

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ELECTRÓNICA

JUAN CALVO VÉRGEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

Extracto:

EL presente trabajo tiene por objeto analizar las actuales posibilidades que la llamada Administración tributaria electrónica brinda al contribuyente en el desarrollo de las distintas actuaciones tributarias. Tras una delimitación inicial de la cuestión, son objeto de análisis, entre otras posibilidades, además de la ya «clásica» presentación de declaraciones por vía telemática, la realización de apoderamientos por vía electrónica, el sistema de notificaciones tributarias electrónicas diseñado al efecto, la posibilidad de interponer recursos a través de Internet, etc.

Palabras clave: Administración tributaria electrónica, Internet, declaraciones telemáticas, apoderamientos, notificaciones tributarias, interposición de recursos y registro electrónico.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Supuestos de presentación de declaraciones telemáticas.
 - 1. Evolución normativa de la presentación de declaraciones telemáticas.
 - 2. Análisis del marco normativo actualmente existente.
 - 3. Principales características del sistema de declaración tributaria telemática.
 - 4. Análisis específico de la presentación de declaraciones tributarias vía Internet.
- III. La realización de apoderamientos por vía electrónica.
 - 1. Principales trámites y actuaciones susceptibles de apoderamiento realizados a través de Internet.
 - 2. Régimen de funcionamiento del llamado registro de sucesores.
- IV. Las notificaciones tributarias electrónicas.
- V. La interposición de reclamaciones económico-administrativas a través de Internet.
- VI. El registro electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda.

I. INTRODUCCIÓN

Sin lugar a dudas en la actualidad constituye una realidad innegable la existencia de una Administración tributaria electrónica, no ya sólo en el ámbito nacional ¹, sino también mediante la cooperación entre las distintas Administraciones a nivel supranacional. Adquiere así una gran importancia la actuación recaudatoria que la Administración tributaria lleva a cabo a través de medios electrónicos, al permitir a los ciudadanos realizar las declaraciones y liquidaciones correspondientes a través de Internet, así como la introducción de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TIC) en aras de facilitar a estos últimos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante la utilización de aquéllas ².

En este marco de actuación, y dentro de nuestro ordenamiento interno, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, procedió en su día a la regulación de cuestiones tales como: la sede electrónica, entendida como la 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; las formas de identificación y autenticación, tanto de los ciudadanos como de los órganos administrativos en el ejercicio de sus competencias; los registros, comunicaciones y notificaciones electrónicas, estableciendo las condiciones necesarias para reconocer la validez de un documento electrónico y regulando todo el sistema de copias electrónicas; la gestión electrónica de los procedimientos, desarrollándose la regulación de los procedimientos administrativos a través de la utilización de medios electrónicos y los criterios a seguir en la gestión electrónica; o la cooperación entre Administraciones para el impulso de la Administración electrónica.

A dichas actuaciones ha de añadirse, además, la adopción de un importante grado de colaboración entre la Administración tributaria y el sector privado, asumiendo un papel prioritario las empresas domiciliadas en el ámbito de la Unión Europea (UE). Sucede, no obstante, que numerosas entidades se encuentran establecidas fuera del ámbito comunitario, lo que requiere de la adopción de soluciones específicas.

¹ A nivel nacional, la Administración tributaria se ha visto obligada a adecuarse a este nuevo entorno electrónico con el fin de prestar una serie de servicios, haciendo uso de las TIC en la gestión de los distintos impuestos.

² Véase a este respecto CARBAJO VASCO, D., «La Administración tributaria y el comercio electrónico ¿Un problema o una solución?», *Economía Industrial*, núm. 326, 2000, págs. 65 y ss.

Refiriéndonos de manera específica al ámbito tributario debe reconocerse que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) viene desarrollando de forma continuada importantes esfuerzos tendentes a la generalización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos para el cumplimiento de sus fines.

Como es sabido, el punto de partida de esta labor se sitúa en el artículo 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de conformidad con el cual «La Administración Tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan». Se trata de un precepto que viene a proyectar en el ámbito tributario lo dispuesto por el artículo 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, a cuyo tenor «Las Administraciones Públicas impulsarán el empleo y aplicación de técnicas y medios telemáticos para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, posibilitándose de igual forma que los ciudadanos, cuando sea compatible con los medios técnicos disponibles, puedan relacionarse con las Administraciones a través de técnicas y medios electrónicos e informáticos, siempre atendiendo a los requisitos y garantías previstos en cada procedimiento»³.

Inicialmente, el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, se encargó de regular la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado, resultando de aplicación a aquellas entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de aquella que ejerciesen potestades administrativas en el ámbito de sus competencias y en el desarrollo de sus actividades, así como en sus relaciones internas o externas⁴. Con posterioridad, el Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, así como la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro, admitió expresamente la presentación de solicitudes, escritos, documentos y comunicaciones por medios informáticos, electrónicos o telemáticos. Mediante Resolución de 23 de julio de 2002, de la Presidencia de la AEAT, posteriormente derogada mediante Resolución de la Presidencia de la Agencia de 3 de junio de 2005, se procedió a crear un Registro Telemático General para la presentación de documentos electrónicos relativos a procedimientos y trámites administrativos de competencia de la AEAT. Y, a través del Real Decreto 209/2003, de 21 de febrero, se dispuso la regulación de los registros y de las notificaciones telemáticas, así como la utilización de medios telemáticos para la sustitución de la aportación de certificados por los ciudadanos⁵.

³ Añade asimismo el apartado cuarto del citado precepto que «Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus potestades, habrán de ser previamente aprobados por el órgano competente, quien deberá difundir públicamente sus características».

⁴ En particular, el artículo 4 del citado Real Decreto admitía su utilización en la iniciación, tramitación y terminación de los procedimientos administrativos, disponiendo sus artículos 5 y 9 que los programas y aplicaciones que efectuasen un tratamiento de información cuyo resultado fuese utilizado para el ejercicio por parte de los órganos y entidades del ámbito de la Administración General del Estado de aquellas potestades que tuviesen atribuidas, debían ser objeto de aprobación y difusión pública mediante resolución del órgano administrativo que tuviese atribuida la competencia para resolver el procedimiento, siendo objeto de publicación en el Boletín Oficial del Estado.

⁵ Este último Real Decreto incorporó un Capítulo VI al Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, por el que se regulan los registros telemáticos, estableciéndose el contenido mínimo que deben contener las disposiciones de creación de los mismos.

Por otra parte, la LGT regula en su artículo 92 la colaboración social en la gestión de los tributos, y el Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, que desarrolla dicha colaboración social, habilita al Director General de la AEAT para que establezca, mediante resolución, los supuestos y condiciones en que las personas y entidades incluidas en el ámbito de la colaboración social podrán presentar por medios telemáticos cualquier otra documentación de carácter tributario distinta de las declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones, y cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria.

Precisamente, en atención a lo dispuesto en el artículo 92.3 de la Ley 58/2003, relativo a los aspectos a que puede referirse dicha colaboración social y cuyo apartado e) regula la presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios, se dictó la Resolución de la Dirección General de la AEAT de 19 de octubre de 2005, por la que se extiende la colaboración social a la presentación por vía telemática del recurso de reposición y se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación para su presentación por vía telemática en nombre de terceros. Dicha Resolución tuvo por objeto ampliar el marco de actuación de la colaboración social en la aplicación de los tributos, estableciendo los supuestos y condiciones en los que las personas y entidades incluidas en el ámbito de la colaboración social se hallan facultados para presentar, por medios telemáticos y en representación de terceros, recursos de reposición contra los actos dictados por la AEAT susceptibles de reclamación económico-administrativa.

Por su parte, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), procedió a regular en la Sección 3.^a del Capítulo II de su Título III el contenido del artículo 96 de la LGT 2003, bajo el título de «Utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las actuaciones y procedimientos tributarios», que comprende los artículos 82 (utilización de tecnologías informáticas y telemáticas), 83 (identificación de la Administración tributaria actuante), 84 (actuación automatizada), 85 (aprobación y difusión de aplicaciones informáticas) y 86 (equivalencia de soportes documentales) ⁶.

Dispone así el RGGIT que la Administración tributaria ha de facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como para el cumplimiento de cualquier otra obligación fiscal ⁷. Y a pesar de que, como acabamos de precisar, la utilización de estos medios electrónicos,

⁶ Especialmente este último precepto ha supuesto un importante impulso para la implantación de la Administración tributaria electrónica, al procederse a la regulación de materias tales como las copias de documentos electrónicos (que se califican como auténticas y serán verificables por cualquier interesado), la digitalización de documentos (que permite la destrucción de los originales) y la formación y tramitación de expedientes electrónicos, así como su validez para otros organismos. Cabe precisar a este respecto que la Agencia Tributaria lleva a algún tiempo trabajando en la formación de expedientes electrónicos, especialmente para su remisión a los Tribunales Económico-Administrativos, a los que se incorporan documentos generados por sus aplicaciones informáticas o en papel, mediante la oportuna digitalización, generándose así un índice electrónico y añadiéndole al documento una huella digital que garantiza su autenticidad.

⁷ A lo largo del presente trabajo tendremos oportunidad de referirnos a algunos de estos programas de ayuda puestos a disposición de los contribuyentes. Es el caso, entre otros, de los relativos a declaraciones fiscales de Renta (programa PADRE), Sociedades (Modelos 200 y 220), IVA (Modelos 303 y 340) y Módulos (Modelos 131 y 310). Asimismo, estos programas

informáticos y telemáticos en las actuaciones y procedimientos tributarios se encontraba ya regulada en el artículo 96 de la LGT 2003, el Real Decreto 1065/2007 optó por acometer su regulación en sus artículos 82 y siguientes, tratando de reflejar, en definitiva, la intención del legislador de promover y extender al máximo los convenios de colaboración con todas las Administraciones, en aras de favorecer la participación del conjunto de las Entidades Públicas en la gestión tributaria de los grandes impuestos del Estado en el convencimiento de que, cada vez más, se trata de impuestos comunes de todas las Administraciones, y fortaleciendo asimismo la determinación y el establecimiento de las condiciones destinadas a extender la llamada Administración telemática ⁸.

De cualquier manera, ha de quedar claro, tal y como se encarga de precisar el propio Reglamento, que las actuaciones de asistencia anteriormente descritas no obstan para que por parte de la propia Administración tributaria puedan, con posterioridad, abrirse los procedimientos de comprobación o de investigación que se estimen procedentes, dado que dicha labor de asistencia no comporta actuación de comprobación o de investigación alguna.

Por otra parte, el RGGIT contiene una referencia al medio a través del cual puede hacerse llegar dicha asistencia, en previsión de que puedan existir contribuyentes que no tengan acceso a vías electrónicas, informáticas o telemáticas de comunicación. Y es que, aun siendo ésta la vía que se trata de fomentar, se establece como obligación la oferta de dichos programas de ayuda por otros medios.

II. SUPUESTOS DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES TELEMÁTICAS

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 Real Decreto 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 artículo 45 de la

de ayuda se refieren a declaraciones informativas (Modelos 180, 182, 184, 188, 190, 198, 296, 345, 347 y 349) y al Módulo de impresión de Pagos Fraccionados (previsto para los Modelos 110, 115, 123, 130, 131, 202, 300, 310 y 311).

⁸ Así, por ejemplo, se regulan aspectos tales como las redes abiertas o cerradas o los elementos de seguridad (caso, entre otros, de los sellos electrónicos, de los seguros de verificación o de los órganos de comprobación) que deben ser establecidos por cada Administración en aras de garantizar el uso de la firma electrónica, que constituye el instrumento necesario para la presentación telemática de declaraciones, liquidaciones, pagos a cuenta, retenciones y autoliquidaciones. Por lo que respecta a la necesaria homologación que debe alcanzarse en el diseño de sistemas y ficheros informáticos del conjunto de las Administraciones tributarias, son objeto de regulación la equivalencia de soportes, definiéndose además el expediente electrónico. En cambio, se renuncia a la adopción de unas aplicaciones informáticas comunes, estableciéndose que todas las programaciones, webs, modelos y sistemas deben ser aprobados por cada Administración, de acuerdo con su procedimiento y competencias. Tal y como ha manifestado LÓPEZ GARCÍA, C., «Comentarios al Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos por RD 1065/2007, de 27 de julio», *Tributos Locales*, núm. 75, 2007, pág. 22, se trata de un criterio que, si bien resulta respetuoso con el principio de autonomía que preside la organización territorial del Estado, puede llegar a dificultar notablemente los flujos de información entre las distintas Administraciones.

Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Tal y como establece el artículo 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 aquélla 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 artículo 98.4 de la LGT 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 artículo 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 precisos ⁹.

⁹ 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 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 aunar 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

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 TIC 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 declaraciones ¹⁰.

1. Evolución normativa de la presentación de declaraciones telemáticas.

El primer gran paso de cara a la implantación generalizada de las declaraciones telemáticas en nuestro sistema tributario fue dado a través del artículo 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

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.

¹⁰ Véase DELGADO GARCÍA, A. M.^a y OLIVER CUELLO, R., *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pág. 132.

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.

Dicho artículo fue posteriormente desarrollado por el Real Decreto 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 Real Decreto 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 HAC/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 Orden.

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 éstos 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, etc.

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 artículo 61 b) del Reglamento CEE núm. 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 (CE) núm. 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 artículo 4 bis del Reglamento (CE) 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 AEAT, entre las cuales cabe citar la Circular 8/1993, de 30 de septiembre, sobre presentación en la aduana del DUA 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 artículo 45.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales (I.E.E.) aprobado mediante Real Decreto 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 MEH 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 I.E.E. 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 MEH 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 impuestos ¹¹.

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 disposición adicional 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 MEH 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 IRPF 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

¹¹ En esta misma línea pueden consultarse igualmente: la Orden HAC/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 HAC 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 I.E.E., 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 EHA/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 generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los Modelos 110, 130, 300 y 330.

empresas relativas al IVA) y 332 (autoliquidaciones que mensualmente deben presentar las grandes empresas inscritas en el Registro de Exportadores y otros operadores económicos relativas al IVA).

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 disposición 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 IVA.

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 disposición 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 MEH 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 IRPF. En un primer momento el artículo 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-Real Casa de la Moneda se utilizasen como medio para acreditar su identidad ante la Agencia Tributaria ¹².

Por otra parte, el artículo 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 AEAT pudieran presentar las declaraciones telemáticas de los contribuyentes, ostentando así su representación. Y, a través de su artículo 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.

¹² No obstante, ya con anterioridad cabía aludir a la existencia en Vizcaya de un sistema de declaración generalizada del IRPF a través de Internet, objeto de regulación por la disposición transitoria de la Orden Foral 1258/1998, de 17 de abril.

Lo dispuesto en ambos preceptos de la Ley 40/1998 (arts. 79 y 81.2) fue objeto de desarrollo por los artículos 59 y 62.1 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprobaba el antiguo Reglamento del IRPF. 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 IRPF ¹³.

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 IRPF, del IS y del IRNR 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 110 ¹⁴, 130 ¹⁵, 300 ¹⁶ y 330 ¹⁷), o la Orden de 18 de noviembre de 1999, cuyo artículo 2.1 fijaba las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaración correspondiente al Modelo 190 ¹⁸.

La presentación por vía telemática de declaraciones informativas fue objeto de una primera regulación, en el ámbito del IRPF, a través de los artículos 87.2 de la Ley 40/1998 y 66 del Real Decreto 214/1999, en base a los cuales la Orden del MEH de 18 de noviembre de 1999 aprobó el Modelo 181 de declaración informativa 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.

Por su parte, la Orden del MEH de 21 de diciembre de 1999 introdujo la posibilidad de presentar por vía telemática las declaraciones estadísticas Intrastat en materia de IVA, desarrollando así lo establecido en el artículo 28 del Reglamento CEE 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

¹³ Dentro de estas órdenes destacaron especialmente la Orden del MEH de 13 de abril de 1999, que establecía las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones de IRPF, y la Orden MEH 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 IRPF.

¹⁴ 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.

¹⁵ Declaración-liquidación correspondiente a los pagos fraccionados respecto de los rendimientos de actividades económicas en estimación directa.

¹⁶ Declaraciones trimestrales relativas al IVA.

¹⁷ Autoliquidación mensual relativa al IVA de exportaciones y otros operadores económicos.

¹⁸ Autoliquidaciones relativas al resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta del IRPF practicados sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta.

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 MEH de 14 de marzo de 2000 procedió a aprobar los Modelos de declaración del IRPF y del IP 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 IP. 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 IS y del IRNR correspondiente a establecimientos permanentes para aquellos periodos 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 pensiones ¹⁹.

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 servicios ²⁰.

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.

2. 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

¹⁹ Véase a este respecto, entre otras, la Orden EHA/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.

²⁰ 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 IRPF, 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.

EHA/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 II.EE. 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 IVA en operaciones 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 II.EE. de Fabricación, del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, y del IVA, 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 II.EE. 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 EHA/3435/2007, de 23 de noviembre, por la que se 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 artículos 5 y 6 de dicha Orden regulan las condiciones generales y el procedimiento de su presentación.

Asimismo, dentro del ámbito del IVA la Orden EHA/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 IVA ²¹, 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 EHA/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 aquel que ha de utilizarse desde 2009 por la práctica totalidad de los sujetos pasivos, a excepción de aquellos 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.

²¹ Se trata, en el presente caso, de una Orden dictada en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 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 UE el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA 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.

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 EHA/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 IVA, sujetos inscritos en el registro de devoluciones mensuales, entidades con forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada)²².

En relación con los **II.EE. de Fabricación.**, la Orden EHA/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 EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprobó el Modelo 380 de declaración-liquidación del IVA 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 EHA/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 II.EE. Concretamente, tomándose como punto de referencia la implantación del sistema de control de los movimientos de productos en la circulación intracomunitaria (el llamado EMCS, «Excise Movement and Control System»), se amplía el ámbito de la comunicación previa a la AEAT, incluyéndose los envíos en régimen suspensivo en la circulación interna a la mayor parte de los productos objeto de estos II.EE. 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 II.EE. aprobado mediante Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, han de suministrar al centro gestor las entidades de crédito.

²² Recuérdese además que, al amparo de lo establecido en el artículo 30 bis del Reglamento del IVA, 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.

Por lo que respecta al ámbito del **IS y del IRNR (tratándose, en este último caso, de establecimientos permanentes en territorio español)**, es la Orden EHA/1375/2009, de 26 de mayo, la encargada de aprobar los Modelos de declaración del IS y del IRNR correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008, dictándose además a través de la citada Orden un conjunto de instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento necesario para su presentación telemática. Téngase presente que una de las principales novedades operadas en relación con dicho periodo fue la introducción de la información relativa a las operaciones vinculadas, haciéndose así efectivo lo dispuesto en el artículo 18.4 del RIS, en la redacción dada a dicho precepto por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, que establece que el obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así se prevea la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Economía y Hacienda. Hay que destacar además que, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria 3.ª del citado Real Decreto 1793/2008, la obligatoriedad en la cumplimentación de la información de las operaciones vinculadas sólo resulta exigible para operaciones en las que exista obligación de documentación y que hubiesen sido realizadas a partir de 19 de febrero de 2009²³.

Dicha Orden EHA/1375/2009, de 26 de mayo, aprueba por tanto los modelos de declaración del IS y del IRNR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español) y sus documentos de ingreso o devolución, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008, a saber, Modelos 200 y 220 (en formato electrónico, y que contiene la declaración del IS-Régimen de consolidación fiscal correspondiente a los grupos fiscales, incluidos los de cooperativas, que tributen por el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, y en el RD 1345/1992, de 6 de noviembre, respectivamente).

Finalmente, en materia de **censos tributarios**, la Orden EHA/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 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 EHA/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.

²³ Como seguramente se recordará ya en su día, en aras de lograr una mayor simplificación administrativa y con el objetivo de alcanzar una reducción de las cargas administrativas de las empresas, se procedió a equiparar al máximo la nomenclatura de las cuentas anuales a las establecidas para el depósito de dichas cuentas anuales en el Registro Mercantil a través de la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, por la que se aprueban nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación. Pues bien, en base a ello a través de la citada Orden EHA/1375/2009, de 26 de mayo, se procede a unificar los Modelos de declaración 200 y 201 en uno solo de carácter general (Modelo 200), donde se especifica, a través de las correspondientes claves, si la entidad, a los efectos del depósito de cuentas en el Registro Mercantil, utiliza los modelos normal, abreviado o de PYMES, exigiéndose sólo la información correspondiente a cada caso.

Por otra parte, la Resolución de 17 de julio de 2007, de la Dirección General de la AEAT, se ha encargado 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 terceros ²⁴.

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 Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, y en la Orden HAC/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 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.

3. 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 I.I.EE., el IVA, el IRPF, el IS y el IRNR.

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 (ICAC) por emisión de informes de auditoría de cuentas ²⁵.

²⁴ Ya con anterioridad la Orden EHA/1433/2007, de 17 de mayo, por la que se aprobaban los modelos de declaración del IS y del IRNR correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español para los periodos 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 AEAT 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 EHA/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.

²⁵ 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».

¿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 AEAT 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 IRPF, IS, IRNR para establecimientos permanentes, IVA e II.EE. 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 IRPF o la comunicación de las variaciones que afecten a dicho abono; la solicitud de devolución del IVA 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 II.EE. de Fabricación.

Una cuarta modalidad de declaraciones susceptibles de ser presentadas 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 IRPF, IS o IRNR.

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 IVA o de las declaraciones recapitulativas o resúmenes anuales en materia de IRPF, IS, IRNR o IVA), o bien a cargo de terceras personas (entre otras, la declaración de entidades concesionarias de préstamos hipotecarios para la adquisición de viviendas en el IRPF 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 IRPF, IS, IRNR, IVA, II.EE. de Fabricación e Impuestos Aduaneros, o bien por la realización de otras obligaciones a cuenta tales como los pagos fraccionados en el IRPF 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 IRPF, IS e IRNR) 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 (IRPF o IVA)²⁶.

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

²⁶ Incluso aquellas terceras personas que suscriban acuerdos o convenios con la AEAT pueden presentar las declaraciones telemáticas de los contribuyentes, ostentando en estos casos su representación. No obstante, tal y como se encargó de precisar el Real Decreto 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 IRPF, del IS y del IVA.

supuestos tal y como sucede, por ejemplo, en el caso de las grandes empresas dentro del IVA y del IS. 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 IRPF, IS e IRNR.

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.

En la práctica, son dos los sistemas empleados al efecto para la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática: el llamado sistema EDI («Electronic Data Interchange») e Internet. El sistema EDI 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 auge²⁷.

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 electrónico²⁸.

El sistema EDI 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

²⁷ En efecto, téngase presente que Internet se utiliza cada vez más, no ya sólo en las relaciones entre particulares, sino también entre éstos y las Administraciones Públicas, entre las que se encuentra la Tributaria.

²⁸ Precisan, en este sentido, DELGADO GARCÍA, A.M.^a y OLIVER CUELLO, R., *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, ob. 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 EDI) puede producir en relación con aspectos técnicos, jurídicos y de protección».

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, 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 EDI mantenidas entre la Administración y los administrados el acuerdo previo de las partes destinado a intercambiar los mensajes normalizados EDI se sustituye por una autorización de la Administración. Y la utilización del llamado «identificador de la red privada» en la citada transmisión vía EDI viene a sustituir a la firma manuscrita. De este modo, el declarante termina por responder de la veracidad de los datos transmitidos vía EDI 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 EDI, 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 II.EE. y en la declaración Intrastat en materia de IVA²⁹. Por su parte, la transmisión de declaraciones o autoliquidaciones vía Internet se emplea en el caso del IVA, IS, IRNR e II.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 IVA y los II.EE., son objeto de aplicación ambos sistemas (Internet y EDI) para distintas declaraciones³⁰.

En el ámbito del IVA tan sólo la declaración Intrastat puede ser presentada vía EDI, 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 (EDI 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 EDITRAN o mediante Internet.

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

²⁹ Una modalidad de este sistema denominada EDITRAN se utiliza además en la mayor parte de las declaraciones informativas relativas a declaraciones recapitulativas o resúmenes anuales.

³⁰ Es más, dentro del ámbito de los II.EE. de Fabricación solamente en el caso de las grandes empresas se permite la utilización de Internet, siendo el sistema EDI el aplicable en los restantes supuestos.

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.

4. Análisis específico 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: IRPF, IS, IVA, IRNR 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 Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda la encargada de actuar como autoridad de certificación. Así se prevé en la habilitación concedida al efecto por el artículo 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-Real Casa de la Moneda emite los llamados «certificados X.509.V3». Estos certificados, cuyo origen se sitúa en la versión 3 de la recomendación X.509 del ITU-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 digital ³¹.

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 AEAT. Dentro de nuestra doctrina pueden consultarse, entre otros, los trabajos de DELGADO GARCÍA, A. M.^a y OLIVER CUELLO, R., «Administración electrónica tributaria y software libre», *Revista de Información Fiscal*, núm. 75, 2006, págs. 22 y ss., PARRA BENÍTEZ, F., «La Administración electrónica», *Tribuna Fiscal*, núm. 204, 2007, págs. 13 y ss. y ANGULO CASCÁN, A., *La Administración fiscal electrónica*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004.

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 contemple ³².

¿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 AEAT 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 (NRC) ³³. Dicha entidad entrega asimismo un recibo al declarante, el cual surte efectos liberatorios frente a la Administración tributaria. Este NRC 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 telemática ³⁴.

Una vez efectuada la operación anterior, y tras la obtención del correspondiente NRC, el declarante debe ponerse en contacto con la Agencia a través de la página web de esta 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 NRC 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 día ³⁵. Incluso

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-Real Casa de la Moneda (clase 2 CA). 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 NIF del titular del titular en todos los casos.

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

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 periodo 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.

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 artículo 191 de la LGT 2003. Y tampoco podrían exigirse intereses de demora en concepto de indemnización. 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 artículo 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 artículo 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-Real Casa de la Moneda 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 AEAT 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, cómo 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 libera-

³⁶ Podría incluso llegar a darse el caso de que, habiéndose realizado el ingreso el último día del periodo 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 periodo 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.

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 IRPF 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.

torio 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 IRPF que hubiese sido presentado telemáticamente, la consulta integral de una declaración de IRPF e IS presentada a través de la Red o la comprobación de la orden de domiciliación del segundo plazo.

4.a) Requisitos y pasos que han de seguirse para la presentación de autoliquidaciones a través de Internet.

Como ya hemos señalado, la Orden EHA/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 NIF, 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 aquellas 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 *click* 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 *click* a continuación en la opción «Pulse para continuar».

³⁹ Recuérdese, no obstante, en relación con este último Modelo 300, que la Orden EHA/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 IVA, a excepción de aquellos 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:/AEAT o en una subcarpeta dentro de C:/AEAT.

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 presentación ⁴¹.

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 *click* 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.

4.b) 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 NRC, 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 NRC. 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 *click* 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.

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

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-Real Casa de la Moneda o por cualquier otra Autoridad de Certificación autorizada por la Agencia Tributaria para la presentación de declaraciones a través de Internet.

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 *click* 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 NRC que ha de consignar en la presentación del modelo correspondiente ⁴².

4.c) 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 AEAT 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 (NRR).

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 *click* sobre la ventana «Generar PDF», como consecuencia de lo cual se generará un archivo PDF en nuestro ordenador con la solicitud de aplazamiento, que podríamos visualizar e imprimir.

Acto seguido se procedería a «Firmar y Enviar» la solicitud con la finalidad de obtener el correspondiente NRR 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 declaración ⁴³.

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-Real Casa de la Moneda o de cualquier otra Autoridad de Certificación autorizada por la Agencia Tributaria para la presentación de declaraciones por Internet.

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

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 a efectuar la citada presentación telemática debe disponerse de un certificado de firma electrónica expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda 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.d) Presentación de autoliquidaciones con domiciliación del importe a ingresar.

Sabido es que a través de la Orden EHA/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 NRC.

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 *click* en la ventana «Domiciliación del importe a ingresar». Al acceder al encabezado del formulario, en lugar del NRC, se nos pedirá nuestro Código Cuenta Cliente (CCC), cuyo titular debe coincidir con el obligado tributario.

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 efecto ⁴⁴.

¿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».

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

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.

III. LA REALIZACIÓN DE APODERAMIENTOS POR VÍA ELECTRÓNICA

Señala, como es sabido, el artículo 46.2 de la LGT que «Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente. A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos». Añade a continuación el apartado tercero del citado precepto de la Ley 58/2003 que, tratándose de actos de mero trámite, se presumirá concedida la representación.

Pues bien, con la finalidad de tratar de paliar aquellas dificultades que se plantean a la hora de acreditar la representación con la que se actúa por parte de quien lo hace a través de Internet, así como al objeto de impulsar la actuación ante la Administración Pública en representación de terceros por vía telemática, la Resolución de 16 de febrero de 2004 de la Dirección General de la AEAT creó un registro de apoderamientos basado en una aplicación informática que permite inscribir los poderes otorgados por los ciudadanos y empresas para la realización de aquellos trámites y actuaciones que, en materia tributaria, pueden realizarse por Internet a través de la página web de la Agencia.

Con posterioridad, y debido al éxito alcanzado con la creación de dicha herramienta, mediante Resolución de 18 de enero de 2005 se procedió a modificar y a sustituir a la anterior Resolución, introduciéndose una serie de modificaciones de mejora, ampliándose el ámbito del registro de apoderamientos y aumentando los instrumentos que ofrece la Administración tributaria a los administrados para su actuación a través de Internet.

De cualquier manera, tanto la Resolución de 16 de febrero de 2004 como la posterior de 18 de enero de 2005 establecieron un sistema de apoderamiento específico, con mención expresa de cada trámite concreto (de entre los habilitados para ser realizados a través de Internet) al que el poderdante deseara que se extendiera el apoderamiento. Al amparo de dicho sistema, en todos aquellos supuestos en los que progresivamente se fuesen habilitando nuevos trámites para su realización a través de Internet quienes desearan ampliar el apoderamiento previamente otorgado a aquéllos, debían otorgar posteriores y sucesivos nuevos apoderamientos.

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.

Desde nuestro punto de vista se trataba de un sistema de actuación que originaba diversas rigideces. Y, debido precisamente a ello, terminó optándose por el establecimiento de un sistema de apoderamiento general susceptible de extenderse a la totalidad de los trámites cuya realización por Internet se fuera habilitando pero que, al mismo tiempo, mantiene las garantías y la fiabilidad propias del registro de apoderamientos que inspiró su creación.

Dicho sistema se encuentra actualmente recogido en la Resolución de la Dirección General de la AEAT de 20 de junio de 2007, que modifica la anteriormente citada Resolución de 18 de enero de 2005, introduciendo una importante flexibilización en el ámbito del Registro de Apoderamientos, al permitir que quienes quieran actuar a través de representante por Internet puedan optar por el modelo inicialmente establecido (delimitando la extensión del poder que otorguen mediante la elección singular de cada uno de los trámites a los que quieran que se extienda) o, en su caso, por aquel otro que se habilita a través de dicha Resolución de 20 de junio de 2007.

Este último modelo permite otorgar poder a un tercero con carácter general para todos aquellos trámites que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46.2 de la LGT, exijan su acreditación mediante cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o, en su caso, mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente.

Pues bien, ha de precisarse que, en el supuesto de que se optase por esta segunda posibilidad habilitada por vez primera a través de la citada Resolución de 20 de junio de 2007, la extensión del apoderamiento a nuevos trámites cuya realización por Internet se fuese habilitando sucesivamente no exigiría el otorgamiento de nuevos poderes. Significa ello que, una vez otorgado el referido poder general para todos los trámites que establece el artículo 46.2 de la LGT, éste se extendería a la realización del conjunto de aquellos cuya realización a través de Internet estuviese habilitada o se habilitase en el futuro.

Ahora bien, ha de quedar claro que, para que se entienda que se hallan comprendidas en el apoderamiento determinadas actuaciones que excedan a las contempladas en el artículo 46.2 de la LGT, dichas actuaciones habrán de mencionarse expresamente, al no poder entenderse comprendidas entre las expresadas actuaciones mencionadas en el citado precepto de la Ley 58/2003 todas las posibles, adoleciendo además muchas de ellas de la consideración de actos de mero trámite.

De este modo, en aquellos casos en los que se otorgue poder general para todos los trámites del artículo 46.2 de la LGT, éste no podrá extenderse a la realización de aquellos que, por su relevancia, la extensión del apoderamiento al mismo deba constar expresamente. Y cuando se habilite la realización por Internet de este tipo de trámites, que sólo podrán cumplimentarse a través de representante mediante un apoderamiento expreso para el mismo, habrá de hacerse constar esta circunstancia en la página web de la Agencia Tributaria en la que se publique la habilitación, de forma que quienes quieran extender el apoderamiento a ese trámite deberán mencionarlo expresamente en el correspondiente documento de apoderamiento.

Con carácter general, se hallan facultados para otorgar apoderamiento para la realización, en su nombre, de determinados trámites tributarios de su ámbito personal, las personas físicas, personas jurídicas y entidades carentes de personalidad jurídica a que se refiere la normativa tributaria. Dicho apo-

deramiento podría, a su vez, ser otorgado a una o varias personas, tanto físicas como jurídicas, salvo en el caso de apoderamientos para la recepción telemática de comunicaciones y notificaciones, en relación con los cuales únicamente resulta posible su otorgamiento a una sola persona, física o jurídica. Ahora bien, en el supuesto de que el otorgamiento del poder se realizase a través de Internet, mediante el uso de firma electrónica admitida por la AEAT, el poderdante sólo podría ser persona física.

Por otra parte, debe precisarse que la instrumentación de la representación por esta vía no supone ningún incremento de la responsabilidad del representante respecto de lo establecido en la normativa encargada de su regulación con carácter general.

¿Qué sistema debe seguirse para poder consultar la realización de este apoderamiento a través de Internet? En líneas generales los trámites (tanto específicos como generales) que se lleven a cabo pueden consultarse en la página web de la Agencia Tributaria a través de la Sección «Puede tramitar», accediendo al apartado «Consulta de trámites habilitados para el apoderamiento a través de Internet».

De conformidad con lo establecido en la Resolución de la Dirección General de la AEAT de 18 de enero de 2005, son varios los mecanismos a través de los cuales resulta posible el otorgamiento del poder siguiendo los trámites habilitados al efecto. En primer lugar, su otorgamiento puede efectuarse a través de Internet, mediante el uso de firma electrónica admitida por la AEAT. Esta primera opción permite a cualquier obligado tributario, persona física, apoderar a un tercero (persona física o jurídica) para que este último (el apoderado) pueda realizar a través de Internet (y sirviéndose de su propio certificado electrónico de usuario) cualquiera de los trámites y actuaciones previstos en materia tributaria y que se encuentren habilitados al efecto, relativos a quien haya otorgado el poder (el poderdante).

El principal objetivo perseguido parece pues claro: se pretende facilitar e incentivar la realización de trámites y actuaciones a través de la Oficina Virtual de la Agencia Tributaria en aras, no ya sólo de que sea el propio obligado tributario quien pueda realizar el correspondiente trámite o actuación, sino de que dicho trámite pueda efectuarse igualmente por su apoderado a través de su propio certificado electrónico y en nombre del poderdante. Debe precisarse, no obstante, que en este último caso el poderdante (esto es, quien otorga el poder) sólo podrá ser persona física.

En segundo término, el otorgamiento del poder podrá llevarse a cabo mediante comparecencia personal del poderdante en las Delegaciones y Administraciones de la AEAT. Así, en el supuesto de que el poderdante optase por comparecer personalmente en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia para otorgar el apoderamiento a una tercera persona, ello se formalizaría mediante el empleo del formulario del Anexo de la Resolución de 20 de junio de 2007 de la Dirección General de la AEAT por la que se modifica la Resolución de 18 de enero de 2005 y que, como ya hemos tenido ocasión de precisar, regula el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de incapacitados para la realización de trámites y actuaciones en materia tributaria a través de Internet.

Finalmente, el otorgamiento del poder podrá articularse mediante documento público o documento privado con firma notarialmente legitimada y presentado ante la Agencia. En este últi-

mo supuesto el correspondiente documento de acreditación del apoderamiento que se otorgue deberá ajustarse al contenido recogido en el formulario del Anexo de la Resolución de 20 de junio de 2007.

Por otra parte, el poderdante se halla facultado para revocar, en cualquier momento, los apoderamientos que hubiese otorgado. Y, cuando ello se produzca, la revocación surtirá efectos desde el instante de su comunicación fehaciente a la AEAT. Dicha revocación podrá realizarse a través de cualquiera de los procedimientos susceptibles de ser utilizados para su otorgamiento. Así su articulación podrá tener lugar, en primer término, mediante comparecencia en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia, cumplimentándose el Anexo II de la Resolución de 18 de enero de 2005. En segundo término, a través de documento público o privado ajustado igualmente al contenido del Anexo II de la citada Resolución de 18 de enero de 2005. Y, por último, a través de Internet, accediendo a la página web de la Agencia, y mediante la firma electrónica del poderdante.

1. Principales trámites y actuaciones susceptibles de apoderamiento realizados a través de Internet.

A la hora de analizar la posibilidad existente de efectuar los registros y la gestión de apoderamientos para la realización de actuaciones tributarias a través de Internet hemos de acudir, como normativa general aplicable, a aquello que establece la Ley 58/2003. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, conviene tener igualmente presente lo dispuesto en la anteriormente citada Resolución de 18 de enero de 2005, de la Dirección de la AEAT, por la que se regula el registro y gestión de apoderamientos y registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de incapacitados para la realización de trámites y actuaciones tributarias por Internet, posteriormente modificada mediante Resolución de 20 de junio de 2007, igualmente citada con anterioridad.

¿Cuál es el ámbito de aplicación de esta modalidad de actuación? Como ya hemos indicado, el apoderamiento podrá ser otorgado por personas físicas, jurídicas o entidades carentes de personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT. Dicho apoderamiento podrá realizarse además con carácter general, o bien a una o varias personas tanto físicas como jurídicas. Y, de cara a la recepción telemática de comunicaciones y notificaciones, el referido apoderamiento habrá de conferirse necesariamente a una única persona física o jurídica.

Tal y como se ha indicado con anterioridad, son varias las formas de incorporación de apoderamientos al Registro existente en la actualidad. En primer lugar, dicha incorporación podría llevarse a cabo mediante comparecencia personal del poderdante ante las oficinas de la Agencia. Ahora bien, cabría igualmente la posibilidad de articular la referida incorporación a través del oportuno documento privado con firma legitimada notarialmente presentado ante la Agencia, mediante documento público presentado ante la misma o a través de Internet, mediante el uso de la firma electrónica emitida por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda o, en su caso, por cualquier autoridad certificadora autorizada por la Agencia Tributaria, si bien únicamente tratándose de personas físicas. Por otra parte, únicamente se requiere la aceptación del apoderado para la recepción telemática de comunicaciones y notificaciones.

¿Qué información ha de presentarse ante el Registro de apoderamientos? Básicamente la siguiente: nombre y apellidos, denominación o razón social y NIF del poderdante; nombre y apellidos, denominación o razón social y NIF del apoderado; trámites y actuaciones objeto de apoderamiento; periodo de vigencia del poder; fecha de otorgamiento del poder; y número de referencia del alta y fecha del alta en el Registro.

Centrando el objeto de nuestro estudio en los llamados apoderamientos generales (ya que, por lo que respecta a los apoderamientos concretos, habrán de seguirse un conjunto de trámites específicos en cada caso), dichos apoderamientos pueden ser empleados a la hora de realizar actuaciones tales como interponer recursos y reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos así como, con carácter general, en los restantes supuestos en los que resulte necesaria la firma del obligado tributario, dentro de procedimientos regulados en los Títulos III, IV y V de la Ley 58/2003, de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 46.2.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, podría acudir igualmente al apoderamiento a través de Internet para la realización de otras actuaciones tales como la consulta de datos personales o la recepción de notificaciones. En este último caso, además, la realización del apoderamiento implicará la prestación del consentimiento para la práctica de notificaciones electrónicas al apoderado.

En todo caso, volvemos a recordar que el poder que se otorgue podrá ser revocado en cualquier momento, si bien los efectos derivados de dicha revocación se producirán desde el instante en el que la Agencia tenga conocimiento fehaciente de la misma. Y, a tal efecto, la revocación podrá articularse mediante comparecencia en las Delegaciones y Administraciones de la AEAT (debiendo rellenarse el oportuno formulario), mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente presentado ante la Agencia o a través de Internet, sirviéndose de la firma electrónica del poderdante y utilizando el formulario contenido en la página web de la Agencia (www.aeat.es).

2. Régimen de funcionamiento del llamado registro de sucesores.

En el caso específico de los sucesores o de los representantes legales, al objeto de que los mismos puedan acceder vía Internet al Registro de sucesores, se requiere que aporten aquellos documentos que, según la normativa civil o mercantil aplicable, acrediten el fallecimiento y sucesión de la persona física o la extinción y sucesión de la persona jurídica o de la entidad carente de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT. Igualmente se requiere, en su caso, la acreditación de la representación legal de la persona carente de capacidad de obrar.

Adicionalmente, estos sujetos han de cumplimentar el Anexo III de la Resolución de 18 de enero de 2005 de la Dirección General de la AEAT, por la que se regula el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de incapacitados. Y ello con la finalidad de poder realizar los distintos trámites y actuaciones en materia tributaria que precisen a través de Internet, debiendo hacer constar obligatoriamente la firma del sucesor o del representante legal de la persona carente de capacidad de obrar conforme a Derecho.

Es, concretamente, en el Capítulo II de la citada Resolución de 18 de enero de 2005 de la Dirección General de la AEAT donde se regula el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de incapacitados. El principal objetivo de dicha regulación no es otro que permitir a los sucesores de las personas físicas fallecidas o de las personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica extinguidas (así como a los representantes legales de las personas carentes de capacidad de obrar conforme a Derecho) la realización de determinados trámites o actuaciones cuya tramitación a través de Internet resulte obligatoria, debiendo figurar en la dirección electrónica de la Agencia ⁴⁶.

IV. LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS ELECTRÓNICAS

En la actualidad constituye una realidad irrefutable que, a través de la denominada Dirección Electrónica Única (DEU), cualquier persona física o jurídica que lo solicite tiene a su disposición una dirección electrónica que adquiere además un carácter único para la recepción de las notificaciones administrativas que por vía telemática pueda practicar la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos. Su solicitud es voluntaria y tiene carácter gratuito.

Con carácter adicional, y asociado a la citada DEU, su titular dispone de un buzón electrónico en el que puede recibir las notificaciones telemáticas correspondientes a aquellos procedimientos a los que voluntariamente decida suscribirse. Se trata de un servicio que, a nuestro juicio, cumple con las máximas garantías de confidencialidad, autenticidad y privacidad con el fin de asegurar la identidad de los participantes y de las comunicaciones.

Al objeto de poder utilizar este servicio, el interesado ha de disponer de un Certificado Digital estándar X.509 emitido a su nombre o al de la empresa que representa como, por ejemplo, el clase 2CA, expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda. La longitud de la clave de dicho Certificado Digital es de 1024/2048 bits para la firma con certificados digitales.

Con posterioridad debe completarse el formulario existente accediendo a la opción del Menú destinada a consultar las notificaciones telemáticas recibidas en su DEU. Para ello se requiere el acceso al buzón electrónico asociado a su DEU. Ahora bien, únicamente el titular de la DEU puede acceder a este buzón y al contenido de las notificaciones.

¿Y cuáles son los pasos que deben seguirse de cara a poder consultar las notificaciones telemáticas correspondientes a los procedimientos a los que se haya suscrito el interesado? Ante todo, y como ya se ha indicado, deberá acceder a su buzón electrónico desde la opción del Menú «Acceso a las notificaciones». Dentro del mismo encontrará todas las notificaciones recibidas clasificadas según el Organismo Público emisor de las mismas, pudiendo conocer el estado de cada una de ellas (ya se trate de una notificación nueva, leída o rechazada), así como la fecha electrónica de la puesta a disposición en su buzón.

⁴⁶ Concretamente, los trámites de realización obligatoria a través de Internet pueden consultarse en la página web de la Agencia Tributaria (www.aeat.es), dentro de la sección «Puede tramitar», apartado «Consulta de trámites de obligatorio cumplimiento a través de Internet».

Antes de consultar sus notificaciones el interesado podrá, en consecuencia, optar entre leerla y guardarla en su ordenador personal o rechazarla y devolverla al organismo emisor. En cualquier caso esta decisión debe enviarse validada con su firma electrónica y fechada electrónicamente al organismo emisor.

V. LA INTERPOSICIÓN DE RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS A TRAVÉS DE INTERNET

La tecnología actual permite asimismo interponer una reclamación económico-administrativa o un recurso contencioso-administrativo a través de Internet, pudiéndose incluso desarrollar telemáticamente todo el procedimiento hasta su resolución.

Las ventajas derivadas de la interposición de estas reclamaciones telemáticas contra las decisiones de la Administración de Hacienda son indudables. El obligado tributario, en lugar de acudir a Hacienda para presentar su escrito de reclamación, accede a su portal de Internet, a través del cual procede a tramitar aquélla con el consiguiente ahorro de tiempo y de dinero que ello origina, tanto para el administrado como para la propia Administración.

Ahora bien, a pesar del importante papel que pueden llegar a desempeñar las nuevas tecnologías en la resolución por la Administración de Hacienda de las reclamaciones económico-administrativas y por la Administración de Justicia de los recursos contencioso-administrativos presentados contra los actos de Hacienda, quizás sea en el ámbito de esta última (la Administración de Justicia) donde menos han llegado a proyectarse los avances tecnológicos. Precisamente por ello la implantación de las nuevas tecnologías en aquélla se presenta como una fórmula apropiada para agilizar su funcionamiento habitual.

Ya en su momento la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), en su redacción originaria, dejó abierta la posibilidad de utilizar los medios electrónicos en el desarrollo de su actividad interna y externa, siempre y cuando se cumpliesen un conjunto de requisitos técnicos y legales de seguridad, compatibilidad, creación de un registro telemático, etc. Con posterioridad esta línea de actuación fue continuada por la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en la que se aludía igualmente a la presentación de escritos y documentos y a la realización de actos de notificación por medios electrónicos y telemáticos, exigiéndose asimismo la concurrencia de diversos requisitos de seguridad y voluntariedad ⁴⁷.

Por su parte, la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, facultó a la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda a la prestación de aquellos servicios técnicos, administrativos y de seguridad que fuesen solicitados, tanto por los órganos jurisdiccionales (al amparo de los procedimientos previstos en la LOPJ y en sus normas de desarrollo)

⁴⁷ Así, por ejemplo, los Ministerios de Justicia y de Ciencia y Tecnología alcanzaron en su día diversos acuerdos destinados a informatizar e interconectar a través de Internet los Juzgados y Tribunales, así como las Fiscalías, Colegios de Abogados, procuradores y demás operadores jurídicos que actúan en nuestro país. Esta interconexión de Juzgados y Tribunales posibilita, entre otras actuaciones, hacer instantáneas distintas tareas de comunicaciones.

como por las partes y demás intervinientes en el proceso de que se trate, de acuerdo con las reglas generales de postulación existentes al respecto y en relación con los actos de comunicación procesal susceptibles de practicarse a través de técnicas y medios electrónicos, telemáticos e informáticos.

Dentro del marco administrativo la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común contempla, con carácter general, la posibilidad de que las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones Públicas se presenten en los registros, en las oficinas de correos, en los consulados y en las embajadas, precisando al respecto su artículo 45, ya citado, que «Las Administraciones Públicas impulsarán el empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos y, cuando sea compatible, los ciudadanos podrán relacionarse con dichas Administraciones a través de dichos medios, con respeto de las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento»⁴⁸. Dicho precepto fue objeto de desarrollo a través del Real Decreto 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.

Por lo que respecta al ámbito específico de la Administración tributaria, y sobre la base de lo anteriormente indicado, la utilización de la vía telemática en la presentación de recursos y otras solicitudes ha sido objeto de regulación mediante Resolución de la Dirección General de la AEAT de 11 de diciembre de 2001, extendiéndose su ámbito de aplicación al recurso de reposición, a la solicitud de ingresos indebidos y a la rectificación de errores materiales o aritméticos. En consecuencia, y de conformidad con lo previsto en la citada Resolución, pueden presentarse telemáticamente el recurso de reposición, las solicitudes de devolución de ingresos indebidos y de rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones y las solicitudes de iniciación del procedimiento de rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos.

Nótese que la citada Resolución se refiere únicamente al trámite de la presentación del recurso, siendo el único trámite adaptado el relativo a su presentación en un registro electrónico. Nada se dispone, sin embargo, en relación con el resto de los trámites del procedimiento de reclamación (caso, por ejemplo, de las notificaciones, del trámite de audiencia⁴⁹, de las pruebas solicitadas, de la resolución, etc.).

⁴⁸ Debe precisarse, no obstante, que el procedimiento administrativo se halla supeditado a la existencia de un conjunto de garantías mínimas que han de servir para asegurar la realidad de los contenidos, así como la autenticidad y conservación de los documentos, la fecha de su creación y presentación y la identidad de sus autores.

⁴⁹ En el caso específico de la audiencia de los interesados nos hallamos, como es sabido, ante un trámite habitual en cualquier procedimiento de reclamación que se lleve a cabo. Y dado que, incluso en aquellos supuestos en los que las partes actúan a través de representantes legales, la concurrencia a la audiencia suele ser personal (ya sea de las partes o de sus representantes), resulta difícil imaginar la realización de dicho trámite a través de la Red. A esta circunstancia se refiere ANGULO CASCÁN, A., *La Administración fiscal electrónica*, ob. cit., pág. 244, en los siguientes términos: «¿Cómo conciliar la ventaja de coste y tiempo que significa no tener que desplazarse a otro lugar con la necesidad de la concurrencia personal? Podría entenderse que no se exige la presencia física, sino la participación de las partes o de su representante a fin de tener la seguridad en que interviene la parte en el conflicto y que tiene poder de negociación. Así abriríamos la posibilidad de intervención por medio de instrumentos como el correo electrónico, el chat o la vídeo-conferencia. Sin embargo, una interpretación demasiado amplia podría llevarnos a considerar al fax como medio de intervención personal. Creemos que esta última opción no se podría aplicar, porque con el correo electrónico, vídeo-conferencia o chat puede apelarse a claves o a alguna forma de firma electrónica que permitan reconocer al interlocutor sin interrumpir el diálogo; sin embargo sabemos que su envío es rápido y se puede estampar una firma digital a fin de probar la autenticidad del texto y su veracidad. En cambio el fax, como un medio de transmisión analógico, presenta deficiencias, como su poca claridad, que no siempre es manuscrito (para poder reconocer al autor por la caligrafía) o que muestre en todos los casos el remitente correcto».

Por su parte, la Resolución de 19 de octubre de 2005, de la Dirección General de la AEAT, por la que se extiende la colaboración social a la presentación por vía telemática del recurso de reposición y se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación para su presentación por vía telemática en nombre de terceros, amplió el marco de actuación de la colaboración social en la aplicación de los tributos, estableciendo los supuestos y condiciones en que las personas y entidades incluidas en el ámbito de la colaboración social pueden presentar, por medios telemáticos y en representación de terceros, recursos de reposición contra los actos dictados por la AEAT susceptibles de reclamación económico-administrativa.

¿Quiénes se hallan facultados para llevar a cabo estas presentaciones? Además del sujeto pasivo o, en su caso, del responsable tributario, cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo de gestión o el representante de cualquiera de los anteriores.

En este último caso, es decir, tratándose de actuaciones llevadas a cabo por los representantes, conviene tener presente lo ya señalado en relación con la Resolución de 20 de junio de 2007, de la Dirección General de la AEAT, por la que se modifica la de 18 de enero de 2005, que regula el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de incapacitados, para la realización de trámites y actuaciones en materia tributaria por Internet⁵⁰.

Como ya hemos analizado, a través de la citada Resolución se modifica la inmediatamente anterior, con fecha de 18 de enero de 2005, permitiendo que quienes quieran actuar a través de representante por Internet puedan optar por el modelo inicialmente establecido, delimitando la extensión del poder que otorgan mediante la elección singular de cada uno de los trámites a los que quieren que se extienda, o por el que, a través de esta Resolución, se habilita, permitiendo otorgar poder a tercero con carácter general y, en concreto, para todos aquellos trámites que, de conformidad con la normativa vigente, exigen su acreditación mediante cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente. Y, en el supuesto de que se optase por esta segunda posibilidad, la extensión del apoderamiento a nuevos trámites cuya realización por Internet se vaya habilitando sucesivamente no exigiría el otorgamiento de nuevos poderes de manera que, una vez otorgado el referido poder para todos los trámites que requieran mención expresa (como sucede con los del art. 46.2 de la LGT), la consulta de datos personales y la recepción de notificaciones se extendería a la realización de todos los trámites cuya rea-

⁵⁰ Ya en su día, con la finalidad de paliar las dificultades de acreditar la representación con que actúa quien lo hace a través de Internet e impulsar la actuación ante la Administración Pública en representación de terceros por vía telemática, la Resolución de 16 de febrero de 2004, de la Dirección General de la AEAT creó un registro de apoderamientos basado en una aplicación informática que permite inscribir los poderes otorgados por los ciudadanos y empresas para la realización de determinados trámites y actuaciones que, en materia tributaria, pueden realizarse por Internet a través de la página web de la Agencia Tributaria. Posteriormente, dicha Resolución fue modificada por la de 18 de enero de 2005, que introdujo una serie de modificaciones de mejora y amplió el ámbito del registro de apoderamientos, aumentando los instrumentos que ofrece la Administración tributaria a los administrados para su actuación a través de Internet. Ambas Resoluciones establecieron un sistema de apoderamiento especial con mención expresa de cada trámite concreto al que el poderdante desee que se extienda el apoderamiento, de entre los habilitados para ser realizados por Internet. Este sistema implica que, cuando progresivamente se vayan habilitando nuevos trámites para su realización a través de Internet, quienes quieran extender el apoderamiento otorgado a tales trámites tienen que otorgar sucesivos nuevos apoderamientos. Y ello fue precisamente lo que motivó que se demandase la posibilidad de otorgar un apoderamiento que pudiera extenderse a la totalidad de los trámites cuya realización por Internet se fuese habilitando.

lización por Internet estuviese habilitada o se habilitase en el futuro, salvo aquellos que se excluyeran expresamente al incorporarse al catálogo de trámites para los que se puede apoderar ⁵¹.

Volviendo al objeto de nuestro estudio, varios son los aspectos que caracterizan el procedimiento de presentación telemática de estos recursos. Ante todo el solicitante o, en su defecto, su representante, ha de ponerse en comunicación con la Agencia Tributaria a través de su página web, seleccionando la opción «Recursos y Reclamaciones» ⁵². Acto seguido debe seleccionarse el tipo de solicitud que se desee presentar, no siendo obligatoria la calificación ⁵³. Y, a continuación, se selecciona el tipo de acto o la actuación entre los que se muestren en función del tipo de solicitud seleccionada ⁵⁴.

En todos aquellos casos en los que se desee aportar documentación anexa a la solicitud, el interesado o su representante puede realizarlo en cualquiera de los registros a los que se refiere la normativa administrativa. No obstante, debe hacerse mención en dicha documentación del código electrónico de validación devuelto por la Agencia Tributaria.

Una vez introducidos el conjunto de datos que correspondan, y habiendo sido éstos validados por la aplicación informática, se muestra el escrito de presentación de la solicitud. Si no fuere así deben indicarse los errores en los que el interesado ha incurrido, en aras de que éste o su representante puedan proceder a su subsanación.

El siguiente paso consiste en seleccionar un certificado de usuario X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, que habrá de estar previamente instalado en el ordenador para poder así generar la firma digital. En efecto, tanto el interesado solicitante como, en su caso, su representante, han de disponer de un Número de Identificación Fiscal (NIF); pero, además, quien presente el recurso o la solicitud deberá tener instalado en su navegador

⁵¹ De cualquier manera la extensión del apoderamiento a los mismos requerirá que se haga referencia expresa a ellos. Éste es el caso de la consulta de datos personales y de la recepción de notificaciones. Respecto de ellos no existe regulación positiva sobre la forma de acreditar la representación, si bien no son actos de mero trámite, pudiendo concluirse la necesidad de que la representación se acredite, en ambos casos, por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente, debiendo constar de forma expresa. Ciertamente, en la actualidad el otorgamiento de un apoderamiento que se extienda a la totalidad de los trámites del artículo 46.2 de la LGT, así como a la consulta de datos personales y a la recepción de notificaciones, permitiría al representante realizar la totalidad de los trámites habilitados para su realización por Internet. No obstante, puede llegar a darse el caso de que se habilite para su realización por Internet y se incorpore al catálogo de trámites para los que se permite apoderar alguno que, no estando comprendido en ninguno de los previstos en el citado artículo 46.2 ni en la consulta de datos personales o en la recepción de notificaciones, la extensión del poder a la realización de tal trámite requiera mención expresa. En este último caso, una vez que se produzca la incorporación del mismo al catálogo de trámites, habría de hacerse constar esta circunstancia en la página web de la Agencia en la que se publique la habilitación, de forma que quienes quieran extender el apoderamiento a ese trámite deban mencionarlo expresamente en el documento de apoderamiento.

⁵² A continuación debe procederse a seleccionar la opción «Recursos de reposición y otras solicitudes/Presentación de solicitudes», dentro de la cual constan una serie de instrucciones generales destinadas a la cumplimentación de la solicitud.

⁵³ Dependiendo de la opción que se elija habrán de cumplimentarse los datos incluidos en el formulario que aparecerá en la pantalla del ordenador, pudiendo incorporarse las alegaciones a través de la recuperación de un fichero en formato HTML o bien creándolo en el mismo instante de la interposición. Las opciones existentes son: «recurso de reposición»; «solicitud de devolución de ingresos indebidos»; «rectificación de autoliquidaciones»; «procedimiento de rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos» y «otras solicitudes sin calificar».

⁵⁴ Las opciones existentes en esta fase, atendiendo al tipo de solicitud seleccionada, son: «liquidaciones provisionales»; «liquidaciones derivadas de actas»; «sanciones tributarias»; «recargo fuera de plazo»; «liquidaciones de intereses»; «providencia de apremio»; «otras liquidaciones practicadas por la Administración»; y «autoliquidaciones».

el referido certificado de usuario expedido al amparo de la normativa tributaria, procediéndose posteriormente a transmitir a la Agencia Tributaria el escrito de presentación de la solicitud con la firma digital. Siendo el solicitante persona física, el certificado de usuario requerido es el certificado del propio solicitante o el de su representante voluntario; y, tratándose de una persona jurídica, se requiere certificado expedido a su nombre o el de otros representantes voluntarios ⁵⁵.

Siendo la solicitud aceptada, la Agencia devolverá en pantalla al solicitante el escrito de presentación de la solicitud validado con el correspondiente código electrónico de 16 caracteres, haciendo constar igualmente la fecha y hora de presentación ⁵⁶.

Finalmente, el solicitante o, en su caso, su representante, deberá proceder a imprimir y conservar el escrito de presentación de la solicitud una vez aceptado y validado con el correspondiente código electrónico ⁵⁷.

En todo caso, los plazos de los que se dispone para presentar estos recursos son los mismos que los que se aplican cuando el recurso en cuestión es presentado en papel por correo tradicional.

Por otra parte, conviene precisar que todos los documentos electrónicos enviados a la Agencia Tributaria han de registrarse, dejándose constancia en cada uno de los asientos que se practiquen, al menos, de los siguientes datos: número de registro; epígrafe expresivo de la naturaleza del documento; fecha y hora de su presentación; identificación del interesado y, en su caso, de su representante; e identificación del órgano al que se dirija el documento electrónico de que se trate ⁵⁸.

Recientemente ha sido dictada la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, por la que se regula la interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas y se desarrolla parcialmente la disposición adicional decimosexta de la LGT sobre utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas, en virtud de la cual se autorizó la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas, incluyendo diversas especificaciones y disponiendo en su apartado cuarto que el Ministro de Hacienda regulará los aspectos necesarios para la implantación de estas medidas y creará los registros telemáticos que procedan. Téngase presente además que la disposición adicional tercera del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General

⁵⁵ ¿Cabe la posibilidad de que un contribuyente sin certificado de usuario pueda nombrar a otro que sí lo tenga como representante voluntario? Parece claro que sí, siendo esto lo que sucede en el caso de los asesores fiscales que actúan como representantes de sus clientes.

⁵⁶ En el hipotético caso de que la solicitud hubiese sido presentada a través de representante voluntario, tanto en el ámbito de las personas físicas como jurídicas, la aplicación debe hacer constar, mediante un mensaje, la necesidad de que en el plazo de los diez días siguientes a la presentación de la solicitud se acredite la representación a favor de aquél. Y, no atendiendo dicho mensaje, se efectuarían los requerimientos que procediesen por los cauces ordinarios. Por otra parte, también cabe la posibilidad de acreditar a través de Internet el otorgamiento, aceptación y revocación de la representación en la tramitación de recursos.

⁵⁷ La consulta de la presentación realizada puede efectuarse en este caso seleccionando el certificado de usuario correspondiente a través de la opción «Consulta de Presentación de Solicitudes». Esta opción permite, además, obtener de nuevo el escrito de presentación tal y como se mostró cuando fue presentada la solicitud. Así las cosas, en caso de pérdida del documento cabría la posibilidad de volver a obtenerlo acudiendo a la citada opción.

⁵⁸ Una vez registrados dichos documentos, los mismos son cursados sin dilación a los órganos administrativos competentes a través de medios informáticos.

de Revisión en Vía Administrativa prevé la posibilidad de que la remisión de los expedientes administrativos previstos en el citado Reglamento se efectúe mediante la puesta a disposición del expediente electrónico. Y, como hemos tenido oportunidad de manifestar a lo largo del presente trabajo, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, promueve la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos por la Administración Pública, estableciendo un marco de actuación con unos plazos de adaptación.

Al amparo de dicho marco a través de la citada Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, se inicia un proceso de adaptación progresiva de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas a la utilización de medios electrónicos y telemáticos destinado a facilitar la actuación de los ciudadanos y a mejorar la operatividad de las Administraciones intervinientes. En este sentido, se trata de una Orden con un carácter transitorio (teniendo en cuenta lo dispuesto en la citada Ley 11/2007) y de carácter parcial, ya que sólo se aplica a la interposición telemática de las reclamaciones e incidentes de ejecución, a la consulta del estado de tramitación y a la remisión del expediente administrativo del acto reclamado en vía económico-administrativa, para el que se utiliza la denominación «expediente de origen», que permite diferenciarlo claramente del posterior expediente de la reclamación económico-administrativa.

VI. EL REGISTRO ELECTRÓNICO DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

Dentro del marco de la asistencia prestada a los obligados tributarios por vía electrónica se encuadra, asimismo, la creación del Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda mediante Orden EHA/693/2008, de 10 de marzo.

Dicha Orden fue dictada, en primer lugar, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, que, como ya hemos venido reiterando a lo largo del presente trabajo, declara que las Administraciones Públicas han de impulsar el empleo y la aplicación de técnicas y medios telemáticos para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, posibilitándose de igual forma que los ciudadanos, siempre y cuando ello resulte compatible con los medios técnicos disponibles, puedan relacionarse con aquéllas a través de técnicas y medios electrónicos e informáticos, atendiendo a los requisitos y garantías previstos en cada procedimiento.

Como seguramente se recordará el artículo 38 de la citada Ley, redactado conforme a lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, habilitó la creación de registros telemáticos que facilitaran e impulsasen las comunicaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos. Por su parte, el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, encargado de regular la utilización de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado, abordó el desarrollo del citado artículo 45 de la Ley 30/1992 con la finalidad de delimitar en el ámbito de la Administración General del Estado las garantías, requisitos y supuestos de utilización de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas⁵⁹.

⁵⁹ En particular, su artículo 4 admite su utilización en la iniciación, tramitación y terminación de los procedimientos administrativos, disponiendo además sus artículos 5 y 9 que los programas y aplicaciones que efectúen tratamiento de información cuyo resultado sea utilizado para el ejercicio por los órganos y entidades del ámbito de la Administración

Y, de manera más específica, el Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, por el que se reguló la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, así como la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro, admitió expresamente la presentación de solicitudes, escritos, documentos y comunicaciones por medios informáticos, electrónicos o telemáticos.

Como ya indicamos al comienzo del presente trabajo, mediante Resolución de 23 de julio de 2002, de la Presidencia de la Agencia, posteriormente derogada a través de Resolución de 3 de junio de 2005, se procedió a crear el Registro Telemático General para la presentación de documentos electrónicos relativos a procedimientos y trámites administrativos de competencia de la Agencia. Posteriormente, el Real Decreto 209/2003, de 21 de febrero, por el que se regulan los registros y las notificaciones telemáticas, así como la utilización de medios telemáticos para la sustitución de la aportación de certificados por los ciudadanos, incorporó un Capítulo VI al citado Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, al objeto de regular los registros telemáticos y establecer el contenido mínimo de las disposiciones de creación de los mismos. Y, en esta misma línea, el artículo 4 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica, estableció el uso de la misma en el seno de las Administraciones Públicas, de sus Organismos Públicos y de las entidades dependientes o vinculadas a las mismas, siempre dentro de las relaciones que mantuviesen aquéllas y éstos entre sí o con los particulares.

Pues bien, al hilo de dicho contexto normativo fue la Orden EHA/3636/2005, de 11 de noviembre, la encargada de crear un registro telemático del Ministerio de Economía y Hacienda, que es precisamente el que ha servido de soporte para la presentación de las solicitudes, escritos y comunicaciones dirigidos al mismo por medios telemáticos. Dicha Orden se encargó de dar el soporte necesario para la transmisión de información entre las empresas en ella reguladas y la Administración, haciéndose referencia concreta en su Anexo a los procedimientos de envío de la información estadístico-contable⁶⁰. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 24, 25 y 26 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, que contienen una nueva regulación de los registros electrónicos, pudiendo convertirse éstos en un instrumento liberado de la rigidez actual y destinado a la presentación de cualquier escrito o solicitud ante las Administraciones Públicas.

Ciertamente, la propia Ley 11/2007, de 22 de junio, preveía ya, en su disposición transitoria única, la transformación automática de los anteriores registros telemáticos en registros electrónicos. Sin embargo, en aras de una mejor aplicación de las previsiones contenidas en la misma y con la finalidad de tratar de incorporar la experiencia más reciente existente para la mejora de los servicios prestados a los ciudadanos y de la seguridad en las relaciones telemáticas con éstos, se optó por acometer una nueva regulación del Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda que, a nuestro juicio, ha de contribuir a reforzar la labor de asistencia que la Administración ha de prestar a los obligados tributarios.

General del Estado de las potestades que tiene atribuidas, ha de ser objeto de aprobación y difusión pública mediante resolución del órgano administrativo que tenga atribuida la competencia para resolver el procedimiento.

⁶⁰ Esta Orden EHA/3636/2005, de 11 de noviembre, por la que se creó el registro telemático del Ministerio de Economía y Hacienda, fue posteriormente objeto de modificación por la Orden EHA/1805/2007, de 28 de mayo, por la que se establecen obligaciones en cuanto a la remisión telemática de la documentación estadístico-contable de las entidades aseguradoras, las entidades gestoras de fondos de pensiones, y los corredores de seguros y reaseguros.