», con solicitud de devolución o con renuncia a la devolución.

²⁵ Incluso aquellas terceras personas que suscriban acuerdos o convenios con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria pueden presentar las declaraciones telemáticas de los contribuyentes, ostentando en estos casos su representación. No obstante, tal y como se encargó de precisar el R.D. 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios, esta posibilidad queda restringida en la actualidad al ámbito del I.R.P.F., del I.S. y del I.V.A.

En la práctica, son dos los sistemas empleados al efecto para la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática: el llamado sistema E.D.I. (*Electronic Data Interchange*) e Internet. El sistema E.D.I. consiste en la transmisión de documentos estandarizados a través de redes de telecomunicaciones entre partes contratantes definidas. Dicho de otro modo, se trata de un sistema de transmisión de documentos electrónicos a través de una Red privada o Intranet. Por lo que respecta al segundo de los sistemas mencionados, Internet (al que posteriormente nos referiremos de manera específica) constituye como es sobradamente conocido, una Red telemática pública y abierta en progresivo auge²⁶.

Ambos sistemas presentan por tanto características diferentes, si bien tienen en común la transmisión por medios telemáticos de las distintas declaraciones o autoliquidaciones, así como la sustitución del soporte papel por el soporte electrónico²⁷.

El sistema E.D.I. es gestionado por las empresas de telecomunicación de manera que, cuando dos particulares quieren utilizar una red privada para transmitirse información, han de llegar a un acuerdo y solicitar una autorización a dichas empresas, que se hallan obligadas, a su vez, a conceder las autorizaciones para tener acceso a dicho sistema, debiendo supervisar su utilización.

A *priori* esta transmisión de documentos electrónicos efectuada a través de una red privada se presenta como un sistema altamente seguro, si bien también plantea diversos inconvenientes derivados, principalmente, de la necesidad de utilizar documentos estandarizados, amén de un coste más elevado que el que pueda originar la transmisión a través de Internet.

En líneas generales no se establece ninguna limitación de horario de cara a la transmisión de los mensajes, si bien a efectos de su recepción y respuesta ha de tomarse en consideración el horario del órgano que recibe la declaración. La declaración transmitida mediante mensajes normalizados se considera presentada en el instante de la recepción del mensaje por el órgano competente. Y, con posterioridad a dicha recepción, la Aduana en cuestión (tratándose de declaraciones aduaneras) enviará al declarante un mensaje de aceptación a través del cual se identifique el mensaje previamente recibido, así como el número de registro asignado y la fecha de la admisión. Por el contrario, si la declaración no hubiese sido admitida por incorrecta o por no estar la deuda aduanera debidamente garantizada, lo que se enviaría al declarante sería un mensaje de error,

²⁶ En efecto téngase presente que Internet se utiliza cada vez más, no ya sólo en las relaciones entre particulares, sino también entre estos y las Administraciones Públicas, entre las que se encuentra la Tributaria.

²⁷ Precisan en este sentido A. M.^a DELGADO GARCÍA y R. OLIVER CUELLO, *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, op. cit., pág. 134, que «Mediante el recurso a técnicas de encriptado y a certificados de autenticación emitidos por autoridades de certificación, se solucionan los problemas que la falta de estandarización (a diferencia del sistema E.D.I.) puede producir en relación con aspectos técnicos, jurídicos y de protección».

con la finalidad de que éste proceda a subsanar las anomalías existentes en un plazo máximo de tres meses a contar desde el día siguiente al de la fecha de expedición del documento de circulación.

En definitiva, dentro del marco de las relaciones vía E.D.I. mantenidas entre la Administración y los administrados el acuerdo previo de las partes destinado a intercambiar los mensajes normalizados E.D.I. se sustituye por una autorización de la Administración. Y la utilización del llamado «identificador de la red privada» en la citada transmisión vía E.D.I. viene a sustituir a la firma manuscrita. De este modo el declarante termina por responder de la veracidad de los datos transmitidos vía E.D.I. así como de las obligaciones que de ellos puedan llegar a derivarse. Ahora bien, en caso de que se produjese un eventual incumplimiento por parte del declarante de estos compromisos tendría lugar la revocación de la autorización previamente otorgada para la utilización del sistema, sin perjuicio de las eventuales responsabilidades que puedan llegar a derivarse.

Este sistema E.D.I., que fue el primero en ser implantado en el campo de la transmisión electrónica de datos entre la Administración de Hacienda y los administrados (concretamente en el ámbito de las declaraciones aduaneras), se emplea en la actualidad, además de en las anteriores, en el marco de los Impuestos Especiales y en la declaración Intrastat en materia de I.V.A.²⁸. Por su parte, la transmisión de declaraciones o autoliquidaciones vía Internet se emplea en el caso del I.V.A., I.S., I.R.N.R. e I.I.EE.

Nótese en consecuencia que el sistema más extendido para la transmisión telemática de declaraciones tributarias es el de Internet, empleado en relación con la gran mayoría de las figuras impositivas que integran el sistema tributario español. Únicamente en dos impuestos, el I.V.A. y los Impuestos Especiales, son objeto de aplicación ambos sistemas (Internet y E.D.I.) para distintas declaraciones²⁹.

En el ámbito del I.V.A. tan sólo la declaración Intrastat puede ser presentada vía E.D.I., por lo que es Internet el sistema al que se acude para la presentación de las restantes declaraciones. Esta declaración Intrastat es, además, la única que alterna ambos sistemas (E.D.I. e Internet), los cuales son compatibles, pudiendo emplearse uno u otro a elección del obligado tributario. No obstante, algunas declaraciones informativas o recapitulativas pueden presentarse a través del sistema E.D.I. TRAN. o mediante Internet.

Conviene tener presente, para finalizar, que en el ámbito de otros impuestos no resulta posible actualmente la utilización de declaraciones o autoliqui-

²⁸ Una modalidad de este sistema denominada E.D.I. TRAN. se utiliza además en la mayor parte de las declaraciones informativas relativas a declaraciones recapitulativas o resúmenes anuales.

²⁹ Es más, dentro del ámbito de los Impuestos Especiales de Fabricación solamente en el caso de las grandes empresas se permite la utilización de Internet, siendo el sistema E.D.I. el aplicable en los restantes supuestos.

daciones telemáticas, dado que dicha posibilidad no se halla prevista por la normativa correspondiente, no habiendo sido tampoco desarrollada a través de la correspondiente Orden Ministerial.

A pesar de ello todo parece indicar que el sistema vía Internet será el que termine por implantarse en aquellos impuestos que afectan a un mayor número de contribuyentes debido, no ya sólo a su elevado grado de generalización entre éstos, sino también a la escasa complejidad de sus aplicaciones informáticas y a su menor coste.

Debe quedar claro, sin embargo, que mientras no se reconozca de forma expresa en el ámbito de un concreto impuesto la posibilidad de emplear medios telemáticos para la presentación de declaraciones aprobándose el correspondiente desarrollo de dicha opción, no será posible el empleo de tales medios.

Cabe plantearse a este respecto, dada la progresiva incorporación de las técnicas telemáticas en el desarrollo de la actividad de la Administración tributaria y en el desempeño de sus competencias, la conveniencia de configurar un marco normativo común relativo a la presentación de declaraciones o autoliquidaciones por vía telemática. A nuestro juicio dicho marco podría permitir la presentación de cualquier declaración o autoliquidación sin necesidad de que la concreta regulación de cada figura tributaria así lo autorice, no precisándose además que se dicte la correspondiente orden ministerial de desarrollo, una vez que la Administración tributaria disponga de los medios necesarios al efecto.

V. ANÁLISIS DE DIVERSAS CUESTIONES SUSCITADAS CON MOTIVO DE LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS VÍA INTERNET

Tal y como hemos puesto de manifiesto con anterioridad, las figuras impositivas en relación con las cuales se permite en la actualidad la presentación telemática de declaraciones o autoliquidaciones a través de Internet, no ya sólo en materia de realización del hecho imponible sino también en el ámbito de retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados, e incluso obligaciones de información, son las siguientes: I.R.P.F.³⁰, I.S., I.V.A., I.R.N.R. e II.EE. de Fabricación.

En todo estos supuestos es condición necesaria para poder efectuar la presentación vía Internet de las correspondientes declaraciones tributarias estar en posesión de un certificado de usuario, siendo la Fabrica Nacional de Moneda y

³⁰ En relación con este Impuesto se ha de atender en la actualidad a la aprobación de la Orden E.H.A./799/2010, de 23 de marzo, por la que se aprueba el Modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos.

Timbre la encargada de actuar como autoridad de certificación. Así se prevé en la habilitación concedida al efecto por el art. 81, apartado 1.º, letra b) de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998.

Actualmente la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre emite los llamados «certificados X.509.V3». Estos certificados, cuyo origen se sitúa en la versión 3 de la recomendación X.509 del I.T.U.-T. (*International Telecommunications Union-Telecommunication*), contienen, entre otros datos, una identificación del usuario, un número de certificado, la fecha de concesión y expiración del certificado, la clave pública y la firma digital³¹.

Los certificados, de carácter personal e intransferible, pueden ser empleados, además de para la presentación telemática de declaraciones tributarias en todos aquellos casos en los que una norma de la Administración tributaria así lo contemple expresamente, para otras comunicaciones de carácter telemático que deban efectuarse con la Administración siempre que ésta así lo contemple³².

¿Qué procedimiento debe seguirse para la presentación de estas declaraciones telemáticas? Ante todo es imprescindible que el declarante se ponga en contacto con la entidad colaboradora de que se trate, ya sea por vía telemática, acudiendo directamente a sus oficinas o personándose en la entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Delegación o Administración de la A.E.A.T. en cuya circunscripción se halle su domicilio fiscal, al objeto de que se faciliten diversos datos relativos a la autoliquidación.

Una vez contabilizado el importe a ingresar o devolver que corresponda, la entidad colaboradora o, en su caso, la entidad de depósito, debe asignar al contribuyente un Número de Referencia Completo (N.R.C.)³³. Dicha entidad entrega asimismo un recibo al declarante, el cual surte efectos liberatorios

³¹ Acerca de la configuración de estos certificados de usuario véase, con carácter general, la Orden 1181/2003, de 12 de mayo, por la que se establecen normas específicas sobre el uso de la firma electrónica en las relaciones tributarias por medios electrónicos, informáticos y telemáticos con la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Dentro de nuestra doctrina pueden consultarse, entre otros, los trabajos de A. M.^a DELGADO GARCÍA y R. OLIVER CUELLO, «Administración electrónica tributaria y software libre», *Revista de Información Fiscal*, n.º 75, 2006, págs. 22 y ss.; F. PARRA BENÍTEZ, «La Administración electrónica», *Tribuna Fiscal*, n.º 204, 2007, págs. 13 y ss. y A. ANGULO CASCÁN, *La Administración fiscal electrónica*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2004.

³² Varios son los pasos que deben seguirse de cara a la obtención de certificado. En primer lugar, debe obtenerse el certificado raíz de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre I (clase 2 C.A.). A continuación el contribuyente debe proceder a solicitar su certificado al citado organismo, que le asignará un código de solicitud a una de las claves generada, enviándolo a aquél con la finalidad de poder presentarlo en la acreditación. El contribuyente ha de acreditarse siempre en una oficina de la Agencia, personándose en sus oficinas, ante Notario o ante otra Administración Pública que haya suscrito el oportuno convenio, y debiendo aportar su Documento Nacional de Identidad y el código de solicitud de certificado. Finalmente el contribuyente asume la obligación de descargar su certificado de la página web de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, para lo cual resultará imprescindible aportar el N.I.F. del titular en todos los casos.

³³ Este Número de Referencia Completo se genera informáticamente a través de un sistema criptográfico que relaciona de forma unívoca el citado Número con el importe a ingresar o devolver.

frente a la Administración tributaria. Este Número de Referencia Completo no resulta preciso, sin embargo, si el resultado de la autoliquidación es negativo, ya sea con solicitud de devolución o con renuncia a la devolución. En este caso el presentador ha de ponerse directamente en comunicación con la Agencia a través de Internet al objeto de poder iniciar la siguiente fase de este procedimiento de presentación telemática³⁴.

Una vez efectuada la operación anterior, y tras la obtención del correspondiente N.R.C., el declarante debe ponerse en contacto con la Agencia a través de la página web de ésta última en Internet para realizar la presentación de la declaración en la misma fecha en la que hubiese tenido lugar el ingreso o, en su caso, la solicitud de devolución. Para ello deberá introducir el N.R.C. asignado por la entidad colaboradora, cumplimentando los datos incluidos en el formulario que aparece en pantalla en estos casos una vez efectuada la selección de la opción relativa a «presentación de declaraciones».

Nótese que el hecho de que la transmisión telemática de la declaración-liquidación deba efectuarse en la misma fecha en que tenga lugar el ingreso o, en su caso, la solicitud de devolución resultante de la misma, determina que se produzca una simultaneidad en el ingreso (o la solicitud de devolución) y en la presentación de la autoliquidación, dado que ambos han de tener lugar en el mismo día³⁵. Incluso puede llegar a suceder que, por motivos técnicos, no resulte posible efectuar la presentación el mismo día en que se haya producido el ingreso. Pues bien, en estos casos cabe la posibilidad de realizar la transmisión telemática de la autoliquidación hasta el segundo día hábil posterior al del ingreso³⁶.

¿Y si la presentación tampoco pudiera efectuarse dentro de estos dos días? ¿Qué efectos se derivarían entonces para el obligado tributario? A nuestro juicio, puesto que el ingreso ya se habría producido, no podría alegarse la existencia de omisión alguna en este sentido, de manera tal que no cabría imponer sanción alguna por la infracción tipificada al efecto en el art. 191 de la L.G.T. 2003. Y tampoco podrían exigirse intereses de demora en concepto de indemnización.

³⁴ Téngase presente a este respecto que, al igual que sucede con las autoliquidaciones presentadas por otros medios, también las autoliquidaciones tributarias telemáticas pueden presentarse por los contribuyentes de manera espontánea fuera del período voluntario, ya sea para suplir la falta de presentación anterior o para modificar la autoliquidación presentada.

³⁵ En la práctica, sin embargo, lo que se efectúa en primer término suele ser el ingreso o la solicitud de devolución y, con posterioridad, la presentación. Ahora bien, también es posible presentar telemáticamente la solicitud de compensación, aplazamiento o fraccionamiento del pago.

³⁶ Podría incluso llegar a darse el caso de que, habiéndose realizado el ingreso el último día del período voluntario, no resultara posible presentar dentro de dicho plazo la autoliquidación correspondiente por encontrarse saturada la Red, por problemas con el servidor o, en definitiva, por cualquier otro problema de carácter técnico. Pues bien, consideramos que incluso en estos casos la declaración podría presentarse dentro de los dos días hábiles siguientes a la finalización del período voluntario sin ninguna consecuencia jurídica para el obligado tributario. Y ello a pesar de la ausencia de regulación normativa existente en torno a este extremo.

Téngase presente, no obstante, que la falta de presentación de las autoliquidaciones en los plazos establecidos por la normativa tributaria constituye infracción leve tipificada como tal en el art. 198 de la Ley 58/2003, en tanto en cuanto el ingreso de la deuda tributaria no exime de la obligación de presentar la declaración.

Ahora bien en la medida en que el art. 179.2 de la citada Ley contempla, como es sabido, la existencia de diversas causas exoneradoras de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, si se estimara que el declarante que procede a la presentación de la autoliquidación por vía telemática incurre en alguna de las citadas causas, la Administración no podría imponerle ninguna sanción por infracción leve³⁷.

La siguiente actuación a realizar por el declarante consistirá en seleccionar el certificado de usuario expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre al objeto de poder generar la firma electrónica. Una vez efectuada dicha selección será cuando aquél se halle en condiciones de transmitir la declaración completa con la firma digital o, en su caso, firmas digitales³⁸.

Finalmente, una vez aceptada la presentación, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria devolverá en pantalla al contribuyente la declaración o, en su caso, el documento de ingreso o devolución debidamente validados con un código electrónico de 16 caracteres, haciendo constar además la fecha y hora de presentación. Es imprescindible que el declarante imprima y conserve la declaración o documentos aceptados y validados con el oportuno código electrónico.

Obsérvese por tanto como todo obligado tributario que realiza la presentación telemática de una determinada autoliquidación o de una concreta declaración recibe dos justificantes: uno relativo al ingreso y otro correspondiente a la presentación de la declaración. Ambos poseen carácter liberatorio para el contribuyente frente a la Administración tributaria, lo que constituye la razón de ser de su conservación.

Por otra parte el declarante dispone siempre de la posibilidad de consultar a través de Internet las declaraciones presentadas, así como el estado de tramitación de la declaración del I.R.P.F. que hubiese sido presentado telemáticamente,

³⁷ Así, por ejemplo, si el ordenador del declarante en el que éste tiene instalado el correspondiente certificado de usuario quedase destruido, podría ser de aplicación la causa de exoneración de responsabilidad a que se refiere la letra b) de dicho precepto, consistente en la concurrencia de fuerza mayor. E incluso podría tratar de aplicarse la circunstancia establecida en la letra d), si el declarante hubiese obrado con la diligencia necesaria.

³⁸ Piénsese, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que se presenta una declaración conjunta del I.R.P.F. por medios telemáticos, debiendo hacerse constar la firma de ambos cónyuges. A pesar de ello, en el marco de la colaboración social prevista para la presentación de declaraciones únicamente es necesario hacer constar la firma digital del presentador, no siendo en cambio necesaria la del obligado a quien representa.

la consulta integral de una declaración de I.R.P.F. e I.S. presentada a través de la Red o la comprobación de la orden de domiciliación del segundo plazo.

1. REQUISITOS Y PASOS QUE HAN DE SEGUIRSE PARA LA PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES A TRAVÉS DE INTERNET

Como ya hemos señalado, la Orden E.H.A./3435/2007, de 23 de noviembre, procedió en su día a la aprobación de determinados modelos de autoliquidación, disponiendo la presentación telemática obligatoria de las autoliquidaciones Modelos 110, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 202 y 300³⁹ para aquellos declarantes que tengan forma de sociedad anónima o de sociedad de responsabilidad limitada (cuyo N.I.F., como es sabido, ha de empezar por las letras A o B). Dicha obligatoriedad resultó ya aplicable a partir del tercer trimestre del ejercicio 2008, esto es, en relación con aquéllas autoliquidaciones cuyo plazo de presentación se iniciase a partir del 1 de octubre de 2008.

Como no puede ser de otra manera, para poder efectuar la presentación telemática de una declaración el contribuyente debe conectarse a la Oficina Virtual de la Agencia Tributaria, accediendo a la opción de «Presentación de declaraciones». Pulsándose a continuación sobre la ventana «Todas las declaraciones» se nos mostrarán todos los modelos susceptibles de ser presentados a través de Internet. Así las cosas, bastará con seleccionar el modelo y el tipo de declaración que se desee presentar (a ingresar, a devolver, a compensar, etc.), mostrándose acto seguido una ventana de «Autenticación del Cliente» para que el contribuyente elija el certificado digital con el que quiere trabajar.

Una vez realizadas este conjunto de operaciones preliminares el siguiente paso será, lógicamente, cumplimentar el formulario de la declaración. No obstante, y con carácter opcional, si el sujeto hubiese realizado la declaración sirviéndose de un programa informático de ayuda, podría «importar» directamente los datos pulsando sobre el botón «Optativo: importar datos de fichero»⁴⁰.

Tras cumplimentar el formulario debe hacerse clic en la ventana «Firmar y enviar», como consecuencia de lo cual se nos mostrará un resumen de la declaración. El contribuyente ha de verificar que los datos mostrados son correctos. Y sólo tras realizar dicha verificación seleccionará el certificado con el que vaya a firmar, haciendo clic a continuación en la opción «Pulse para continuar».

³⁹ Recuérdese no obstante, en relación con este último Modelo 300, que la Orden E.H.A./3786/2008, de 29 de diciembre, se encargó de aprobar el nuevo Modelo 303, que sustituyó a los antiguos Modelos 300, 330, 332 y 320. El citado Modelo 303 pasó así a utilizarse desde 2009 por la práctica totalidad de los sujetos pasivos del I.V.A., a excepción de aquéllos que tributen por el régimen simplificado. Su ámbito de aplicación se extiende a dos colectivos especialmente relevantes, a saber: quienes estén inscritos en el registro de devoluciones mensuales y las grandes empresas.

⁴⁰ A tal efecto se requiere que dicho fichero, previamente generado con el programa de ayuda, se encuentre ubicado en C:/A.E.A.T. o en una subcarpeta dentro de C:/A.E.A.T.

Siendo la transmisión efectuada correcta el mensaje enviado por la Agencia Tributaria deberá incluir un código electrónico de 16 caracteres justificativo de que ha sido presentada, además de la fecha y hora de presentación⁴¹.

Por otra parte existe la posibilidad de presentar las autoliquidaciones en representación de terceros. A tal efecto la aplicación informática de la Agencia procede a mostrar una ventana de Autenticación del Cliente destinada a que el contribuyente elija el certificado digital con el que quiere trabajar. A continuación ha de cumplimentarse el oportuno formulario de la declaración, existiendo no obstante la opción ya indicada de poder importar los datos pulsando sobre el botón «Optativo: importar datos de fichero» en el supuesto de que el sujeto hubiese realizado la declaración sirviéndose de un programa de ayuda. Los siguientes pasos serán idénticos a los anteriormente reseñados: pulsar el botón «Firmar y enviar», mostrar un resumen de la declaración, verificar que los datos mostrados son correctos, seleccionar el certificado con el que se vaya a firmar y hacer clic en la ventana «Pulse para continuar». Siendo la transmisión correcta, el mensaje de la Agencia incluirá un código electrónico de 16 caracteres justificativo de que ha sido presentada, además de la fecha y hora de dicha presentación.

2. CONDICIONES NECESARIAS PARA LA REALIZACIÓN DEL PAGO DE AUTOLIQUIDACIONES POR VÍA TELEMÁTICA

En la actualidad, de cara a poder realizar la presentación de declaraciones o autoliquidaciones con resultado a ingresar a través de Internet el contribuyente debe efectuar con carácter previo el pago y obtener un N.R.C., es decir, un justificante del pago que permite a la Agencia Tributaria comprobar que se ha efectuado el ingreso del Impuesto.

A tal efecto cabe aludir a la existencia de tres formas de realizar el pago y obtener el citado N.R.C. En primer lugar presencialmente, en las oficinas de las distintas entidades financieras. En segundo término, a través de banca telemática, en aquellas entidades que presten el correspondiente servicio. Y, finalmente, mediante Internet, a través de la Oficina Virtual de la Agencia Tributaria.

Pues bien, en este último caso las actuaciones podrán llevarse a cabo tanto en nombre propio como a través de los mecanismos de colaboración social. Para ello bastará con acceder a la «Oficina Virtual» de la Agencia, haciendo clic a continuación en la ventana relativa a «Pago de Impuestos» (opción «Autoliquidaciones») para, acto seguido, seleccionar la forma de pago que se desee mediante cargo en cuenta o con tarjeta.

⁴¹ En el hipotético caso de que el contribuyente fuese a transmitir varias autoliquidaciones del mismo tipo podría optar por la llamada «presentación por lotes». En todo caso para poder realizar la presentación telemática se requiere disponer del correspondiente certificado de firma electrónica emitido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre o por cualquier otra Autoridad de Certificación autorizada por la Agencia Tributaria para la presentación de declaraciones a través de Internet.

Una vez efectuadas las citadas operaciones habría que seleccionar el modelo para el que desee efectuar el pago, teniendo presente a tal efecto que si se optase por la opción de «Pago con tarjeta de crédito/debito» deberá indicarse la entidad emisora de la tarjeta con la que se vaya a realizar el pago. Tanto si se opta por un medio de pago u otro, a continuación habrán de consignarse los datos de la autoliquidación sobre la que se desee realizar el ingreso, así como los datos relativos a su cuenta bancaria o a su tarjeta de pago.

Por último, tras cumplimentar dichos datos se haría clic en la ventana «Firmar y Enviar», a raíz de lo cual se solicitaría al contribuyente la selección del certificado de usuario que se fuese a utilizar para efectuar la firma y transmisión de los datos. A este respecto conviene tener presente que es condición necesaria que el titular de dicho certificado coincida con el titular de la cuenta o de la tarjeta con la que se efectúe el pago. De cualquier manera, como resultado de la realización de la citada operación el sujeto obtendrá el justificante de pago N.R.C. que ha de consignar en la presentación del modelo correspondiente⁴².

3. PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES A INGRESAR CON SOLICITUD DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO

Como regla general el procedimiento de transmisión telemática de las declaraciones con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, solicitud de compensación, simple reconocimiento de deuda o solicitud de anotación en cuenta corriente tributaria es el previsto en la presentación de autoliquidaciones, con la única particularidad de que, junto a la misma, los declarantes deben enviar por vía telemática a través de Internet al registro telemático de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el documento correspondiente establecido en la normativa para cada tipo de solicitud.

Dicha solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se realiza en el mismo momento de la presentación telemática de la autoliquidación. A tal efecto ha de seleccionarse la opción relativa a «Solicitud de aplazamiento o fraccionamiento», «Ingreso y aplazamiento», etc. En el encabezado del formulario de presentación ha de figurar un Número de Referencia de Registro (N.R.R.).

Una vez pulsada la opción «Obtener» podría accederse, por ejemplo, a la página de «Solicitud de aplazamiento». Tras su debida cumplimentación el siguiente paso sería hacer clic sobre la ventana «Generar P.D.F.», como consecuencia de lo cual se generará un archivo P.D.F. en nuestro ordenador con la solicitud de aplazamiento, que podríamos visualizar e imprimir.

⁴² Recuérdese una vez más que, de cara a poder llevar a cabo esta presentación telemática, el contribuyente debe disponer de un certificado de firma electrónica procedente de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre o de cualquier otra Autoridad de Certificación autorizada por la Agencia Tributaria para la presentación de declaraciones por Internet.

Acto seguido se procedería a «Firmar y Enviar» la solicitud con la finalidad de obtener el correspondiente Numero de Referencia de Registro de la misma, que habría de incorporarse a la presentación de la autoliquidación. Adviértase sin embargo que en ese preciso instante únicamente se ha originado la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, etc. En consecuencia habría de proseguirse con el procedimiento habitual de presentación de autoliquidaciones pulsando la opción «Continuar presentación». Téngase presente además que si no se continuase con la presentación lo único que terminaría presentándose sería, por ejemplo, una solicitud de aplazamiento pero no la declaración⁴³.

Por lo que respecta a los reconocimientos de deuda y a los reconocimientos de deuda con solicitud de aplazamiento, ambos funcionan exactamente igual que los aplazamientos. Como no puede ser de otra manera, de cara efectuar la citada presentación telemática debe disponerse de un certificado de firma electrónica expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre o, en su caso, por cualquier otra Autoridad de Certificación autorizada por la Agencia Tributaria para la presentación de declaraciones a través de Internet. Nos hallamos además ante un procedimiento susceptible de ser realizado en representación de terceros, siempre y cuando la presentación de la autoliquidación se efectúe por vía telemática.

4. PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES CON DOMICILIACIÓN DEL IMPORTE A INGRESAR

Sabido es que a través de la Orden E.H.A./3398/2006, de 26 de octubre, se dictaron en su día diversas medidas para el impulso y homogeneización de determinados aspectos relativos a la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática.

Concretamente dicha Orden Ministerial recoge, entre otras opciones, la relativa a la posibilidad de efectuar el pago diferido mediante la domiciliación del importe a ingresar, sin necesidad de obtener previamente el Número de Referencia Completo (N.R.C.).

En líneas generales se trata de una posibilidad que sólo se encuentra disponible respecto de las presentaciones telemáticas y que viene a simplificar la presentación telemática efectuada en nombre de terceros, al no tener que realizarse el pago telemático.

A tal efecto basta con acceder a la Oficina Virtual de la Agencia y seleccionar la opción de «Presentación de declaraciones», debiendo escogerse el modelo que se desee presentar. Acto seguido ha de hacerse clic en la ventana «Domiciliación del importe a ingresar». Al acceder al encabezado del formulario, en lugar del N.R.C., se nos pedirá nuestro Código Cuenta Cliente (C.C.C.), cuyo titular debe coincidir con el obligado tributario.

⁴³ En estos casos no se admite además el aplazamiento (u otro trámite) solicitado.

El plazo máximo fijado para la presentación de autoliquidaciones trimestrales a través de esta modalidad es hasta el día 15 del mes en el que se realice la presentación, debiendo efectuarse el cargo en cuenta el día en el que finalice el plazo de pago voluntario previsto al efecto⁴⁴.

¿Qué criterios se prevén de cara a efectuar la consulta, la rectificación, la anulación o la reactivación de domiciliaciones a través de Internet? Como regla general, una vez efectuada la presentación con domiciliación de una autoliquidación, y siempre dentro del plazo establecido para la práctica de aquélla, podrá rectificarse y anular la cuenta bancaria en la que se desee que se produzca el cargo de la citada autoliquidación. Para ello deberemos acceder nuevamente a la Oficina Virtual de la Agencia y, tras desplegar el Menú de «Consultas personalizadas», habremos de seleccionar la opción «Rectificación cuenta de domiciliación».

Igualmente existe la posibilidad de poder consultar a través de Internet las domiciliaciones no ingresadas, si bien únicamente tratándose de colaboradores sociales. En el presente caso los trámites que habría que seguir serían, en primer lugar, acceder a la Oficina Virtual y, a continuación, desplegar el Menú «Otros trámites» y seleccionar la opción «Consulta de domiciliaciones cuyo ingreso no se ha recibido»⁴⁵.

VI. EL REGISTRO ELECTRÓNICO DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

Como seguramente se recordará, dentro del marco normativo anterior a la aprobación de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, la Orden E.H.A./3636/2005, de 11 de noviembre, creó el Registro telemático del Ministerio de Economía y Hacienda. Con posterioridad a la aprobación de la citada Ley, que contiene en sus arts. 24, 25 y 26 una nueva regulación de los registros electrónicos, la Orden E.H.A./693/2008, de 10 de marzo, por la que se regulaba el Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda, determinó una nueva configuración del mismo, adaptándola al nuevo marco legal.

Por su parte el R.D. 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolló parcialmente la citada Ley 11/2007, de 22 de junio, ordenó en su Disposición Final Tercera la adaptación en el plazo de seis meses de los registros telemáticos existentes a la entrada en vigor de aquélla, afectados por el apartado 2 de la Disposición Transitoria Única de la citada Ley. Este mandato no alcanzaba al Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda, regulado por

⁴⁴ Esta domiciliación habrá de remitirse a las entidades financieras indicando el N.I.F. del sujeto pasivo del Impuesto, que deberá figurar como titular de la cuenta corriente con dicho N.I.F.

⁴⁵ En la práctica la información sobre estas domiciliaciones no ingresadas se encuentra actualizada una vez que han transcurrido entre 15 y 20 días a contar desde la fecha del vencimiento.

la Orden E.H.A./693/2008, de 10 de marzo, por haber sido dictada tras la entrada en vigor de la Ley 11/2007, de 22 de junio. No obstante debía considerarse que el mencionado R.D. había establecido determinados requisitos que no pudieron ser tenidos en cuenta en la Orden E.H.A./693/2008, de 10 de marzo. Adicionalmente, y por razón de la rápida evolución de los servicios electrónicos, la experiencia habida desde la Orden E.H.A./693/2008, de 10 de marzo, aconsejaba la introducción de un conjunto de modificaciones en dicha regulación destinadas a la mejora de los servicios prestados a los ciudadanos, la coordinación de los procesos de recepción y entrega de sus documentos y al incremento de la seguridad y de la transparencia de las relaciones electrónicas con los mismos⁴⁶. A tal efecto recientemente tuvo lugar la aprobación de la Orden E.H.A./1198/2010, de 4 de mayo, por la que se regula el Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda.

⁴⁶ Esta Orden P.R.E./878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el art. 38.2 del R.D. 1671/2009, de 6 de noviembre, fue dictada a resultas de la actual práctica, dentro del marco de la Administración electrónica, de notificaciones por medios electrónicos, informáticos y telemáticos por las distintas Administraciones Públicas. Esta posibilidad, vislumbrada inicialmente en el art. 70 de la Ley 30/1992, cobró carta de naturaleza específica cuando la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, incorporo sendos textos de idéntico tenor en los arts. 105 de la Ley General Tributaria y 59 de la Ley 30/1992, configurando un nuevo modelo de notificación mediante la puesta a disposición de la actuación correspondiente de manera que los efectos de la notificación se producen bien por el acceso a su contenido bien por el simple transcurso del lapso de diez días desde la puesta a disposición sin que tenga lugar dicho acceso por parte del destinatario. El R.D. 209/2003, de 21 de febrero, desarrolló esta última previsión, siendo su Disposición Final Primera desarrollada a su vez por la Orden P.R.E./1551/2003, de 10 de junio, con la finalidad de establecer los requisitos de autenticidad, integridad, disponibilidad y confidencialidad de los dispositivos y aplicaciones de registro y notificación, así como los protocolos y criterios técnicos a los que deben sujetarse y las condiciones que han de reunir el órgano, organismo o entidad habilitada para la prestación del servicio de dirección electrónica única así como las condiciones de su prestación. Toda la regulación de la notificación electrónica se fundamenta en la existencia de una única dirección electrónica a tal efecto en el ámbito de la Administración del Estado y en su carácter voluntario. Ya en su día la Ley 11/2007 reguló de modo similar la notificación por medios electrónicos, admitiendo que en determinados supuestos pueda establecerse esta notificación con carácter obligatorio. Por su parte el R.D. 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, desarrolló en su art. 38 la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada, previendo que bajo responsabilidad del Ministerio de la Presidencia exista un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quede a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios. Adicionalmente en su apartado segundo se señaló que *«Cuando se establezca la práctica de notificaciones electrónicas con carácter obligatorio, la dirección electrónica habilitada a que se refiere el apartado anterior será asignada de oficio y podrá tener vigencia indefinida, conforme al régimen que se establezca por la orden del Ministro de la Presidencia a la que se refiere la disposición final primera»*. Pues bien, a través de la citada Orden se estableció el régimen de un sistema de notificación mediante dirección electrónica habilitada, a disposición de los órganos y organismos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios, tanto en los casos de notificación voluntaria como cuando tenga carácter obligatorio, de acuerdo con lo previsto en el art. 38 y en la Disposición Final Primera del R.D. 1671/2009.

Con anterioridad a la aprobación de esta última Orden fue dictada la Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la A.E.A.T., por la que se creó la sede electrónica y se regularon los registros electrónicos de la Agencia. Inicialmente, mediante Resolución de la Presidencia de la A.E.A.T. de 3 de junio de 2005 se regularon los Registros Telemáticos del citado organismo, adecuándose la primera normativa establecida en la anterior Resolución de 23 de julio de 2002. Sin embargo, como consecuencia del avance experimentado por la Administración Pública electrónica en el marco del desarrollo de la sociedad de la información (incluyéndose las innovaciones normativas), se hacía necesaria una nueva actualización normativa. De hecho la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos incluyó, en sus arts. 24, 25 y 26, una nueva regulación de los registros electrónicos, superando parte de la rigidez anterior al permitir la presentación de una mayor variedad de documentos electrónicos por parte de los ciudadanos. Por otro lado, la regulación del Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda dejaba a salvo la especialidad propia de la A.E.A.T.

Con motivo de la promulgación del R.D. 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolló parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, se hacía necesaria la adaptación de la regulación de los Registros Electrónicos de la Agencia Tributaria al nuevo marco legal. Téngase presente que, de conformidad con lo dispuesto por el art. 27 del citado texto reglamentario, la creación de registros electrónicos ha de efectuarse mediante orden del Ministro respectivo o resolución del titular del organismo público, previa aprobación del Ministro de la Presidencia, salvo para los organismos públicos en los que no resulte preceptiva de acuerdo con su normativa específica de organización. Este es el caso de la Agencia Tributaria, cuya organización administrativa se rige por el art. 103. Quince de la Ley 31/1990, de 31 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

La citada Resolución de 28 de diciembre de 2009 se ocupa así de la novedosa figura de la sede electrónica, creada en la mencionada Ley 11/2007, de 22 de junio, y que se configura como un trasunto electrónico de las tradicionales sedes físicas, estableciendo una clara asunción por las Administraciones Públicas titulares de su contenido y responsabilizándose por ello ante los ciudadanos⁴⁷.

⁴⁷ Concretamente respecto de las sedes electrónicas creadas en el Ministerio de Economía y Hacienda hemos de remitirnos a la aprobación de la Orden E.H.A./3408/2009, de 17 de diciembre, dictada igualmente al amparo de lo establecido por la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, en virtud de la cual se creó el concepto de «sede electrónica», justificado por la necesidad de definir claramente la sede administrativa electrónica con la que se establecen las relaciones, promoviendo un régimen de identificación, autenticación, contenido mínimo, protección jurídica, accesibilidad, disponibilidad y responsabilidad. Define el art. 10.1 de la citada Ley dicha sede electrónica como «aquella dirección electrónica disponible para los ciudadanos a través de redes de telecomunicaciones cuya titularidad, gestión y administración corresponde a una Administración Pública, órgano o entidad administrativa en el ejercicio de sus competencias». La citada Orden Ministerial sería posteriormente modificada mediante la Orden E.H.A./940/2011, de 13

Tal y como señala el art. 3 del citado R.D. 1671/2009, de 6 de noviembre, las sedes electrónicas han de crearse mediante orden del Ministro correspondiente o resolución del titular del organismo público, que debe publicarse en el Boletín Oficial del Estado con un contenido mínimo reglamentariamente establecido. La mayoría de las relaciones jurídicas que dan lugar a la utilización de dicho Registro Electrónico de la Agencia Tributaria tienen, sin duda, naturaleza tributaria. Sin embargo, es aconsejable utilizar el término ciudadano, en el amplio significado de la Ley 11/2007, de 22 de junio, dado que si bien todo obligado tributario es ciudadano, no siempre sucede lo contrario.

VII. ALCANCE DEL R.D. 1363/2010, DE 29 DE OCTUBRE,
 POR EL QUE SE REGULAN SUPUESTOS DE NOTIFICACIONES
 Y COMUNICACIONES ADMINISTRATIVAS OBLIGATORIAS
 POR MEDIOS ELECTRÓNICOS EN EL ÁMBITO DE LA AGENCIA
 ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El presente R.D. fue aprobado en el marco de la reforma operada en su día por la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos que, como se ha analizado a lo largo del presente trabajo, supuso un avance definitivo en la construcción e implantación de la Administración Pública electrónica al considerar a los medios electrónicos como los preferentes para comunicaciones entre las distintas Administraciones Públicas, y reconocer el derecho de los ciudadanos a su utilización en sus relaciones con la Administración. La citada Ley 11/2007, de 22 de junio, permitió además establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con la Administración solamente a través de medios electrónicos a las personas jurídicas y a aquellas personas físicas que, atendidas sus circunstancias, puede entenderse que tienen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Dicha previsión legal fue objeto de un doble desarrollo. De una parte, en el ámbito administrativo general, a través del R.D. 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolló parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, en su art. 32,

de abril, por la que se modifica la Orden E.H.A./3408/2009, de 17 de diciembre, por la que se crean sedes electrónicas en el Ministerio de Economía y Hacienda. Y es que, con motivo de la puesta en marcha en el Ministerio de nuevos procedimientos que requerían la autenticación de la Administración Pública o de los ciudadanos por medios electrónicos, éstos habían de realizarse a través de sedes electrónicas, según establece en su art. 4.1 el R.D. 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. El apartado 2 del citado precepto determina que «Las sedes electrónicas derivadas deberán cumplir los mismos requisitos que las sedes electrónicas principales, salvo en lo relativo a la publicación de la orden o resolución por la que se crea, que se realizará a través de la sede de la que dependan». Pues bien, a resultas de lo anterior mediante la citada Orden se procedió a incorporar a la sede electrónica central del Ministerio de Economía y Hacienda dos nuevas sedes electrónicas derivadas o subsedes, la del Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales y la de la Intervención General de la Administración del Estado. Para ello se modificó el art. 3 de la Orden E.H.A./3408/2009, introduciendo dos nuevos epígrafes c) y d) en su apartado 2.

tras disponer que la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes podrá establecerse mediante Orden ministerial, precisando que dicha obligación podrá comprender la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos. El citado R.D. desarrolló en su art. 38 la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada, previendo la existencia un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que ha de quedar a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios.

Y, de otra, en el ámbito tributario, a través del R.D. 1/2010, de 8 de enero, que introdujo en el nuevo art. 115 *bis* del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos una específica habilitación a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de manera que tras la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practique, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica. Ese mismo precepto precisa además que, en el ámbito de competencias del Estado, la asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal se regulará por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

No obstante esta habilitación para el desarrollo por Orden ministerial, se consideró conveniente que la regulación del marco general del establecimiento de la obligatoriedad de uso de medios electrónicos en las relaciones con la A.E.A.T., dada la estrecha relación de las notificaciones con el derecho de defensa, se llevase a cabo mediante R.D. aprobado en Consejo de Ministros. Asimismo, y sin perjuicio de la posibilidad que se otorga a las Administraciones tributarias para establecer sistemas electrónicos de notificación propios, se estimó más oportuno que la Agencia se adhiriese al sistema de dirección electrónica habilitada que existe con vocación de generalidad en el ámbito de la Administración del Estado, previsto en el art. 38.2 del R.D. 1671/2009, de 6 de noviembre, respetando al mismo tiempo todos los derechos y garantías de los obligados tributarios que respecto de las notificaciones en dirección electrónica se establecen con carácter especial en la normativa reglamentaria tributaria.

La opción reglamentaria por este específico sistema de dirección electrónica habilitada vino así a simplificar el régimen previsto en el art. 115 *bis* del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, al hacer innecesaria la publicación oficial del acuerdo de asignación por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de la necesaria comunicación del mismo al obligado tributario

con anterioridad a la práctica de notificaciones en la dirección electrónica habilitada.

Tal y como establece el art. 3 del presente R.D., existe la obligación de utilizar medios electrónicos en las comunicaciones y notificaciones que deba efectuar la Agencia Tributaria a las personas y entidades comprendidas en el ámbito subjetivo del R.D. en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada. A tal efecto prevé el apartado segundo del citado precepto una serie de supuestos en los que se permite que dichas notificaciones y comunicaciones se realicen por medios no electrónicos. Tal posibilidad responde fundamentalmente a la opción elegida por el interesado que ha comparecido de forma espontánea en las oficinas administrativas o a razones de eficacia de la actuación administrativa.

Es este último supuesto el que merece destacarse ya que se encuentra relacionado con la inevitable demora que conlleva el transcurso de los diez días que concede la normativa para acceder a la comunicación o notificación electrónica desde su puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada. La concesión de ese plazo, en ocasiones, puede llegar a impedir realizar en el tiempo debido las actuaciones de la Administración tributaria perjudicando con ello –o incluso eliminando– la eficacia del acto de que se trate. Este resultado se produciría en todos aquellos casos en los que la Administración tributaria tuviera que practicar por vía electrónica una comunicación o notificación para la realización de actuaciones que, con arreglo a la norma que las regula, tienen un carácter inmediato o deben realizarse con una celeridad tal que resulta incompatible con una demora de diez días para la práctica de la notificación.

A mayor abundamiento esta demora resultaría todavía más injustificable cuando la notificación no electrónica puede practicarse de forma inmediata y personal al obligado tributario o a su representante que se encuentran en contacto de forma presencial con la Administración tributaria como ocurre, por ejemplo, en el curso de las actuaciones de comprobación o inspección. Así las cosas, de cara a evitar que esa demora asociada a la práctica de la notificación electrónica pudiera perjudicar o eliminar la eficacia de las actuaciones de la Hacienda Pública, se permite a la Administración tributaria optar por la notificación no electrónica en todos aquellos casos en los que la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

Por su parte el art. 3.3 del presente R.D. establece otra serie de supuestos en los que en ningún caso se permite que se efectúen en la dirección electrónica habilitada notificaciones y comunicaciones. Es el caso, por ejemplo, de aquellos casos en los que razones técnicas impidan la conversión en formato electrónico, así como cuando deban practicarse mediante personación u otra forma

no electrónica por imposición de la normativa específica o cuando se trate de procedimientos electrónicos que presenten una regulación específica.

Dentro de estas comunicaciones y notificaciones que no cabe efectuar en la dirección electrónica habilitada se incluyen las que efectúe la Agencia Tributaria en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, ya que tales comunicaciones y notificaciones no ha de realizarlas en el seno de actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior ni en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes. Dichas comunicaciones y notificaciones, en cuanto que han de efectuarse en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, deben ajustarse a la regulación que sobre éstas contiene la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el R.D. 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa, quedando por ello fuera del ámbito de este R.D.

Refiriéndose al ámbito subjetivo de aplicación del presente R.D. señala su art. 4 que, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, y 115 *bis* del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, las concretas personas jurídicas y entidades a las que se impone la obligación de recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tienen garantizado –por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros medios acreditados– el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Así, por ejemplo, en el supuesto concreto relativo a las sociedades mercantiles, tanto anónimas como de responsabilidad limitada, se ha considera que todas ellas –independientemente de su dimensión– disponen de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. De hecho conviene recordar que estas entidades ya están hoy obligadas a presentar telemáticamente la mayoría de sus declaraciones tributarias, disponiendo a tal efecto de la capacidad necesaria para el acceso a los medios técnicos precisos para recibir notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos. A mayor abundamiento, a este conjunto de entidades la normativa mercantil les impone obligaciones contables y registrales que implican una capacidad técnica, económica y organizativa mayor que la que pudiera exigirles la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Por otra parte, en la actualidad existe un uso generalizado de los medios electrónicos para las comunicaciones, lo que permite considerar que las sociedades mercantiles no son ajenas a esa realidad social y que no han de encontrar dificultades para disponer de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Por tanto la Agencia Tributaria comenzará a relacionarse sólo por Internet con aquellas empresas que tributan por el Impuesto sobre Sociedades con efectos

desde el 1 de enero de 2011, tributo éste que, como es sabido, se liquida ya por vía electrónica. A tal efecto a dichas compañías (la mayor parte de ellas sociedades anónimas y limitadas) se les asigna un correo electrónico que, con efectos desde ese preciso instante, pasa a ser la única vía para recibir las notificaciones fiscales de la Agencia Tributaria. No obstante, por cuestiones de seguridad la Agencia no remitirá los mensajes al correo habitual de las compañías, sino que serán éstas las que deban acceder a la página web de la Agencia, donde contarán con el correo asignado.

Ello va a obligar a las empresas a tener que entrar en su buzón de correo cada diez días, al ser éste el margen establecido desde que la Agencia envía una notificación hasta que la empresa confirma que lo ha recibido. En caso contrario se considerará rechazada, lo que implicaría que Hacienda iniciase el procedimiento de apremio y aplicase sanciones. Al margen de ello se establece que las compañías cuentan con la posibilidad de activar un sistema de alerta que les avise en caso de que la Agencia Tributaria les haya enviado una notificación a su buzón.

Los autónomos cuyos beneficios empresariales o profesionales tributan en el I.R.P.F. no se ven afectados por esta medida, a excepción de aquellos que apliquen el régimen de devolución mensual del I.V.A., asignándoseles con efectos desde el mes de enero un correo electrónico donde recibirán el conjunto de las notificaciones fiscales.

Desde nuestro punto de vista la medida podría llegar a suscitar diversos problemas en el caso de aquellas micropymes que carecen de la capacidad técnica precisa para poder aplicar el nuevo sistema. Igualmente se suscitan dudas acerca de si los colaboradores sociales podrán acceder a las notificaciones, así como en relación con las consecuencias susceptibles de llegar a plantearse en aquellos casos en los que la entidad o el representante de la misma deje de tener medios telemáticos o se enfrente a problemas de acceso a Internet en determinadas zonas rurales. A tal efecto una alternativa sería que el nuevo régimen de notificaciones electrónicas se limitase a las grandes empresas y fuese opcional para el resto.