



Facultad de Derecho
Universidad Zaragoza

Trabajo fin de Master en Gestión
Administrativa

**EL GESTOR COMO PUENTE ENTRE LA
ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA
TRIBUTARIA Y LOS CONTRIBUYENTES**

Alumno: David García López
Directora: Maria Luisa Ruiz Baña

INTRODUCCIÓN	3
Cuestión elegida en el trabajo de fin de máster	3
Razón de la elección del tema y justificación del interés.....	3
Metodología seguida en el trabajo	3
CAPÍTULO I: LA ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA TRIBUTARIA	7
1.1. Contexto en el que surge la administración electrónica	7
1.2. Evolución de la Administración Electrónica tributaria en España.....	8
1.3. Normas fundamentales para el avance de las TIC en las AAPP	13
1.4 Datos estadísticos del INE de su uso actual	15
CAPÍTULO II: EL GESTOR FISCAL	17
2.1 Concepto del gestor fiscal.....	17
2.2 Conocimiento en materia fiscal y obligaciones formales	18
2.2.1 Impuesto de Sociedades	18
2.2.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	19
2.2.3 Impuesto sobre el valor añadido.....	23
2.2.4 Declaraciones censales y modificación comunes a IRPF, IVA, IS y otros impuestos ...	25
2.2.5 Impuesto sobre el patrimonio	26
2.2.6 Impuesto sobre sucesiones y donaciones	27
2.2.7 Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	28
2.2.8 Procedimientos tributarios telemáticos de gestión, inspección y recaudación abiertos a PF o PJ y recursos y reclamaciones	28
2.3. Modos de representación en nombre de terceros ante la AEAT	29
2.3.1 Inscripción como colaborador social de la Agencia Tributaria.....	29
2.3.2 Representación voluntaria	31
2.3.3 Apoderamiento	31
2.3.4. Su rol en la digitalización de la administración tributaria	32
2.4 Modos de identificación electrónica ante la AEAT	33
2.4.1. El DNI electrónico	33
2.4.2 El certificado electrónico	36

CAPITULO III: PRINCIPALES HERRAMIENTAS DE LAS TIC EN LA AEAT	40
3.1 El registro electrónico de la AEAT	40
3.1.1 Admisión y rechazo de documentos.....	41
3.1.2 Plazos	42
3.2 Las notificaciones electrónicas	43
3.2.1 Suscripción voluntaria a notificaciones electrónicas	43
3.2.2 Notificaciones electrónicas obligatorias (NEO).....	47
CÁPITULO IV: LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE EN LA RELACIÓN TELEMÁTICA CON LA AEAT	48
4.1. El derecho del interesado a relacionarse electrónicamente con la Administración.....	49
4.2. A ser asistidos en el uso de medios electrónicos	50
4.3 A la obtención y utilización de los medios de identificación y firma electrónica	50
4.4 A la protección de datos de carácter personal, seguridad y confidencialidad de los dato	51
4.5 Obligación de llevar factura electrónica	52
CAPÍTULO V: PRINCIPALES APLICACIONES TELEMÁTICAS DE LA AEAT	55
5.1 Obtención del borrador de la declaración y datos fiscales del IRPF.....	55
5.2 Obtención del borrador Pre303 de la declaración de IVA	59
5.3 Aplicaciones informáticas de ayuda para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos.....	60
5.4 Presentación telemática de autoliquidaciones.....	60
5.5 Aspectos a tener en cuenta en las autoliquidaciones electrónicas.....	62
5.6. Comentario al auto dictado por Tribunal Supremo, Sección 1ª de la Sala de lo contencioso administrativo de Madrid el 25 de mayo de 2022, nº de recurso 6391/2021.....	67
Comentario crítico a la sentencia.....	76
Relevancia de la sentencia pendiente de resolver	77
CONCLUSIONES	77
REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA	82
LEGISLACIÓN	83
JURISPRUDENCIA CITADA	84
PÁGINAS WEB CONSULTADAS:	84

INTRODUCCIÓN

Cuestión elegida en el trabajo de fin de máster

La cuestión elegida para el trabajo es la importancia de la figura de un profesional como el gestor en la relación telemática entre el contribuyente y la Administración.

Razón de la elección del tema y justificación del interés

La razón de elegir este tema para el trabajo de fin de Master reside en poner en valor la figura del gestor fiscal como enlace entre el contribuyente y la Administración en los procedimientos de gestión tributaria telemáticos gestionados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en la relación electrónica en los procedimientos de gestión tributaria (como por ejemplo la tramitación de declaraciones, autoliquidaciones y demás documentos con trascendencia tributaria o la elaboración y mantenimiento de los censos tributarios entre otros. La idea me surgió durante las prácticas externas del Máster realizadas porque reflexioné sobre la importancia que sigue teniendo el gestor a pesar de que muchos procedimientos de gestión de tributos la AEAT por la informática los haya simplificado y proporcione herramientas de ayuda al contribuyente para cumplir con sus obligaciones tributarias. Junto a mi tutora le vimos interés estudiar por un tratar el tema del papel del gestor representando a su contribuyente en el cumplimiento de esas obligaciones en la relación electrónica con las AA. PP y por otro lado, el concepto de Administración electrónica en el ámbito tributario.

Metodología seguida en el trabajo

La metodología del trabajo consiste en la siguiente: La exposición se inicia en el primer capítulo con las circunstancias en las que nace la Administración electrónica tributaria, su evolución, las normas más relevantes para el avance de las TIC en las AA. PP y el análisis de los datos obtenidos sobre el uso de la Administración electrónica, análisis que sirve para enlazar con el siguiente capítulo.

El segundo capítulo engloba la figura del gestor fiscal, y se divide en varios apartados: En primer lugar, todo lo referido al conocimiento en materia de impuestos, declaraciones censales y otros procedimientos tributarios de gestión telemáticos y en segundo lugar, los modos de representación, el rol que tiene en la digitalización de la Administración y los modos de identificación electrónica más comunes ante la AEAT.

El tercer capítulo se centra en dos de las principales herramientas asociadas con las TIC con las que cuenta la AEAT: el registro electrónico y las notificaciones electrónicas. Respecto al RE se hace una aproximación del concepto, las reglas de admisión y rechazo de documentos y de sus correspondientes plazos. Respecto a las NE también se intenta definir un concepto, se trata el carácter voluntario de suscripción como regla general pero también cuando las notificaciones electrónicas son obligatorias y su suscripción no es voluntaria.

El cuarto capítulo versa sobre los principales derechos y obligaciones contemplados en leyes que tienen los contribuyentes en su relación electrónica con las AA. PP y correlativamente las obligaciones que ellas mismas tienen con el contribuyente en esa relación telemática. Se incide en la figura de la factura electrónica cuando es obligatoria y las intenciones en un corto tiempo del gobierno en el campo de la facturación electrónica para las empresas en el anteproyecto de ley “Crea y Crece”. Además la elaboración de un gráfico a partir de los datos de una encuesta del INE sobre el uso de facturación electrónica, teniendo en cuenta la variable del tamaño de la empresa.

En el quinto capítulo y último capítulo se detallan las principales aplicaciones con las que cuenta la AEAT.

En primer lugar, se incide sobre todo en cómo obtener el borrador de la declaración de la renta y obtener los datos fiscales de un contribuyente. En el siguiente apartado se habla de la herramienta del borrador Pre303 que pueden usar los contribuyentes que tengan que presentar el modelo 303 de IVA, las principales ventajas que tiene y otras vicisitudes. Además, también se hace un inciso sobre los contribuyentes al SII.

Posteriormente se nombran las aplicaciones informáticas de ayuda que pone la AEAT a disposición del contribuyente para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos. En el siguiente apartado se habla del concepto de autoliquidación, los supuestos en los que es obligatoria hacer la autoliquidación vía telemática. Unido a lo anterior, se tratan los posibles aspectos importantes a tener en cuenta en un gestor cuando tiene que presentar autoliquidaciones electrónicas en nombre de su cliente.

Ya el último apartado de este capítulo se compone de un comentario exponiendo una sentencia del Tribunal Supremo que está relacionado con la obligatoriedad de la declaración electrónica del IRPF de los contribuyentes, una valoración crítica y la posible relevancia que puede llegar a tener el fallo y también la siguiente sentencia que dicte el TS.

Ya al final de este trabajo, se recogen las principales conclusiones extraídas de la elaboración de este estudio, una opinión personal y por último se recoge la bibliografía y legislación empleadas, la jurisprudencia citada y las páginas web consultadas

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

AAPP	Administraciones Públicas
AC	Autoridad de certificación
AET	Administración electrónica tributaria
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
AGE	Administración General del Estado
AN	Audiencia Nacional
Art.	Artículo
Arts.	Artículos
BOE	Boletín Oficial del Estado
CB	Comunidad de Bienes
CE	Constitución Española
CSV	Código Seguro de Verificación
DA	Disposición Adicional
DEH	Dirección Electrónica Habilitada
DEHú	Dirección Electrónica Habilitada Única
DF	Decreto Foral
DNI	Documento Nacional de Identidad
DNIe	Documento Nacional de Identidad
ERTE	Expediente de Regulación Temporal de Empleo
ESPJ	Entidad Sin Personalidad Jurídica
FNMT	Fabrica Nacional de Moneda y Timbre
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBAN	Internacional Bank Account Number
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
INE	Instituto Nacional de Estadística
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IRPF	Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISO	International Organization for Standardization
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LAE	Ley de Acceso Electrónico
LJCA	Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LPAC	Ley de Procedimiento Administrativo Común
LRJSP	Ley del Régimen Jurídico del Sector Público
NE	Notificación Electrónica
NEO	Notificación Electrónica Obligatoria
NF	Norma foral
NIF	Número de Identificación Fiscal
NRC	Número de Referencia Completo
P.	Página
PP.	Páginas
PF	Persona Física
PJ	Persona Jurídica
RCA	Recurso Contencioso Administrativo
RD	Real Decreto
REDEME	Régimen Especial de Devolución Mensual (del IVA)
RGGIT	Reglamento General de procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria.
ROI	Registro de Operadores Intracomunitarios
SII	Suministro Inmediato de Información (del IVA)
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea

CAPÍTULO I: LA ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA TRIBUTARIA

1.1. Contexto en el que surge la administración electrónica

La aparición de la ‘era de las comunicaciones’ hace décadas supuso que conceptos novedosos como Internet, World Wide Web, páginas webs, etc., pasaran a ser ya totalmente incorporados en el vocabulario cotidiano. Ello facilitó la implantación generalizada y paulatina de la Informática y las comunicaciones en la cotidianidad de la sociedad.

La difusión de internet a partir de la segunda mitad de los años 90, desencadenó en una Sociedad de la Información y Comunicación, configurando un marco virtual que supuso la ampliación de las interacciones entre los distintos agentes intervinientes en la que especialmente afectó también en los procedimientos tributarios.

Se demandaban distintas cosas desde el punto de vista de la ciudadanía y la Administración que convergían entre sí.

Por un lado, para la Administración en general, y para la Administración tributaria en particular, que buscaba la mejora de la eficacia y la eficiencia, planteándose retos a todos los niveles y para todos los tipos de actuaciones, bajo la concepción de que el e-Government no solo suponía la implantación de nuevas tecnologías de información y comunicación, sino que además, el concepto de Administración necesitaba ser reinventado por completo, llevando consigo la introducción, modificaciones en sus estructuras organizativas, revisiones de procedimientos, nuevos modelos de gestión y de formación de recursos humanos, y a la vez, acompañarlo de nuevos modelos de cooperación y coordinación entre Administraciones Públicas (en adelante AAPP)¹

¹ Sobre el papel del eGovernment en el futuro de Europa vid. Comunicación de fecha 26/09/2003 de la Comisión al Consejo, al Parlamento europeo, al Comité Económico y Social europeo y al Comité de las Regiones”, [COM (2003) 567 final] extraído de <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/egovernment.html> el 1 de junio de 2022

Por otro lado, lo que principalmente la ciudadanía buscó es que la burocracia administrativa se agilizara independientemente de la Administración a la que se dirigieran.

Bajo esta premisa de lo que se demandaba, la Administración central se esforzó en satisfacer esa demanda de la ciudadanía. Para ello, asumió la responsabilidad de asegurar la interconexión e interoperabilidad² entre los distintos agentes públicos sin olvidar el preservar la seguridad de los datos tratados en tales relaciones con la Administración.

Trasladado el concepto de e-Administración a la Administración tributaria, fue atendido de manera más urgente por razón de que las consecuencias inmediatas que las fuentes de financiación tienen en la actividad pública de cara a sostener la prestación de servicios públicos. Conceptos como firma electrónica, certificado electrónico, Cl@ve, DNI electrónico, notificación electrónica, código de seguridad de verificación, serán tratados más adelante en este trabajo.

1.2. Evolución de la Administración Electrónica tributaria en España

En España, en septiembre de 2001, se implantó el sitio web administración.es, como portal de acceso para la ciudadanía de la Administración General del Estado (en adelante AGE), con la intención de integrar al resto de Administraciones, en aras de conseguir avances para el conjunto, mediante la instauración de enlaces entre sectores, y que aunque en 2001 empezó a estar dotado de versiones más avanzadas que redundaron en la mejora de la accesibilidad, aún no consigue consolidar el objetivo de ser el punto general de acceso con la Administración, que posibilite a cualquier interesado, de forma electrónica, conocer cómo avanza la tramitación de un determinado procedimiento.

² La interoperabilidad es la capacidad de los sistemas de información y de los procedimientos a los que éstos dan soporte, de compartir datos y posibilitar el intercambio de información y conocimiento entre ellos. Definición extraída de https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/pae_Estrategias/pae_Interoperabilidad_Inicio.html extraído el 1 de Junio de 2022.

Bajo estas premisas y en colación con los avances de la sociedad de la información a nivel europeo, será en Sevilla en junio de 2002, cuando el Consejo Europeo adoptó el acuerdo de aprobación del Plan de acción eEurope 2005, con el objetivo de avanzar de forma conjunta, con instrumentos que implementarían en los estados miembros, mejoras en el acceso a internet, servicios públicos más actuales, introducción del e-learnig como nueva forma de aprendizaje, negocios electrónicos dinámicos y la instauración, de forma progresiva, de infraestructuras de información segura.

Para avanzar en el plan europeo, a la hora de establecer nuevos objetivos, fueron determinantes los resultados de las acciones anteriores, como así exponen Gamero Casado, E. y Valero Torrijos, J.³, ya que mediante la comparación de resultados entre los distintos países afectados, no solo propiciaba la motivación de las Administraciones Públicas para asumir los cambios prescritos, sino que también, posibilitaron de forma preventiva el margen de mejora ante la detección de posibles incumplimientos.

El uso de las herramientas de benchmarking supuso el adelanto de medidas de control mediante fórmulas más desarrolladas, que se complementaron con medidas de difusión de buenas prácticas⁴, a través de conferencias y redes de apoyo, y que en las comparaciones posteriores mostraron como España superaba a la media europea⁵, ya que en nuestro país, las relaciones entre Administración–administrado crecían de forma exponencial, aunque con él debe en su haber de que aún quedaban muchas medidas por implementar. El benchmarking puede ser definido, de forma extensa, como un proceso formalizado de calidad que es usado por las organizaciones empresariales para medir sus productos, procesos, servicios y prácticas contrastándolos con los de los competidores líderes, es decir, de aquellos con las ‘mejores prácticas’ en el campo en cuestión.

³ Cfr. GAMERO CASADO, E. ; VALERO TORRIJOS, J.: La Ley de Administración electrónica. Comentario sistemático a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2010, p. 75.

⁴ Respecto a la difusión de las buenas prácticas y la mejora de la seguridad de las redes y de la información, vid. Comunicación de la Comisión, de 12 de agosto de 2009, al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones “Evaluación final del plan de acción eEurope 2005 y del programa plurianual (2003-2006) para el seguimiento del plan de acción eEurope 2005” [COM(2009) 432 final].

⁵ BARROSO BARRERO, J.: “Para contrastar los datos entre los distintos países europeos vid. J., 2004., ICE, Revista de Economía, nº 813, 2004. P. 55-72.

Su objetivo es el de determinar cómo sus competidores o firmas de “buenas prácticas” alcanzan sus altos niveles de actuación y poner en marcha este conocimiento en sus propias operaciones para alcanzar una ventaja competitiva. Hay muchas Administraciones Públicas que están incorporando, parcialmente, la herramienta del Benchmarking.

En este sentido, no puede decirse que lleven a cabo un proceso completo de Benchmarking, sino que realizan tan sólo una parte: se limitan a identificar las Buenas Prácticas⁶ que llevan a cabo otras Administraciones de su mismo nivel, y a incorporarlas en una base de datos.

Realizan las fases de observación y de identificación de las buenas prácticas pero sin finalizar el proceso con la incorporación adaptada de éstas a su propia actuación⁷.

Es una herramienta que surge en la empresa privada en los años 70 dentro de la corporación Xerox, y a partir de la década de los 90 se aplica en el sector público⁸. Esta metodología también puede ponerse en práctica con el objetivo de mejorar la toma de decisiones. Una labor que ha cobrado cada vez más importancia en el sector público, en el que, a la gran cantidad de información disponible, que no siempre es fácil de procesar, se unen otros factores como la satisfacción de las partes implicadas en la actividad: en este caso, serían contribuyentes, profesionales y personal al servicio de la Administración Tributaria.

Conocer qué políticas adoptadas se han desarrollado con éxito en la organización puede ayudar a tomar decisiones en el ámbito de la misma, en este caso en el de la administración tributaria.

En dicho avance, fueron fundamentales las dotaciones de créditos en los presupuestos públicos destinados a inversiones en infraestructuras de la información, en la adquisición de ordenadores personales para los empleados públicos, así como, del software que soportara la actuación pública.

⁶ En este ámbito, las Buenas Prácticas pueden definirse como “cualquier actuación, impulsada por una administración pública, que haya mejorado de forma significativa una situación insatisfactoria”.

⁷ Fundación RAFAEL CAMPALANS. Área temática. “¿Qué es el benchmarking? 2001, nº2 p. 2, 3.

⁸ BAADBAART O. ; YUSNANDARSHAH B. ; “Benchmarking en el sector público, un estudio de artículos científicos, 1990-2005”. Revista Internacional de Ciencia Administrativas. Vol. 74 nº 3, p. 92 INAP. 2008.

Además, todo ello tuvo que acompañarse con las inversiones en e-learning y con el incremento del número de efectivos dedicados a las nuevas tecnologías, que permitieran ser capaces de gestionar los nuevos Portales webs institucionales, aunque en ese periodo de tiempo, aún quedaba mucho margen de actuación en cada uno de los estados miembros.

El e-Learning es el “proceso de aprendizaje a distancia que se facilita mediante el uso de las tecnologías de la información y comunicación⁹”

Este concepto extrapolado a las administraciones públicas, tuvo como principal ventaja, el ahorro de costes respecto a la formación presencial. De igual forma, se proyectaron cursos-repositorios de materiales digitalizados, con tests de autoevaluación que suplantaron a los antiguos cursos presenciales. El objetivo de esta modalidad de enseñanza era que los funcionarios que cursaran estos cursos a distancia adquirieran conocimientos para realizar todos los trámites que implica la gestión tributaria a través de las herramientas informáticas que el Ministerio de Hacienda ponía a su disposición.

El desarrollo del plan de acción eEurope 2005 supuso un gran avance en la definición del concepto de Administración electrónica¹⁰, estableciendo que el uso de las nuevas tecnologías debe ir acompañado de nuevas aptitudes y su necesaria combinación con cambios en la organización, a fin de mejorar los servicios públicos y los procesos democráticos, y que, además, debe reforzarse con el desarrollo de las adecuadas políticas públicas.

A pesar de tener cosas positivas, se encontró un gran problema desde el punto de vista del sector empresarial, si la inversión en TICs es insuficiente, la interoperabilidad entre servicios inexistente, y la problemática en materia de seguridad de redes no es homogénea, las cargas administrativas seguían siendo desproporcionadas teniendo en cuenta que la ciudadanía demandaba el mayor número posible de trámites en línea, cuya demanda solo podía ser satisfecha, con el avance de firmas electrónicas autorizadas y con la creación de ventanillas únicas de servicios.

⁹ BARBERÁ, E.: Aprender e-learning. Editorial Paidós, Barcelona. 2008. p. 34.

¹⁰ Definición recogida en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: “El papel de la Administración electrónica en el futuro de Europa” [COM (2003) 567 final], de 26 de septiembre de 2003.

Ante tal problemática, en la primera revisión del plan aprobado con el horizonte en el año 2010¹¹, se puso de relieve el fracaso de algunas de las medidas aprobadas, por lo que se hizo necesario revisar los objetivos a alcanzar en los años 2006 y 2007, para imponer nuevas orientaciones estratégicas, que vincularan la prestación de los servicios públicos a la utilización de las TICs, y que a su vez, se desarrollaran con la puesta en marcha de proyectos piloto que contuvieran soluciones tecnológicas, legales y organizativas en la prestación de servicios públicos en línea. Con dichas correcciones, en las valoraciones finales del Plan eEurope 2010¹², sí que se extrajeron resultados positivos, al considerar garantizadas las conexiones en la mayoría de las empresas y en la mitad de los hogares. En términos generales, se consideró que los avances en la investigación e innovación en las nuevas tecnologías, impidieron exclusiones en el proceso.

A pesar de todo ello, las autoridades europeas, conscientes de que el proceso no se había completado, sobre todo desde el prisma de los particulares en el uso de la Administración electrónica, y de los problemas de interoperabilidad entre los entes públicos, se marcaron nuevos retos para una estrategia para el año 2020, y que fue aprobada por la Declaración Ministerial sobre eGovernment, de 18 de noviembre de 2009 en Malmö.

Los objetivos pretendidos con la implantación de la nueva estrategia renovada, se dividían en tres grandes áreas de actividad:

- Propiciar la colaboración de todos los sectores en el desarrollo de la Administración electrónica, para potenciar el impulso de los servicios electrónicos entre los usuarios.
- Incremento de la información en formato electrónico reutilizable.
- Refuerzo de la transparencia en la Administración electrónica.

¹¹ Los resultados de la primera revisión del Plan i2010 pueden contrastarse en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Iniciativa “i2010: Primer Informe anual sobre la sociedad de la información europea” [COM (2006) 215 final], de 19 de mayo de 2006.

¹² Los resultados del Plan i2010 pueden consultarse en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: “Informe sobre la competitividad digital de Europa. Principales logros de la estrategia i2010 entre 2005 y 2009” [COM (2009) 390 final], de 4 de agosto de 2009.

Los objetivos que se han cumplido con la Administración electrónica son los siguientes: agilidad en la tramitación, acercamiento al ciudadano y mejora de eficiencia, calidad y rentabilidad¹³.

1.3. Normas fundamentales para el avance de las TIC en las AAPP

En la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas entre la exposición de motivos número 5, que precede al articulado de un proyecto o proposición de ley y en el que se exponen las razones por las que se redacta el texto legal y se justifican los objetivos que pretende alcanzar, decía lo siguiente: *El extraordinario avance experimentado en nuestras Administraciones Públicas en la tecnificación de sus medios operativos, a través de su cada vez mayor parque informático y telemático, se ha limitado al funcionamiento interno, sin correspondencia relevante con la producción jurídica de su actividad relacionada con los ciudadanos. Las técnicas burocráticas formalistas, supuestamente garantistas, han caducado, por más que a algunos les parezcan inamovibles, y la Ley se abre decididamente a la tecnificación y modernización de la actuación administrativa en su vertiente de producción jurídica y a la adaptación permanente al ritmo de las innovaciones tecnológicas.* Los objetivos que se perseguían alcanzar no se consiguieron con esta norma porque las TICs no estaban asentadas en los hogares, ni en el tejido empresarial.

Realmente cuando sí se dieron avances significativos a nivel jurídico fue con la aprobación de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que introdujeron la novedad de que con la modificación del artículo 38 de la Ley 30/92, se les dio opción a las Administraciones de crear registros telemáticos para la recepción de solicitudes, escritos y comunicaciones haciendo uso de las TICs, y que con la implicación de los demás sectores hicieron entender a la Administración la necesaria evolución de sus procedimientos.

- ¹³ R. LACAMBRA ORGUILLÉS, Aproximación a la e-Administración mediante un caso práctico. “La aplicación de la Administración electrónica en el ámbito tributario” 1.ª edición. Zaragoza (España), 2022. Publicaciones. Universidad de Zaragoza. Coordinador: Darío Badules p.85 extraído de <https://zaguan.unizar.es/record/111990/files/BOOK-2022-010.pdf> extraído el 20 de Junio de 2022.

Un paso fundamental respecto a aclarar las posibles incertidumbres respecto a las nuevas formas de identificación electrónica en la tramitación telemática fue con la aprobación de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica, ya que al otorgarle plena validez legal en las transacciones electrónicas públicas y privadas, hizo que de forma muy favorable reaccionaran la sociedad, concretamente las empresas a dicha disposición, lo que unido a la coordinación de la Administración Central, supone la aceptación y el impulso preciso para que por parte de la Administración se materialice en un avance decisivo de la Administración electrónica.

Respecto a la normativa europea, la aprobación de la Directiva 2006/123/CE¹⁴, de 28 de diciembre, relativa a los servicios en el mercado interior, con carácter vinculante para todos los estados miembros, estableció la obligación de la tramitación electrónica de determinados procedimientos administrativos, dando por asentado que la información de la que debían disponer los sujetos interesados en ellos, estaría a su disposición de forma electrónica, así como, que el suministro de información con los demás estados europeos se haría también por medios electrónicos. Dichas obligaciones impuestas a la Administración en su conjunto, y que por tanto se entienden independientes de las particularidades organizativas y de ámbito territorial, propicia de forma tajante un paso importante en la implantación de la Administración electrónica en nuestro país. El legislador tuvo que transponer esa directiva europea vinculante al ordenamiento jurídico español respecto a las obligaciones relativas a la Administración electrónica y fue la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (LAE) la que cumpla formalmente con dicho compromiso. Con su aprobación, cualquier actuación Administrativa se debía entender como servicios básicos, entre otros, las sedes electrónicas¹⁵, los Registros Electrónicos, las Plataformas de Pagos telemáticos y las Plataformas de notificaciones electrónicas¹⁶

¹⁴ Entró en vigor al día siguiente de su publicación el 27 de diciembre de 2006, y para ella se estableció un período de transposición de tres años, en concreto hasta el 28 de diciembre de 2009

¹⁵ “Para desarrollar el proceso de implantación de las sedes electrónicas en la Administración tras la entrada en vigor de la LAE” GAMERO CASADO, E.; VALERO TORRIJOS, J., 2010, pp. 346-371.

¹⁶ “Sobre las notificaciones electrónicas” GAMERO CASADO, E.; VALERO TORRIJOS, J., 2010, pp. 573-592.

Aunque es a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) ya se empezó a reconocer y se asentó a nivel nacional la nueva forma de proceder de la Administración aunque fue de manera gradual aplazándose hasta octubre de 2018, consciente de las limitaciones económicas, personales y materiales de muchos entes públicos, la ampliación de dos años más, para su entrada en vigor ¹⁷.

1.4 Datos estadísticos del INE de su uso actual

Anexo I

Actividades realizadas en los tres últimos meses según tipo de actividad realizada y sexo. Año 2021¹
 Porcentajes de población de 16 a 74 años ordenados de mayor a menor entre hombres y mujeres



(1) Interactuar con las administraciones públicas se refiere a la actividad realizada durante los 12 últimos meses.

Fuente: Encuesta INE 2021

En el Anexo I se puede ver que los porcentajes que representa la actividad de interactuar con la administración pública son muy altos en la población de 16 a 74 años. Por un lado, en hombres se sitúa en un 70,5% y en mujeres en un 66,9%.

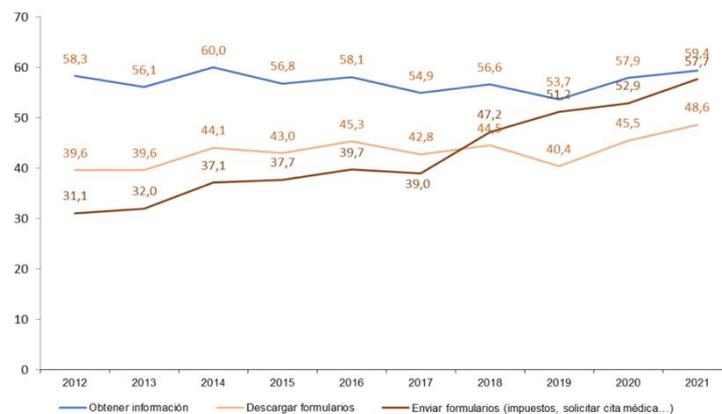
¹⁷ La disposición final séptima de la LPAC, que disponía la entrada en vigor de dichas previsiones para octubre de 2018, tuvo que ser modificada por el artículo sexto del Real Decreto-ley 11/2018, de 31 de agosto, disponiendo que ésta debe producirse a partir del 2 de octubre de 2020.

Es constatable que el alto porcentaje que representa la administración ya es comparable con actividades relacionadas con las TIC ya más que incorporadas en día a día de la población (participar en redes sociales, usar mensajería instantánea, leer noticias en periódicos, buscar información sobre bienes o servicios, recibir o enviar correos electrónicos etc.).

Por lo tanto, se puede hablar ya en estos momentos de una cotidianidad en el uso de las TIC con la Administración pública.

Anexo II

Uso de la administración electrónica según forma de contacto. Año 2021
Porcentaje de usuarios de Internet en los 12 últimos meses



En el Anexo II se detalla la forma de contacto con la administración electrónica, se ve que la evolución del uso de administración electrónica para enviar formularios (entre los que se incluye presentar impuestos) ha sido creciente progresivamente desde 2012 hasta 2021. En una década se ha pasado de un 31,1% a un casi 60%, la implantación por lo tanto ya es generalizada.

Por otra parte, en la encuesta del INE se recoge que un 72,7% de los internautas ha contactado o interactuado con las administraciones o servicios públicos a través de Internet en los 12 últimos meses por motivos particulares. Este porcentaje equivale al 68,7% de la población de 16 a 74 años (5,8 puntos más que en 2020). Por edad, interactúan en una proporción superior a la media los de 25 a 54 años. Por forma de interactuar, el 59,4% de los internautas afirma haber obtenido información de las páginas web o apps de la Administración, el 48,6% ha descargado formularios oficiales y el 57,7% ha enviado formularios cumplimentados (incluye presentar declaraciones de la renta u otros impuestos, solicitar citas médicas...).

Por otro lado, el 10,1% de los internautas declara haber tenido la necesidad de presentar un formulario, aunque finalmente no lo envió (el 12,1% en 2020). Entre las causas, el 68,3% afirma que lo tramitó por Internet otra persona en su nombre –gestor o conocidos–, el 39,3% por falta de habilidades o conocimientos y el 36,9% por no disponer o tener problemas de firma o certificado electrónico.

Ante estas causas de no presentar los formularios de impuestos por numerosas razones, aparece la relevante y útil figura del gestor fiscal.

CAPÍTULO II: EL GESTOR FISCAL

2.1 Concepto del gestor fiscal

Antes de definir la figura del gestor fiscal, es conveniente primero delimitar la figura del gestor administrativo. En el Estatuto Orgánico de la profesión de Gestor Administrativo aprobado por Decreto 424/1963, de 1 de marzo, en su artículo 4 comprendido en el capítulo primero preliminar, se define el concepto de gestor administrativo. Dice lo siguiente: *“Los Gestores Administrativos son profesionales que, sin perjuicio de la facultad de actuar por medio de representante que a los interesados confiere el artículo 24 de la Ley de Procedimiento Administrativo, se dedican de modo habitual y con tal carácter de profesionalidad y percepción de honorarios a promover, solicitar y realizar toda clase de trámites que no requieran la aplicación de la técnica jurídica reservada a la abogacía, relativos a aquellos asuntos que en interés de personas naturales o jurídicas, y a solicitud de ellas, se sigan ante cualquier órgano de la Administración Pública, informando a sus clientes del estado y vicisitudes del procedimiento por el que se desarrollan”*.

A partir de esta definición recogida por tal precepto, se pueden señalar las notas características principales que reúne un gestor administrativo. El gestor administrativo es un profesional que se dedica de manera habitual a promover, solicitar y realizar toda la clase de trámites, pero nunca puede actuar en trámites que precisen de aplicar una técnica jurídica reservada para la actividad de abogacía.

Además, esas actuaciones ante órganos de la administración pública son en aras del interés de personas físicas o jurídicas y es por ello, que los gestores deben a los clientes informar del estado y circunstancias de los procedimientos iniciados. En síntesis, el gestor actúa como un puente en la relación de los contribuyentes con los diferentes órganos de la Administración Pública.

2.2 Conocimiento en materia fiscal y obligaciones formales

Ya entrando a hablar de la figura específica del gestor fiscal, se va a hablar sobre qué aspectos principales tiene que tener conocimiento en determinados impuestos, el caso las obligaciones formales que conlleva y la fiscalidad de una figura como la comunidad de bienes cada vez más común en los contribuyentes, ejemplo comunidad de propietarios.

2.2.1 Impuesto de Sociedades

Hay que saber en primer lugar quién tiene obligación de declarar: son contribuyentes del IS las personas jurídicas (excepto las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil) y determinadas entidades que, aunque no tengan personalidad jurídica establece la Ley de Impuesto de Sociedades que son contribuyentes a efectos de ser sujeto pasivo. Este impuesto grava el beneficio que obtienen las sociedades en el año fiscal.

El tipo impositivo del IS se aplica sobre la base imponible que se calcula a partir del resultado contable de la empresa. Hay que pedir a la sociedad la cuenta de resultados, examinando especialmente los gastos deducibles y otras partidas que provocan ajustes extracontables. Se tiene que tener conocimiento de todos los incentivos y deducciones. Por ejemplo, las entidades de reducida dimensión (su importe neto de cifra de negocios es menos de 10 millones) pueden acceder por ejemplo a la compensación de bases imponibles negativas, con el límite de un 70% de la base imponible y hasta 1 millón de euros.

En cuanto a obligaciones formales, es necesario saber realizar la declaración de los pagos fraccionados (modelo 202) en los meses de abril, octubre y diciembre, y una declaración anual (modelo 200), que se presenta en los primeros 25 días naturales o hasta el día 20 si quieres hacer el pago domiciliado, posteriores al final del ejercicio correspondiente. Suelen ser las primeras semanas de julio en caso de que el ejercicio impositivo coincida con el año natural. Su presentación es obligatoria de manera telemática.

Una comunidad de bienes nunca tiene que tributar por el IS porque es una entidad sin personalidad jurídica, tributará en IRPF en los términos que en el apartado siguiente al final se detallan.

2.2.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En primer lugar, hay que saber quién están obligados a realizar la declaración de la renta: las personas físicas residentes, básicamente que permanezcan más de 183 días en España y obtengan rentas por encima de unas cantidades determinadas.

La Ley 35/2006 de Impuesto sobre las personas físicas establece una delimitación negativa: los contribuyentes no están obligados a presentar declaración cuando las rentas procedan exclusivamente de las siguientes fuentes, no superen ninguno de los límites siguientes, en tributación individual o conjunta

-Rentas del trabajo de 22.000€ en caso de tener solo un pagador y en el caso de dos pagadores o más, 14.000€ siempre que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no superen los 1.500 euros anuales porque en ese caso se aplicarán el límite de los 22.000€. Es muy importante, que recuerde que la Seguridad Social se considera un segundo pagador. Por lo tanto, si viene un cliente y percibió durante un periodo de tiempo prestación de desempleo cuando no trabaja o estuvo inmerso en un ERTE cuenta como segundo pagador.

-Rendimientos íntegros del capital mobiliario (dividendos de acciones, intereses de cuentas, de depósitos o de valores de renta fija, etc.) y ganancias patrimoniales (ganancias derivadas de reembolsos de participaciones en fondos de inversión, premios por la participación en concursos o juegos, etc.) sometidos a retención o ingreso a cuenta cuya cantidad supere los 1.600 euros anuales.

- Rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de Letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

No tienen que presentar declaración en ningún caso quienes obtengan rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, o ganancias patrimoniales que conjuntamente no superen los 1.000 euros ni quienes hayan tenido, exclusivamente, pérdidas patrimoniales inferiores a 500 euros.

Como novedad se ha introducido una modificación al apartado 2 del art. 96 por la disposición final 1 del Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio de 2022 añadiendo lo siguiente: *“No obstante lo anterior, estarán en cualquier caso obligadas a declarar todas aquellas personas físicas que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado de alta, como trabajadores por cuenta propia, en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar”*.

Hay que tener en cuenta que este apartado 2, modificado por la disposición final 1 del Real Decreto ley 13/2022, de 26 de julio de 2022, entra en vigor el 1 de enero de 2023 según establece su disposición final 5.

En cuanto a obligaciones formales, el gestor tiene que saber presentar la autoliquidación, declaración anual del impuesto de la renta de las personas físicas (modelo 100). Tiene que tener en cuenta que el inicio del plazo y el plazo máximo se establecen en la correspondiente orden ministerial publicada en el BOE cada año por el Ministerio de Hacienda Pública. La presentación telemática es opcional, también se puede presentar en las oficinas de la Agencia Tributaria una vez concertada cita previa con la Administración.

Lo esencial es que, para poder hacer la declaración de la renta de un cliente, el gestor necesitará obtener sus datos fiscales. Y para poder obtenerlos, necesitará de fotocopia del DNI del declarante, si tiene pensado hacer la declaración en modalidad conjunta, también necesitará una fotocopia del DNI del resto de personas que formen parte de la unidad familiar (se incluye al cónyuge y a los hijos menores de edad o mayores incapacitados judicialmente), la copia de la declaración de renta del año pasado y la autorización que lo habilite para presentar de forma telemática la declaración de terceros frente a la Administración (que se explicará más adelante).

Todos estos datos son necesarios porque la Agencia Tributaria al querer obtener los datos fiscales del contribuyente, pedirá su número de DNI, la fecha de validez o en su caso la de expedición y el importe de determinada casilla de la declaración presentada el año anterior.

Sin embargo, en el borrador no todos los datos se reflejan, se reflejan solo los datos que se cruzan con Hacienda. El gestor como profesional tiene que saber que al cliente tendrá que plantearle una serie de preguntas referidas a circunstancias personales y de otro ámbito. ¿Se ha producido algún cambio en el estado civil?

¿Tiene reconocida por un certificado alguna discapacidad? ¿Tiene algún inmueble alquilado? ¿Si es así, lo tiene durante todo el año? ¿Se alquila algún garaje también, venía con la vivienda? ¿Ha vendido acciones? ¿en ese caso, cuando las adquirió y a qué precio? ¿Y por cuanto las vendió? ¿Ha vendido alguna casa? ¿Si es así, cuál fue su precio de adquisición y los gastos inherentes a la adquisición y a la venta?

Vistas las preguntas que tiene que hacerle el gestor a un cliente de cara a realizar su declaración de la renta, ahora lo importante es preguntarse, ¿qué documentación le pide a su cliente?

De los inmuebles en propiedad que no estén arrendados, se tiene que pedir recibo del IBI para conocer el valor catastral sobre el que se imputará una renta presunta del 2% (salvo la que constituya el domicilio habitual exento).

De los inmuebles que estén arrendados, se pedirá una copia del contrato, los ingresos (y las retenciones soportadas si se trata de locales) y gastos (reparaciones, IBI, tasas, gastos de comunidad, en su caso, cuotas del préstamo, etc.). También la copia de la escritura de adquisición del inmueble para poder calcular la amortización del bien inmueble excluyéndose el valor del suelo. Los documentos de transmisión de inmuebles, ya sea si se adquirió por donación (documento notarial de donación) o si se adquirió por sucesión (documento notarial de aceptación de herencia). En el caso de la comunidad de bienes cada vez es más común que dos o más personas, a las que se les denomina comuneros (que pueden ser personas físicas o jurídicas), que siendo propietarios conjuntos de uno o varios inmuebles, decidan asociarse para explotar o administrar esos bienes inmuebles. La CB en si no tributa en el impuesto porque al no tener personalidad jurídica, es decir, la comunidad de bienes no tributará por los beneficios, al no ser sujeto pasivo del impuesto.

No obstante, si tiene que cumplir con determinadas obligaciones formales relacionadas con el impuesto:

- En febrero, realizar la retención de los ingresos obtenidos a través de los modelos 111 y 115 y presentar la declaración informativa en la que se recogen entre otra información, la identificación de los comuneros y el importe que se le ha imputado a cada uno de ellos por la obtención de los ingresos mediante el modelo 184.
- Cuando en la CB hay socios capitalistas (es decir, socios que aporten capital sin aportar trabajo), la comunidad tiene que cumplir con las obligaciones tributarias relativas a las retenciones e ingresos a cuenta de determinados rendimientos del capital mobiliario o determinadas rentas como los intereses pagados por los préstamos recibidos de terceros, presentando el modelo 123.
- Anualmente del mismo modo, cuando se den socios capitalistas, debe cumplimentar el modelo 193 así como una declaración informativa anual por retenciones practicadas a través de los modelos 180 y 190.

El sujeto pasivo del IRPF son los comuneros que tributan por los ingresos y gastos de la comunidad en base a la parte que les corresponda de cuota en régimen de atribución de rentas. Se tendrá que cumplimentar para ello el modelo 130 o 131.

2.2.3 Impuesto sobre el valor añadido

El gestor tiene que saber qué operaciones están sujetas y exentas de IVA y las que no están sujetas y en base a ello, presentar la autoliquidación de IVA. El impuesto grava tres clases de operaciones:

-Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad.

-Adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales, aunque en ocasiones pueden ser realizadas por particulares

-Importaciones de bienes, cualquiera que sea quien las realice, ya sea empresario, profesional o particular.

En cuanto a obligaciones formales, tiene que saber que el impuesto se liquida mediante el modelo 303 en los 4 trimestres en los plazos establecidos por Hacienda: del 1 al 20 de abril, del 1 al 20 de julio, del 1 al 20 de octubre y del 1 al 30 de enero. Hay que presentar el 390 resumen anual informativo del modelo 303, que se presenta con el cierre contable de cada ejercicio del 1 al 30 de enero del año siguiente al ejercicio. Además, si ha habido una venta o adquisición de un bien o servicio a una empresa ubicada en un país que pertenece a la Unión Europea hay que rellenar el modelo 349 que tendrá que coincidir con lo que se recoge en el 303. Es de vital importancia que el gestor tiene que saber que, si acude a una gestoría una sociedad que tiene pensado venderle un bien o prestarle un servicio a una empresa francesa, tiene que inscribirse en el registro de operadores intracomunitarios.

Si es declaración mensual, supuestos en los que si se aplica el SII (Sistema inmediato de información), el modelo 303 se presenta en los siguientes plazos: del 1 al 30 del mes siguiente al período de liquidación, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la autoliquidación correspondiente al mes de enero.

El SII consiste en la llevanza de los libros contables del IVA, mediante la web de la Agencia Tributaria. Este sistema es voluntario excepto para algunas empresas que es obligatorio, caso de que estén inscritas en el régimen de devolución mensual de IVA (REDEME), empresas que tengan una facturación superior a 6.010.121,04 € y empresas inscritas en grupos de IVA. En este caso solo se tiene que presentar el modelo 303, no tiene que presentar ni 340 (libros de registro), 347 (operaciones con terceras personas) y 390 (resumen anual del IVA).

Es muy importante saber que en caso de que la autoliquidación del IVA salga a devolver, no se puede solicitar la devolución hasta el cuarto trimestre. Los tres trimestres anteriores se irán acumulando las compensaciones en el caso de tener periodicidad trimestral. Sin embargo, si se está inscrito en el REDEME si se puede solicitar cada mes la devolución

La presentación de estos modelos es exclusivamente de manera telemática en el caso del 390 pero en el caso del modelo 303 los que no estén obligados a utilizar un certificado electrónico pueden presentarlo en papel.

El gestor tiene que ser consciente de que el sujeto pasivo del IVA también hay otra serie de obligaciones formales:

-Obligación de facturar y entregar facturas o documentos sustitutivos de sus operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y conservar copia de las mismas a sus clientes.

Estas facturas tienen que cumplir los requisitos que se recogen en el artículo 29.2 e) de la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre en el artículo 164.

-Obligación de disponer de la factura de sus proveedores y conservarla. El empresario o profesional tiene que solo puede deducirse el IVA de las facturas que emitidas por sus proveedores o acreedores que tenga en su posesión y estén contabilizadas. De otra forma, no se lo podrá deducir de la cuota.

-Obligación de llevar y tener a disposición de la AEAT los libros registro de determinadas operaciones.

Todo el que sea sujeto pasivo de IVA tiene que llevar libro registro de facturas expedidas, libro registro de facturas recibidas, libro registro de bienes de inversión, libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias y libros registros especiales dependiendo del régimen de IVA o actividad.

Los contribuyentes que estén obligados al SII o hayan decidido por acogerse a él, toda la llevanza de los libros registro la llevarán a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación semanales.

Respecto a la comunidad de bienes, la CB será sujeto pasivo de IVA y, por lo tanto, tiene que tributar presentando el modelo 303 liquidando el IVA repercutido y soportado, así como las declaraciones informativas que corresponden.

2.2.4 Declaraciones censales y modificación comunes a IRPF, IVA, IS y otros impuestos

Los modelos 036 y 037 se utilizan para varias gestiones: darse de alta o baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, en el que se tienen que dar de alta las personas o entidades que vayan a desarrollar actividades empresariales o profesionales o tengan rendimientos sujetos a retención; hacer cualquier modificación, solicitar la asignación del Número de Identificación Fiscal (NIF) provisional o definitivo (para el caso de sociedades); identificar las actividades a realizar, dándose de alta en el IAE (Impuesto sobre Actividades Económicas), para aquellos sujetos que resulten exentos del mismo, comunicar el régimen aplicable en el IVA; comunicar el régimen aplicable en el IRPF; darse de alta en ROI (sólo cuando se realicen operaciones con otros Estados miembros de la Unión Europea) o de devolución mensual del IVA etc.

2.2.5 Impuesto sobre el patrimonio

El gestor tiene que saber que están obligados a presentar declaración por IP los contribuyentes que ya sea por obligación personal o real, concurren alguna de las siguientes circunstancias:

- Su cuota tributaria, de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedan, sale a pagar.
- Cuando no saliendo a pagar, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto, resulte superior a 2.000.000 €.

La norma reguladora del impuesto, establece una base mínima para tener la obligación a tributar en patrimonio, además se le añade que hay una lista de bienes y derechos que están exentos.

En la base imponible hay una reducción del mínimo exento aprobado por cada comunidad autónoma, que en caso de no estar aprobado es de 700.000€, solo si se sobrepasa la cantidad que le corresponda según reducción, hay que declarar patrimonio. Por ejemplo, en la comunidad autónoma de Aragón la reducción de la base se sitúa en los 400.000€

Además, de esa reducción del mínimo exento en la base, hay que excluir hasta 300.000 euros del valor de tu vivienda habitual con carácter general. Este importe exento es para cada contribuyente, por lo que en el caso de un matrimonio que tenga una vivienda adquirida en gananciales no tributará por ella si su valor no excede de 600.000€.

El gestor además tiene que tener en cuenta las bonificaciones que cada comunidad autónoma establece a la cuota del impuesto, por ejemplo, un contribuyente que resida en Madrid tiene una bonificación del 100%, por lo que no tendrá que pagar el impuesto, cualquiera que sea su patrimonio. No obstante, puede haber casos de que residentes en la comunidad de Madrid, aunque no tengan que pagar por este impuesto, deban presentar la declaración si el valor de sus bienes y derechos supera 2.000.000€.

El modelo telemático a cumplimentar por el cual se liquida el impuesto es el 714. El plazo es el mismo que se establezca para el IRPF.

2.2.6 Impuesto sobre sucesiones y donaciones

El gestor tiene que tener conocimiento de cuando las personas físicas tienen la obligación de declarar este impuesto y son por dos posibles modalidades:

-Por obligación personal

Son los supuestos en los que las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español están obligados a presentar declaración o autoliquidación por este impuesto por adquirir bienes y derechos ya sea por herencia, legado o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos. También las cantidades percibidas las cantidades derivadas de un seguro de vida obliga al contribuyente a tributar por el impuesto cuando el contratante es persona distinta del beneficiario. En caso de coincidir contratante y beneficiario tiene que tributar por IRPF.

-Por obligación real

Supuestos en los que, aunque las personas físicas no cumplen con el requisito de la habitual residencia en territorio español, están obligadas a presentar declaración o autoliquidación de este impuesto por los bienes y derechos, sin importar su naturaleza, que estuvieran situados, hubieran de cumplirse, o pudieran ejercitarse o en territorio español, que sean adquiridos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos. Los sujetos pasivos que tengan que declarar por obligación real están obligados a designar una persona con residencia en España para que los represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto.

Para la determinación de la residencia habitual se aplican las normas del IRPF.

En cuanto a obligación formal, está la presentación del modelo 651 en treinta días hábiles a contar desde el día siguiente a la celebración del acto o contrato.

2.2.7 Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

El sujeto pasivo de este impuesto es la persona que ha incrementado su patrimonio con la correspondiente operación. Por ejemplo, en una compraventa será el adquirente el sujeto pasivo; en un expediente de dominio, quien obtenga el derecho, o en caso de constituirse préstamos y pensiones, el prestatario y el pensionista respectivamente y así consecutivamente.

Hay otras dos modalidades comprendidas en este impuesto:

- Las operaciones societarias también están sujetas concretamente las siguientes operaciones: La constitución y disolución de sociedades, la modificación de su capital social, las aportaciones sociales que no modifiquen el capital social y la importación de sociedades extracomunitarias.
- Los documentos notariales, mercantiles y administrativos. Dependiendo de la naturaleza del documento gravado, el impuesto se liquidará mediante una cuota variable o fija

En cuanto a obligaciones formales, el impuesto se liquida mediante el modelo 600, 610, 615, 620 o 630. Se puede presentar de manera telemática o en la oficina correspondiente de la administración tributaria del domicilio fiscal del contribuyente.

2.2.8 Procedimientos tributarios telemáticos de gestión, inspección y recaudación abiertos a PF o PJ y recursos y reclamaciones

Entre los procedimientos tributarios de gestión que se pueden realizar de manera telemática destacan: las autoliquidaciones de impuestos, solicitud de beneficios fiscales, e-factura. En los procedimientos de inspección destaca que la AEAT si así lo considera oportuno, podrá realizar una inspección vía videoconferencia mediante zoom para requerir información a los obligados tributarios sobre los que pueda existir sospechas de fraude fiscal, solicitarles aclaraciones sobre determinados aspectos difusos de sus autoliquidaciones de impuestos o incluso trasladar documentación.

En los procedimientos de recaudación destacan: el pago del impuesto, aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias, trámites durante el procedimiento de apremio, diligencia de embargo, extinción de deuda mediante compensación, interposición electrónica de recursos y reclamaciones ante la Administración Tributaria. Todos estos procedimientos se explicarán y desarrollarán más adelante.

2.3. Modos de representación en nombre de terceros ante la AEAT

Dentro de las notas características de un gestor que se mencionaban anteriormente en el presente trabajo, era la de actuar como puente en la relación del contribuyente y la Agencia Tributaria. El gestor ejerce una labor de intermediación entre sus clientes y la AEAT. Presenta por cuenta de sus clientes sus liquidaciones tributarias y realizar todos los trámites que afecte a sus intereses.

Es conveniente recordar que a pesar de que el gestor actúe en representación de su cliente, el sujeto pasivo del impuesto seguirá siendo el cliente. En el caso de que un gestor fiscal cometa algún error que genere un perjuicio a su cliente, la Agencia Tributaria siempre contra el que se dirigirá es contra el sujeto pasivo, en este caso el contribuyente. Solo operará responsabilidad del gestor fiscal frente a sus clientes si se demuestra con hechos probados que ha actuado de manera negligente, produciendo engaño o ha actuado de manera fraudulenta.

El gestor fiscal puede representar a su cliente en calidad de colaborador social de la AEAT o de representante voluntario inscrito a su vez en el registro electrónico de apoderamientos.

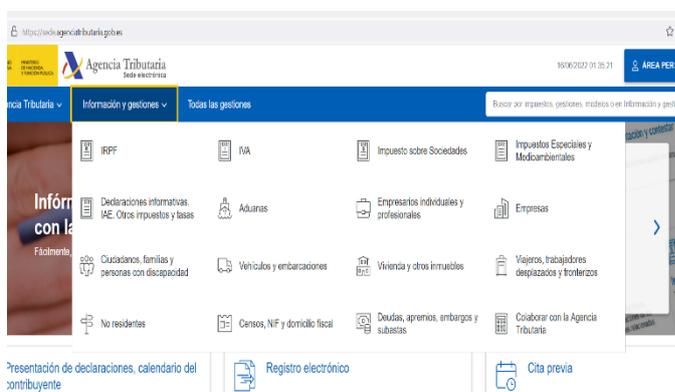
2.3.1 Inscripción como colaborador social de la Agencia Tributaria

La figura de la colaboración social en aplicación de los tributos con la AEAT viene recogida en el art. 92 de la Ley 58/2003. Pueden ser colaboradores sociales aquellas entidades que en el marco de la colaboración social en la aplicación de los tributos tengan suscrito un acuerdo con la Agencia Tributaria, así como los profesionales que ejerzan su actividad profesional en el ámbito de la gestión tributaria y estén asociados o colegiados en entidades que tengan firmado un acuerdo de colaboración social que lo permita.

Al colaborador social se le habilita legalmente para que pueda llevar a cabo múltiples gestiones y actuaciones por internet en representación de terceras personas tales como presentación de declaraciones de diferentes impuestos, comunicaciones, recursos y determinados documentos en formato electrónico, así como solicitar certificados tributarios y demás actuaciones permitidas, en materia de colaboración social, en representación de terceras personas.

En el caso del gestor estamos ante un profesional que pertenece a un colegio profesional como es el colegio de gestores administrativos que si tiene firmado un convenio de colaboración con la Agencia Tributaria por el cual los Gestores Administrativos están autorizados a actuar en nombre de otras personas frente a la AEAT.

Para ello, el gestor debe darse de alta en el censo de colaboradores sociales en página web de la AEAT. Debe seguir los siguientes pasos: acudir al apartado información y gestiones, seleccionar colaborar con la Agencia Tributaria, colaboración social en la presentación de declaraciones y alta y gestión en el censo de colaboradores sociales. Como se muestra abajo:



Colaboración social en la presentación de declaraciones

Las Administraciones públicas, las instituciones representativas de intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales y determinadas entidades privadas, pueden firmar acuerdos de colaboración en la aplicación de los tributos

Gestiones destacadas

- Solicitud de adhesión al Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios
- Solicitud de adhesión al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios
- Alta y gestión en el censo de colaboradores sociales** Ayuda
- Alta de colegiados/asociados Ayuda

Todas las gestiones

2.3.2 Representación voluntaria

La figura de la representación voluntaria de contribuyentes se encuentra reconocida en el art. 46 en su apartado 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En dicho precepto, se establece lo siguiente: *“los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario”*. En su apartado 2 establece lo siguiente en cuanto para que lo faculta: *“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, V, VI y VII 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”*.

Para que el contribuyente otorgue su representación en el gestor fiscal existen modelos normalizados de representación que están disponibles en la página web de la Administración Tributaria para procedimientos iniciados a instancia de la Agencia tributaria o a instancia del interesado y otros concretos procedimientos.

2.3.3 Apoderamiento

Otra figura posible para representar a terceros frente a la AEAT es la del apoderamiento para la realización de trámites y actuaciones en materia tributaria por Internet en la sede electrónica de la AEAT y sale la siguiente pantalla con todas las modalidades y opciones.

Apoderamiento para la realización de trámites y actuaciones en materia tributaria por Internet

 **Gestiones**

Alta de poder mediante identificación electrónica	 Ayuda
Solicitud de alta de poder mediante documento publico para trámites tributarios	 Ayuda
Aportar documentación complementaria	 Ayuda
Contestar requerimientos o presentar documentación relacionada con un documento recibido de la AEAT	
Consulta y revocación de apoderamientos otorgados	 Ayuda
Consulta, confirmación y renuncia de apoderamientos recibidos	 Ayuda

 **Información**

Formulario para el otorgamiento de apoderamientos mediante comparecencia del poderdante para la realización de trámites y actuaciones por Internet

Formulario para la revocación de apoderamientos mediante comparecencia del poderdante para la realización de trámites y actuaciones por Internet

Consultas informáticas - Apoderamientos para trámites por Internet

Se puede ver que es posible dar de alta el poder mediante el uso del certificado electrónico o CI@ve del poderdante o si no se cuenta con la identificación electrónica, se prevé la posibilidad de presentar la escritura de poder en el Registro Electrónico de la Agencia Tributaria. Tras la presentación, el poder se incorpora en el Registro de Apoderamientos, con revisión previa de un funcionario capacitado.

De la misma forma en esta ventana se puede aportar documentación complementaria al poder, consultar los apoderamientos otorgados, revocarlos o incluso renunciar a ellos.

2.3.4. Su rol en la digitalización de la administración tributaria

La digitalización trámites ante la AEAT ha supuesto a los contribuyentes la necesidad de fiar a un profesional como un gestor fiscal todos los trámites para ahorrar tiempo. El gestor fiscal ha tenido que adaptarse a las nuevas tecnologías. Tiene que saber tres aspectos muy importantes referente a la relación electrónica entre la AEAT y el contribuyente:

- I. Hay declaraciones que obligatoriamente hay que presentarlas de manera telemática, entre los modelos que obligatoriamente hay que presentarlos de manera telemática se encuentran los siguientes: modelo 100, 131, 130, 145, 200, 202, 303, 600, 650, 714
- II. Hay sujetos que obligatoriamente deben de recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Tributaria en sus actuaciones y procedimientos tributarios. Son las conocidas como notificaciones electrónicas obligatorias (NEO). Más adelante se profundizará en este aspecto en el trabajo.
- III. Hay sujetos que obligatoriamente tienen que realizar determinadas presentaciones de documentos con trascendencia tributaria relativos a procedimientos tributarios gestionados por la Agencia Tributaria de manera telemática, como pueden ser la presentación de solicitudes, la contestación a requerimientos, la presentación de alegaciones o de documentación, o la interposición de recursos.

2.4 Modos de identificación electrónica ante la AEAT

Un profesional como el gestor fiscal al tener encomendada la labor de actuar en representación de terceros en trámites frente a la AEAT y estar en comunicación continua, maneja una gran cantidad de documentación con datos personales y fiscales de las personas que representan. Es por ello, que el gestor fiscal siempre tiene que abogar por el método más seguro para salvaguardar los datos de sus clientes. Hay dos vías de identificación telemática ante la AEAT para un gestor fiscal: El DNI electrónico (DNIe) y el certificado electrónico y como última novedad, el token.

2.4.1. El DNI electrónico

La disposición adicional tercera de la Ley 6/2020 de 11 de noviembre que regula determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza, define el documento:

“1. El Documento Nacional de Identidad electrónico es el Documento Nacional de Identidad que permite acreditar electrónicamente la identidad personal de su titular, en los términos establecidos en el artículo 8 de la Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana, así como la firma electrónica de documentos”.

“2. Todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, reconocerán la eficacia del Documento Nacional de Identidad para acreditar la identidad y los demás datos personales del titular que consten en el mismo, así como la identidad del firmante y la integridad de los documentos firmados con sus certificados electrónicos”.

Tiene por tanto dos objetivos: acreditar la identidad del titular y permitir la firma electrónica de documentos.

El DNIe incorpora un chip que contiene los mismos datos que aparecen impresos en la tarjeta (datos personales, fotografía, firma digitalizada y huella dactilar digitalizada) junto con los certificados de Autenticación y de Firma Electrónica.

- Certificado de Autenticación: garantiza electrónicamente la identidad del ciudadano al realizar una transacción telemática. Este certificado asegura que la comunicación electrónica se realiza con la persona que dice ser, con el certificado de identidad y la clave privada asociada al mismo.

- Certificado de Firma: permite la firma de trámites o documentos, sustituyendo a la firma manuscrita. Por tanto, garantiza la identidad del suscriptor y del poseedor de la clave privada de identificación y firma.

La firma electrónica es un conjunto de datos electrónicos que están asociados a un documento electrónico y cuyas funciones básicas son:

- La identificación al firmante de manera inequívoca
- Reforzar la integridad del documento firmado. Dar la certeza de que el documento firmado es exactamente el mismo que el original y que no ha sufrido alteración o manipulación alguna.
- Confirmar el no rechazo del documento firmado. Los datos que utiliza el firmante para realizar la firma son únicos y exclusivos y, por tanto, posteriormente, no puede negar que ha firmado el documento.

El RD 1553/2005, de 23 de diciembre regula la expedición del documento nacional de identidad y sus certificados de firma electrónica.

El artículo 1 otorga el mismo valor a la firma electrónica realizada a través del DNI respecto de los datos consignados en forma electrónica, que la firma en papel respecto a los datos consignados. Es expedido por la dirección general de la policía nacional. Además, también dispone los datos que se recogen en el DNIE¹⁸

¹⁸ Según el Artículo 11, el DNI recogerá gráficamente los siguientes datos de su titular:

“En el anverso: Apellidos y nombre. Fecha de nacimiento. Sexo. Nacionalidad. Número personal del Documento Nacional de Identidad y carácter de verificación correspondiente al Número de Identificación Fiscal. Fotografía. Firma.

En el reverso: Lugar de nacimiento. Provincia-Nación. Nombre de los padres. Domicilio. Lugar de domicilio. Provincia. Nación. Caracteres OCR-B de lectura mecánica.

Los datos de filiación se reflejarán en los mismos términos en que consten en la certificación a la que se alude en el artículo 5.1.a de este Real Decreto, excepto en el campo de caracteres OCR-B de lectura mecánica, en que por aplicación de acuerdos o convenios internacionales la transcripción literal de aquellos datos impida o dificulte la lectura mecánica y finalidad de aquellos caracteres.

Igualmente constarán los siguientes datos referentes al propio Documento y a la tarjeta soporte: Fecha de caducidad. Número de soporte”.

Para la obtención del DNIe es necesario pedir cita previa en la web del cuerpo nacional de la policía. Es imprescindible la presencia física de la persona a quien se haya de expedir, el abono en efectivo de la tasa legalmente establecida, o utilizando el pago por vía telemática al obtener la cita previa. Además, hay que aportar los siguientes documentos:

- Una fotografía reciente en color del rostro del solicitante, tamaño 32 por 26 milímetros, con fondo uniforme, blanco y liso, tomada de frente con la cabeza totalmente descubierta.
- El DNI anterior (en caso de pérdida o sustracción se requerirá denuncia previa o comunicación de la tal incidencia al equipo de expedición). En caso de caída del chip, el DNI-e deberá ser tratado como un documento deteriorado, estando su titular obligado a la obtención de un duplicado.
- En caso de cambio de domicilio, respecto del que figure en el Documento anterior, Certificado o volante de empadronamiento del Ayuntamiento donde el solicitante tenga su domicilio, expedido con una antelación máxima de tres meses a la fecha de la solicitud del DNI.
- Si el alta en el Padrón Municipal se ha realizado en los dos últimos meses, es necesario aportar el certificado o volante de empadronamiento a que se hace referencia en el punto anterior.

El art. 6 establece el periodo de validez:

“1. Con carácter general el documento nacional de identidad tendrá un período de validez, a contar desde la fecha de la expedición o de cada una de sus renovaciones, de:

a) Dos años cuando el solicitante no haya cumplido los cinco años de edad.

b) Cinco años, cuando el titular haya cumplido los cinco años de edad y no haya alcanzado los treinta al momento de la expedición o renovación.

c) Diez años, cuando el titular haya cumplido los treinta y no haya alcanzado los setenta

d) Permanente cuando el titular haya cumplido los setenta años”.

Para la utilización, del DNI, es necesario contar con determinados elementos hardware y software que nos van a permitir el acceso al chip de la tarjeta y, por tanto, la utilización de los certificados contenidos en él. Mientras que el DNIE sólo permite el acceso mediante contacto.

Para que un ciudadano pueda usar los certificados del DNIE en la web de un ayuntamiento necesita: un ordenador conectado a internet, un navegador web compatible (no lo son todos pero sí los más extendidos), un programa que ha de instalar una sola vez y que puede descargar desde la web del DNIE, el PIN personal que garantiza el acceso a los certificados del DNIE, el propio DNIE y un lector de tarjetas inteligentes que cumpla el estándar ISO-7816¹⁹.

Ilustración lectores de DNI electrónico



Fuente: Guía de referencia básica v.1.4 DNIE

2.4.2 El certificado electrónico

El certificado electrónico es un documento emitido y firmado por una autoridad de certificación que identifica a una persona ya sea física o jurídica con un par de claves. El certificado se instala en el navegador para garantizar la identidad de la misma en Internet y que permite realizar gestiones desde el ordenador al contribuyente o su representante tales como obtener sus datos fiscales, presentar sus declaraciones por internet, realizar pagos o pedir certificaciones directamente desde la página web de la AEAT.

¹⁹ Prieto, P. R. (2011). El DNI electrónico: ecosistema y uso en la e-administración local. Profesional De La información, 20(3), 276–280 extraído de <https://doi.org/10.3145/epi.2011.may.05> el 20 de julio de 2022

Contiene la siguiente información: identificación del titular del certificado; distintivos del certificado número de serie tales como la entidad que lo emitió, fecha de emisión, periodo de validez del certificado.; una pareja de claves: pública y privada y la firma electrónica del certificado con la clave de la autoridad de certificación (AC) que lo emitió.

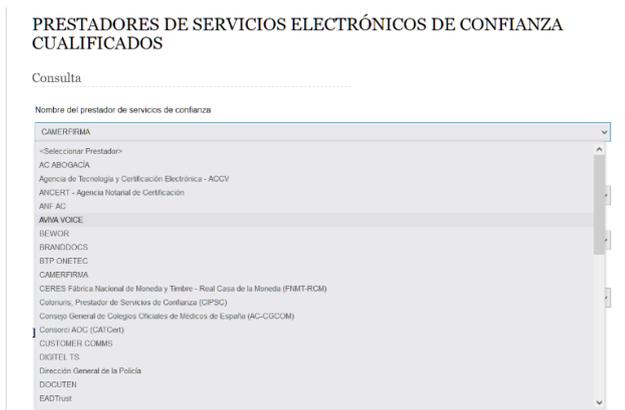
Toda esta información tiene por un lado una esfera privada, con la clave privada y por otro lado, una esfera pública, con el resto de datos del certificado, incluida la firma electrónica de la autoridad de certificación que lo emitió.

La parte privada nunca es cedida por su propietario. Ésta es la base de la seguridad. Con la pareja de claves se pueden realizar funciones de cifrado con la peculiaridad de que lo que se cifra con la privada sólo se puede verificar con la pública y viceversa.

En este caso al centrarse el trabajo en el gestor fiscal, se va a hablar del certificado de representante para dos supuestos:

- Persona jurídica: Es el certificado que se expide a las personas físicas que quieran representar a personas jurídicas para su uso en sus relaciones con las Administraciones públicas, entidades y organismos públicos, vinculados o dependientes de las mismas.
- Para entidad sin personalidad jurídica: Se expide a las personas físicas como representantes de las entidades sin personalidad jurídica en el ámbito tributario y otros previstos en la legislación vigente. En este grupo se encuentran la comunidad de bienes, comunidad de propietarios, las sociedades civiles, herencias yacentes etc...

La autoridad más común que expide el certificado electrónico es la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT), sin embargo, hay otras autoridades de certificación reconocidas las cuales vienen listadas en su página web: <https://sedeaplicaciones.minetur.gob.es/Prestadores/Inicio.aspx> (aparece la siguiente pantalla):



Los pasos a seguir para obtener el certificado en la FNMT para representar a personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica son los siguientes:

- i) hay que entrar en la página para solicitarlo, <https://www.sede.fnmt.gob.es/certificados>,

Persona Física Certificado de Representante Administrador Único o Solidario Persona Jurídica Entidad sin Personalidad Jurídica Verificar estado Lista de Precios - Pública de devoluciones Facturas Anular Sector Público Certificados de componente Soporte Técnico	<h3>Certificado de Representante</h3> <p>La FNMT RCM emite tres tipos de certificados de representante que son cualificados de acuerdo al Reglamento (UE) Nº 910/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de junio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior.</p> <p>Importante: Los representantes que sean administrador único/solidario de la entidad NO deben solicitar certificado de representante de persona jurídica. Deben solicitar el certificado de administrador único o solidario.</p> <p>Para Administrador Único o Solidario</p> <p>El Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de capital, establece, en su artículo 210, que "la administración de la sociedad se puede confiar a un administrador único o varios administradores que actúan de forma solidario o de forma conjunta o a un consejo de administradores".</p> <p>Por tanto, administrador único será, como su propio nombre indica, cuando existe un solo administrador. Por su parte, administrador solidario puede darse cuando, existiendo más de un administrador, estos no son mancomunados. Administrador solidario es aquel que puede tomar las decisiones por sí solo, sin necesidad la concurrencia de voluntad del resto de administradores. En consecuencia, administrador mancomunado será aquel que requiere el consentimiento o la firma del resto de administradores para poder ejercer sus funciones.</p> <p>Este certificado se expide a los administradores únicos o solidarios como representantes de las personas jurídicas para sus relaciones con las administraciones públicas y en la contratación de bienes o servicios propios o conexas a su giro o tráfico ordinario.</p> <p>Este certificado puede ser obtenido por: sociedades anónimas (SA) y limitadas (SL) si el representante de la sociedad es administrador único o solidario inscrito correctamente en el Registro Mercantil.</p> <p>Ayuda: ¿Qué certificado de representación debo solicitar?</p> <p>Para Persona Jurídica</p> <p>Se expide a las personas físicas como representantes de las personas jurídicas para su uso en sus relaciones con las Administraciones públicas, entidades y organismos públicos, vinculados o dependientes de las mismas.</p> <p>Ayuda: ¿Qué certificado de representación debo solicitar?</p> <p>Para Entidad sin Personalidad Jurídica</p> <p>Se expide a las personas físicas como representantes de las entidades sin personalidad jurídica en el ámbito tributario y otros previstos en la legislación vigente.</p> <p>Este certificado se expide a las personas físicas como representantes de las entidades sin personalidad jurídica para su uso en sus relaciones con aquellas Administraciones Públicas, Entidades y Organismos Públicos, vinculados o dependientes de las mismas.</p>
--	---

- ii) Cumplimentar el NIF de la entidad, dirección de correo electrónico.

Solicitud de Certificado

El precio de este certificado es de 14 Euros, impuestos no incluidos. Estos certificados se emiten con un periodo de validez de 2 años

SOLICITUD DE CERTIFICADO FNMT DE REPRESENTANTE DE PERSONA JURÍDICA PARA EL ÁMBITO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Para tramitar la solicitud de su Certificado FNMT de Representante de Persona Jurídica para el ámbito de las Administraciones Públicas, por favor introduzca la información requerida:

NIF DE LA ENTIDAD REPRESENTADA

CORREO ELECTRÓNICO

Confirme aquí su CORREO ELECTRÓNICO

INSTRUCCIONES:

- Recuerde que para evitar problemas en la solicitud y descarga de su certificado es necesario haber configurado correctamente su navegador. En nuestra sede electrónica encontrará el software de configuración automática.
- El NIF de la Entidad deberá tener una longitud de 9 caracteres. Rellene con ceros a la izquierda si es necesario.
- Asegúrese de que el correo electrónico asociado a su certificado es correcto, ya que a través de éste se enviarán todas las notificaciones sobre el ciclo de vida de su certificado.

[Pulse aquí para consultar y aceptar las condiciones de expedición del certificado](#)

Si todos los datos son correctos, el navegador lanzará la aplicación de generación de claves, mostrándose una advertencia similar a esta. (El aspecto de esta ventana depende del navegador que se esté utilizando). Hay que seleccionar **Abrir ConfiguradorFnmt** y entonces se solicitará una contraseña para proteger la solicitud del certificado

¿Abrir ConfiguradorFnmt?

https://apus20.cert.fnmt.es quiere abrir esta aplicación.

Permitir siempre que apus20.cert.fnmt.es abra este tipo de enlaces en la aplicación asociada

- iii) Acreditar la identidad ya sea de manera online en caso de ciertas entidades²⁰ o presencial en la correspondiente oficina aportando la documentación que venga recogida en la web dependiendo del tipo de entidad a la que se va a representar.

²⁰ Acreditación On Line Sólo para entidades con NIF A, B, C y D (Sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, colectivas y comanditarias)

La debe realizar el representante de la entidad, legal o voluntario, identificándose con su certificado electrónico y aportando la siguiente documentación:

-Certificado electrónico (cotejable por CSV) reciente (15 días previos) del Registro Mercantil relativo a los datos de constitución y personalidad jurídica de la sociedad.

Y uno de los dos siguientes:

-Certificado electrónico (cotejable por CSV) reciente (15 días previos) del Registro Mercantil relativo al nombramiento del representante y vigencia de su cargo.

-En caso de representación voluntaria, un poder notarial que contenga una cláusula especial para la obtención del certificado.

- iv) descargar el certificado desde la página web de la FNMT cumplimentando de nuevo el NIF de la sociedad a la que se representa y el código de solicitud que se ha recibido en el correo.

Como se ha podido comprobar en la pantalla de solicitud del certificado de representante de PJ, no es gratuito a diferencia del certificado solicitado por persona física y el de ESPJ y su validez es de 2 años. Cuando expira el período de validez no está operativo el certificado y sólo en el caso de los certificados de persona física, particulares pueden renovarse de manera telemática en el resto de los casos hay que renovarlo presencialmente.

CAPITULO III: PRINCIPALES HERRAMIENTAS DE LAS TIC EN LA AEAT

3.1 El registro electrónico de la AEAT

No hay una definición legal de registro electrónico, es por ello que algunos autores han definido su concepto: «es un tipo de registro administrativo cuya función principal se resume en la recepción y remisión de solicitudes, escritos y comunicaciones por vía telemática. No obstante, la función de recepción de documentos es, sin duda, la principal de los registros electrónicos, pero no la única. ¿Pueden tener también la función de expedición de recibos de la presentación de documentos o la de anotación de los asientos de entrada al registro o de los asientos de salida?». «una modalidad de registro informatizado, caracterizado por su aptitud para dejar constancia de las actuaciones administrativas con los ciudadanos entabladas a distancia?»

Su normativa de aplicación es la Ley 39/2015 donde en su art. 16 dispone la obligación de que cada Administración tiene que disponer de un Registro Electrónico General en el que se hará el asiento correspondiente de todo documento que sea presentado o que se reciba en cualquier órgano administrativo, organismo público o Entidad vinculado o dependiente a éstos. Del mismo se podrán anotar en el mismo, la salida de los documentos oficiales dirigidos a otros órganos o particulares.

El mismo precepto aclara que las disposiciones de creación de los registros electrónicos se tendrán que publicar en el diario oficial correspondiente y su texto íntegro deberá estar disponible para consulta en la sede electrónica de acceso al registro. Además, las disposiciones de creación de registros electrónicos especificarán el órgano o unidad responsable de su gestión, así como la fecha y hora oficial y los días declarados como inhábiles.

Las administraciones públicas tienen el deber de crear los registros electrónicos, que se correlaciona con el derecho de los ciudadanos a utilizar medios electrónicos en sus relaciones con las administraciones públicas, reconocido en el art.13 a) Ley 39/2015.

3.1.1 Admisión y rechazo de documentos

En el art. Séptimo de la Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la AEAT cuya última modificación fue de 14 de Julio de 2021 por la que se creó la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la AEAT, se establece que en el registro electrónico se admitirán la siguiente documentación:

- Documentos electrónicos normalizados o formularios que pertenezcan a servicios, trámites y procedimientos que se especifiquen en la sede electrónica de la AEAT cumplimentados conforme a los formatos preestablecidos y presentados directamente o a través de una sede compartida.
- Cualquier documento electrónico distinto de los anteriores que se dirija a cualquier órgano de la AEAT.
- Reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra actos dictados por la AEAT.
- Solicitudes, escritos y comunicaciones de la competencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente.
- Documentos que mediante el correspondiente convenio de colaboración se determine admitir al estar en el ámbito competencial de la Administración convenida.

La Ley 39/2015 en su art. 16 establece la obligación de que todas las Administraciones Públicas dispongan de un registro electrónico general en el que se puedan presentar y admitir escritos, solicitudes y comunicaciones dirigidas a cualquier Administración.

En cuanto a la no admisión de documentación, el art. 7. 4 de la resolución de 2009 de 28 de diciembre, establece el rechazo automático cuando sea posible de las escritos, solicitudes y comunicaciones en los que se den los siguientes supuestos:

- Que se trate de documentos dirigidos a organismos fuera del ámbito de la Administración General del Estado.
- Que contengan código malicioso o dispositivo susceptible de afectar a la integridad o seguridad del sistema (Es algo que refuerza la seguridad del mecanismo de funcionamiento del registro electrónico).
- En el caso de utilización de documentos normalizados, cuando no se cumplimenten los campos requeridos como obligatorios en la resolución de aprobación del correspondiente documento, o cuando contenga incongruencias u omisiones que impidan su tratamiento.
- Que la presentación no se haga directamente por el interesado porque existen registros específicos para la presentación a través de terceros.

Siempre al rechazar algún documento, el registro en la misma sesión trasladará al interesado información sobre la causa del rechazo y, cuando haya lugar a la subsanación, los medios posibles para hacerlo. El interesado podrá descargar el justificante sobre el intento de presentar la documentación. Además de presentar la solicitud, escrito o comunicación al registro de la AEAT, el interesado podrá aportar documentación complementaria como así reconoce el art. 8 de la misma norma.

3.1.2 Plazos

En el art. 11 se establecen las reglas de los plazos en cuanto a presentación de documentos en el registro electrónico. Se permiten la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones todos los días del año, durante las 24 horas del día sin perjuicio de que se puedan interrumpir por problemas técnicos o de mantenimiento.

Cuando se traten de interrupciones no planificadas que impidan la presentación de escritos y no resulte posible realizar su anuncio con antelación se actuara de la siguiente forma: siempre que sea posible se dispondrán las medidas para que el usuario resulte informado de esta circunstancia, así como de los efectos de la suspensión, con indicación expresa, en su caso, de la prórroga de los plazos de inminente vencimiento. Alternativamente, podrá establecerse un redireccionamiento que permita utilizar un registro electrónico en sustitución de aquél en el que se haya producido la interrupción.

La fecha y hora a computar en las anotaciones del Registro Electrónico será la oficial de la sede electrónica de acceso, debiendo adoptarse las medidas precisas para asegurar su integridad.

A los efectos del cómputo de plazo fijado en días hábiles o naturales, y en lo que se refiere a cumplimiento de plazos por los interesados, la presentación en un día inhábil se entenderá realizada en la primera hora del primer día hábil siguiente, salvo que una norma permita expresamente la recepción en día inhábil.

3.2 Las notificaciones electrónicas

En la instauración de las TIC en la relación entre los obligados tributarios y la AEAT, la práctica de las notificaciones de los actos tributarios vía telemática ha representado uno de los pilares fundamentales de la innovación de la administración tributaria. Los mecanismos para llevar a cabo la práctica de notificaciones han tenido un gran cambio ya sea por imposición legal o bien por haber demanda a relacionarse de manera electrónica con la AEAT por parte del interesado.

El art. 41 de la Ley 39/2015 establece las reglas de las de notificaciones en papel y electrónicas, pero a su vez se muestra una clara preferencia por escoger las notificaciones electrónicas²¹.

3.2.1 Suscripción voluntaria a notificaciones electrónicas

La AEAT dispone de una web (Dirección electrónica habilitada) específica para las notificaciones electrónicas. En ella se ofrece la opción de recibir notificaciones y comunicaciones administrativas de forma telemática. Una vez inscrito, el contribuyente tendrá un buzón electrónico en el que recibirá las notificaciones de los procedimientos a los que voluntariamente se suscribió.

²¹ Artículo 41. Condiciones generales para la práctica de las notificaciones.

1. Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.

El gestor fiscal puede ser autorizado para gestionar las notificaciones electrónicas de personas físicas o jurídicas mediante el apoderamiento, figura de la que ya se habló en el apartado 2.3.3. Es posible autorizar a una persona física o jurídica para gestionar sus notificaciones mediante el Registro de Apoderamiento de la AEAT. Si el interesado cuenta con un certificado electrónico, el apoderamiento se puede otorgar a través de la sede electrónica de la AEAT, cuya dirección de acceso es la siguiente:

<https://www.agenciatributaria.gob.es> dentro del apartado de “Trámites destacados”, seleccionando posteriormente “Apoderar y otorgar representación”.

Si el interesado no tiene certificado electrónico, el apoderamiento se puede otorgar, por dos vías: mediante comparecencia personal del poderdante en las oficinas de la AEAT o bien aportando el interesado la documentación en la que le confiera el poder de recibir notificaciones electrónicas de la AEAT.

La suscripción se realiza en: "Notificaciones Electrónicas mediante puesta a disposición en Dirección Electrónica Habilitada". (DEH). Con carácter general, las notificaciones emitidas por la AEAT se pueden consultar desde el buzón de la DEH y a través de la Sede Electrónica, desde el portal "Mis notificaciones".

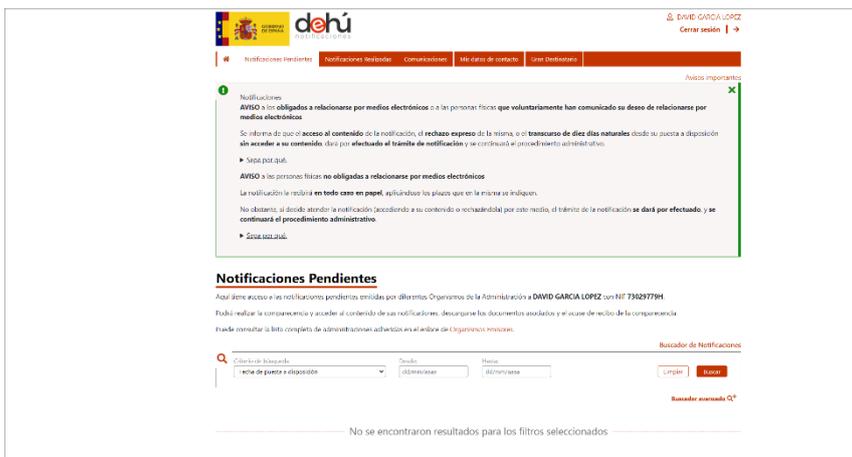
Dentro del sistema (DEH) es donde se eligen los procedimientos de notificaciones a los que el interesado. Para ello, lo primero es disponer de una firma electrónica. Para ello podemos usar nuestro certificado electrónico, lo podremos obtener de la manera que se explicó en el *apartado 2.4.2 El certificado electrónico* de este trabajo.

Hasta entonces esta era la web oficial para ver las Notificaciones Electrónicas mediante puesta a disposición en Dirección Electrónica Habilitada https://notificaciones.060.es/PC_init.action.





Sin embargo, al darle click en ver comunicado se puede ver que ha habido una migración de la Dirección electrónica habilitada (DEH) a Dirección electrónica habilitada única (DEHú) desde el 4 de abril de 2022, y se informa que la recepción de las notificaciones en la DEHú se realizará a través del portal <https://dehu.redsara.es/> autenticándose con certificado electrónico o CI@vePIN. Esta es la apariencia de la nueva web



Se puede ver que la nueva interfaz es muy intuitiva y clara porque especifica las reglas generales de las notificaciones, aludiendo varios preceptos de la Ley 39/2015 y alguno del Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos.

El acceso a las notificaciones se puede realizar por una tercera persona apoderada con apoderamiento específico de recepción de notificaciones. En este caso, ambos pueden acceder a la consulta de notificaciones electrónicas. Si el titular no dispusiera de certificado electrónico será necesario apoderar a un tercero que disponga de dicha firma.

Es muy importante que el gestor sepa la regla de los cómputos de plazo: En la Ley 39/2015 el art.43.1 delimita el concepto de comparecencia estableciendo lo siguiente: “A los efectos previstos en este artículo, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación”. El apartado 2 del mismo precepto determina cuando se entiende practicada la notificación: “Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido”. Por lo tanto, una vez que se accede a la notificación, ya se daría por notificado el gestor fiscal como representante.

Por otro lado, el art. 44 del Reglamento establece “el rechazo expreso de la notificación o bien la presunción de rechazo por haber transcurrido el plazo de diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin acceder al contenido de la misma, dará por efectuado el trámite de notificación y se continuará el procedimiento”.

Es obligatorio tanto en las notificaciones voluntarias como en las obligatorias en el apartado de datos, dejar un correo electrónico porque antes de acceder al contenido de la notificación, se dará un aviso informándole al interesado o representante de la puesta a disposición de la notificación bien en la Dirección Electrónica Habilitada única como así establece el art. 43.1 Ley 39/2015.

3.2.2 Notificaciones electrónicas obligatorias (NEO)

Además de la normativa mencionada ya anteriormente, hay que hacer mención al Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Las notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos (NEO), se impone a un determinado grupo de contribuyentes según art.4 RD 1363/201

- Sociedades Anónimas (NIF letra A) y de Responsabilidad Limitada (NIF letra B).
- Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que no tengan nacionalidad española (NIF letra N).
- Establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes (NIF letra W).
- Uniones temporales de empresas (NIF letra U).
- Agrupaciones de interés económico, Agrupaciones de interés económico europeas, Fondos de pensiones, Fondos de capital riesgo, Fondos de inversiones, Fondos de titulización de activos, Fondos de regularización del mercado hipotecario, Fondos de titulización hipotecaria y Fondos de garantía de inversiones (todos ellos NIF letra V).
- Contribuyentes inscritos en el Registro de Grandes Empresas.
- Contribuyentes que tributen en el Régimen de Consolidación Fiscal del Impuesto sobre Sociedades.
- Contribuyentes que tributen en el Régimen especial del Grupo de Entidades del IVA
- Contribuyentes inscritos en el Registro de Devolución Mensual del IVA (REDEME).
- Contribuyentes con autorización para presentar declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos.

•

El acceso a las notificaciones electrónicas es el mismo que para las voluntarias. En el caso de los sujetos que están obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración, no tienen que registrarse en la sede porque la DEH se le asigna automáticamente de manera directa ni tampoco suscribirse a concretos procedimientos.

Hay una regla muy importante a tener en cuenta por el gestor, y es que la falta de este preaviso no exime de que la notificación sea considerada plenamente válida como así recoge el art. 46. 6 Ley 39/2015.

Por lo tanto, la carga de comprobar y acceder a las notificaciones es del gestor cuando tiene conferida la gestión de las notificaciones electrónicas de cada cliente, independientemente de si haya mandado un aviso o no la administración.

CÁPITULO IV: LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE EN LA RELACIÓN TELEMÁTICA CON LA AEAT

El artículo 34 de Ley 58/2003 establece una serie de derechos y garantías de los obligados tributarios por nombrar las más importantes las siguientes: i) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; ii) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte; iii) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado; iv) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente entre muchos otros...

Como este trabajo está relacionado con la administración tributaria electrónica se va a hablar más en detalle de los detalles y garantías relacionados con este campo.

En la Ley 39/2015 recoge una serie de derechos del interesado y hay derechos relacionados con la relación electrónica con la administración.

4.1. El derecho del interesado a relacionarse electrónicamente con la Administración

El art. 13 a) reconoce el derecho del interesado con capacidad de obrar, a comunicarse con las administraciones públicas a través de un punto general electrónico.

Por ello, se podría decir que el legislador transforma la relación electrónica por medios telemáticos con la administración en un derecho del ciudadano y un deber a cumplir por las administraciones, dotando de los medios y sistemas idóneos para que se garantice el cumplimiento de este derecho.

Además, el art. 14 añade otro derecho relacionado: elegir en todo momento si se comunica con la Administración por medios electrónicos o no. Es una opción, pero sin embargo si se trata de unos específicos sujetos, es obligatoria su relación con las administraciones por medios electrónicos como así establece el apartado 2 del mismo precepto²². Esa lista no es cerrada, la Administración puede por medio de reglamentos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios, obligarlos a relacionarse de manera electrónica.

²² 2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

- a) Las personas jurídicas.
- b) Las entidades sin personalidad jurídica.
- c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.
- d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.
- e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

Al mismo tiempo puede ser un deber para los sujetos obligados a la relación electrónica, las Administraciones Públicas están obligadas a poner a su disposición las herramientas técnicas necesarias, sobre todo con mayores garantías que para los sujetos no obligados, ya que los no obligados siempre tendrán la opción de la comunicación vía presencial. Al haber libertad de elección, los sujetos que no estén obligados por ley pueden renunciar siempre a comunicarse vía telemática con las Administraciones.

4.2. A ser asistidos en el uso de medios electrónicos

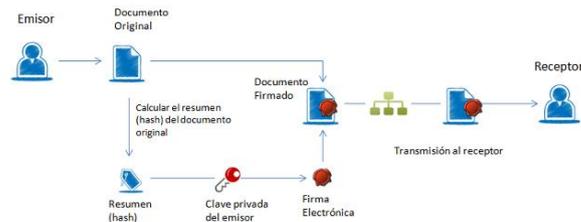
Este derecho se reconoce en el apartado b) del art.13 pero se desarrolla en el art. 12. Es muy importante lo que establece el apartado 2, este derecho de asistencia en el uso de medios electrónicos se les reconoce especialmente a los interesados no incluidos en los apartados 2 y 3 del art.14 (Los sujetos no obligados a relacionarse de manera electrónica). Tal asistencia alcanza a la identificación y firma electrónica, presentación de solicitudes a través del registro electrónico general y obtención de copias auténticas.

Los requisitos que se tiene que reunir son los siguientes: i) Que el interesado careciendo de tales medios se identifique ante el funcionario; ii) Que preste consentimiento expreso; iii) Que quede constancia para los casos de discrepancia o litigio. La identificación debe de hacerla el funcionario público mediante el uso de su firma electrónica.

4.3 A la obtención y utilización de los medios de identificación y firma electrónica

Este derecho se divide en dos vertientes, su obtención y su utilización que vienen desarrollados en los artículos 9 y 10 de la Ley 39/2015 y también debe ponerse en relación con el art. 42 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. El art. 9 establece la obligación para la Administración de verificar la identidad de los interesados en el procedimiento administrativo, comprobando nombre y apellidos, denominación o razón social, que consten en el Documento Nacional de Identidad o documento identificativo equivalente. Las dos vías de identificación posibles son mediante el DNI y el DNIE.

La Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana en su art. 8.1 establece el derecho que tienen todos los españoles a que se les expida el Documento Nacional de Identidad. Es el único documento con suficiente valor por sí solo para la acreditación, a todos los efectos, de la identidad y los datos personales de su titular. En base al apartado 3 también especifica que el DNI permite realizar la firma electrónica de documentos.



Fuente: Portal Administración Electrónica

4.4 A la protección de datos de carácter personal, seguridad y confidencialidad de los datos

En el apartado h) del artículo 13 Ley 39/2015 se establece el derecho A la protección de datos de carácter personal, y en particular a la seguridad y confidencialidad de los datos que figuren en los ficheros, sistemas y aplicaciones de las Administraciones Públicas.

La regulación de la protección de los datos de carácter personal viene esencialmente establecida en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, de 13 de diciembre, la cual en su art. 1 establece los objetivos de la norma: Por un lado, adaptar el ordenamiento jurídico español al Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y el Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de sus datos personales y a la libre circulación de estos datos, y completar sus disposiciones. Y, por otro lado, garantizar los derechos digitales de la ciudadanía conforme al mandato establecido en el artículo 18.4 de la Constitución Española (este precepto garantiza que la Ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor, la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos).

Como sintetiza ORTIZ, la protección de tales datos consiste, en definitiva, en el “derecho del particular a controlar, conociendo, corrigiendo, quitando o agregando, los datos personales organizados en soportes físicos y que sean susceptibles de aplicarles cualquier tipo de tratamiento”, cuyas limitaciones deberán estar constitucionalmente justificadas, legalmente previstas y reducidas al mínimo indispensable para lograr el objetivo previsto²³.

El art. 5.1 recoge el deber de confidencialidad de los responsables y encargados del tratamiento de datos, así como todas las personas que intervengan en cualquier fase de este estarán sujetas al deber de confidencialidad al que se refiere el artículo 5.1.f) del Reglamento (UE) 2016/679. El art.5.2 añade que será complementaria de los deberes de secreto profesional de conformidad con su normativa aplicable.

Puede decirse que este derecho nace por la necesidad de salvaguardar los datos ya sean o no personales, que figuren en ficheros, sistemas y aplicaciones que se consideran más vulnerables con el uso de medios electrónicos. Es una respuesta a la posible desconfianza de los ciudadanos hacia los medios electrónicos.

Los derechos del contribuyente se pueden hacer valer a través del Consejo para la Defensa del contribuyente mediante queja on-line²⁴.

4.5 Obligación de llevar factura electrónica

El art. 4 de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público obligaba a unas entidades determinadas que prestasen servicios a las AA.PP al uso de la factura electrónica y a presentarla a través del punto general de entrada con ciertas excepciones. Fundamentalmente, todas las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada (así como las empresas extranjeras) estaban obligadas a usar la facturación electrónica.

²³ ORTIZ LIÑÁN, J.: Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda pública de sus datos personales, Comares, Granada, 2003, p. 136.

²⁴ R. LACAMBRA ORGUILLÉS, Aproximación a la e-Administración mediante un caso práctico. “*La aplicación de la Administración electrónica en el ámbito tributario*” 1.ª edición. Zaragoza (España), 2022. Publicaciones. Universidad de Zaragoza. p.106

Además, la Administración podían reglamentariamente excluir de facturación electrónica a aquellas facturas cuyo importe sea de hasta 5.000 euros. en el sector privado, la facturación electrónica era totalmente voluntaria. Por tanto, para operaciones entre empresas o con particulares, no existía la obligatoriedad de expedir facturas en formato digital.

El punto general de entrada de facturas electrónicas facilita la remisión de las facturas electrónicas de los proveedores a las AA.PP. centralizando en un solo punto todos los organismos de la AGE, los organismos de otras AA.PP. adheridas al sistema y, además, unificando el formato de factura electrónica²⁵.

Sin embargo, el gestor debe saber que producto del anteproyecto de Ley de creación de empresas “Crea y Crece” propuesto por el Gobierno de España en consejo de Ministros 30 de noviembre de 2021 va a ser de uso obligatorio en todas empresas españolas sin excepciones. En su exposición de motivos número dos se promulga el incentivo de usar la factura electrónica entre empresas en operaciones entre empresas y autónomos con el fin de digitalizar las relaciones empresariales, reducir costes de transacción y facilitar la transparencia en el tráfico mercantil. Además, se busca poder atajar de manera eficaz la morosidad en las operaciones comerciales.

El objetivo de este nuevo proyecto de ley es que se pretende generalizar el uso de la factura electrónica, es decir, hasta ahora su cumplimiento era voluntario excepto en supuestos que se cumplieran una serie de requisitos que era obligatorio.

Bien es cierto que, aunque para todas empresas españolas y autónomos será obligatorio el uso de factura electrónica, en el proyecto de Ley se establece dos periodos de implantación del uso de factura electrónica en función del tamaño de la empresa. Para grandes empresas con facturación anual superior a 8 millones de euros (1 año tras la publicación de la ley) y el resto de empresas y autónomos (3 años tras la publicación de la ley en el BOE).

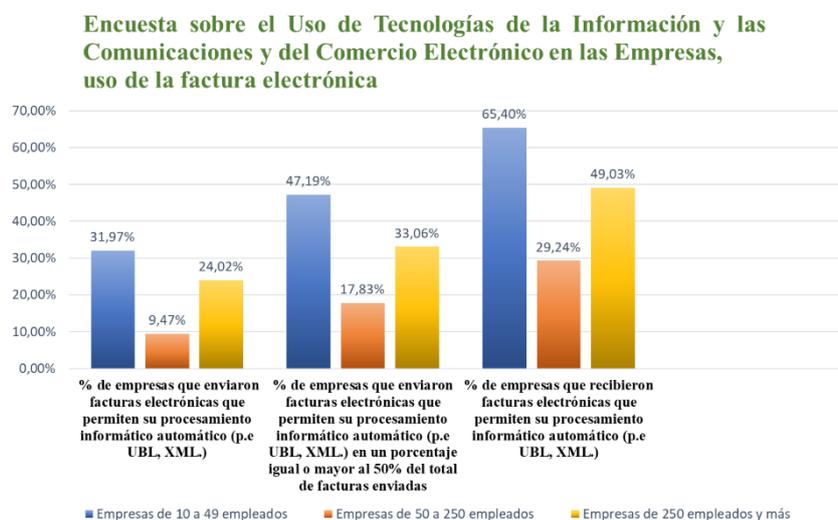
²⁵ Catálogo de Servicios de Administración Digital de la SGAD. 3ª ed. Electrónica Noviembre 2018. p.33 extraído de https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/pae_Estrategias/Racionaliza_y_Comparte/catalogo-servicios-admon-digital.html#.Yw6emrRBybg el 22/ de julio de 2022

En resumen, en 2023 las empresas con facturación superior a 8 millones de euros estarían obligadas a la utilización de factura electrónica y el resto de empresas hasta 2025 no tendrán la obligación de usar factura electrónica en sus operaciones comerciales, será opcional hasta ese año.

Con la factura electrónica se busca que las empresas ganen agilidad y mejora de sus procesos ahorrando costes en concepto de papel empleado, tiempos de gestión de la documentación y suprimir los costes de impresión, envío y distribución de las facturas. En síntesis, con la política de ‘cero papel’ además de agilizar los procesos por dar opción al contribuyente que realice cualquier trámite desde casa sin necesidad de desplazarse ni sin límite horario algo más cómodo tanto para las AA. PP como para el contribuyente, se busca preservar el medio ambiente.

Me ha resultado interesante a partir de los datos de la encuesta del INE sobre el uso de las TIC en las empresas de 2019-2020, elaborar un gráfico sobre el uso de la factura electrónica atendiendo al tamaño de la empresa. Se puede comprobar que el tamaño de la empresa es un factor determinante para el uso de facturas electrónicas.

Gráfico 1



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del INE

CAPÍTULO V: PRINCIPALES APLICACIONES TELEMÁTICAS DE LA AEAT

En este epígrafe se va a hablar de una de las varias manifestaciones en las que se traduce el deber de la administración de informar y asistir a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus deberes en el ejercicio de sus derechos como así establece el art. 85.1 LGT de manera genérica. Sin embargo, el art. 85.2 especifica las actuaciones que comprende ese derecho del obligado tributario y deber de la administración, concretamente por el objeto de estudio de este presente trabajo, el análisis se centra en el apartado e) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias; y en el art. 87.3 LGT que prevé la posibilidad de que las comunicaciones y actuaciones de información se puedan realizar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

5.1 Obtención del borrador de la declaración y datos fiscales del IRPF

El borrador de la declaración es un documento que la administración que, en base a los datos fiscales en poder de la AEAT, propone una propuesta de liquidación al obligado tributario a solicitud del mismo según lo previsto en 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 concretamente en el art. 77.3.

El art. 77.4 RGGIT es muy claro al disponer que todos los datos y demás información plasmada en la propuesta, no vincula a la Administración Tributaria en las posibles actuaciones de comprobación o investigación que considere oportuno la Administración siempre estando en el plazo de prescripción.

Habiendo recibido la propuesta de declaración el obligado tributario, éste debe revisarla y firmarla en caso de estar conforme con la propuesta, circunstancia que dará el carácter de definitivo y la calificación de presentación de la declaración de ese ejercicio.

Una vez se firma el borrador se genera el documento de ingreso o devolución de la declaración el modelo 100 un modelo único que se aprueba mediante orden ministerial y en caso de que el contribuyente quiera optar por fraccionar el pago en 2 plazos, el documento de ingreso del segundo plazo (modelo 102)²⁶.

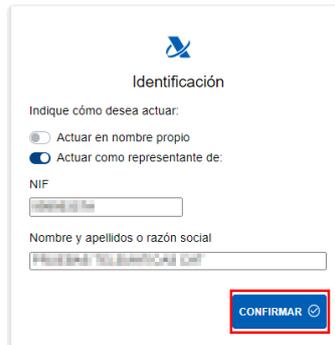
Sin embargo, si no se está conforme, puede como así establece el art. 64.2 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modificar el borrador realizando las correcciones que considere oportunas en claro error o, introduciendo los datos faltantes en caso de estar incompleto. Es muy importante recordar que los contribuyentes que no tienen obligación de declarar, pero quieren solicitar devolución pueden también solicitar el borrador.

En cuanto a las vías por las que obtener el borrador del IRPF, desde el primer día que se inicie la campaña de RENTA, el gestor en representación del contribuyente puede tener acceso a sus datos fiscales y al borrador de su declaración mediante el servicio Renta Web. Independientemente que su modalidad de tributación sea individual o conjunta lo puede obtener accediendo a la Sede electrónica de la AEAT mediante el correspondiente sistema de identificación electrónica ya vistos en el apartado 2.4 del presente trabajo “*Modos de identificación electrónica ante la AEAT*”, a través de apartado “servicio de tramitación del borrador/declaración”.



²⁶ Sobre los modelos de declaración de la Renta, véase el art. 3 Orden HAC/248/2021, de 16 de marzo

Lo más común es que el gestor fiscal acceda al servicio Renta Web como colaborador social para tramitar la declaración de tus representados, realizando los siguientes pasos: Indicar que actúa como representante de: poniendo el NIF y nombre o razón social de su persona representada.



The screenshot shows a web form titled "Identificación". At the top, there is a blue logo of the AEAT. Below the title, it asks "Indique cómo desea actuar:" with two radio button options: "Actuar en nombre propio" (unselected) and "Actuar como representante de:" (selected). Underneath, there are two input fields: "NIF" and "Nombre y apellidos o razón social". A blue "CONFIRMAR" button with a checkmark icon is located at the bottom right of the form.

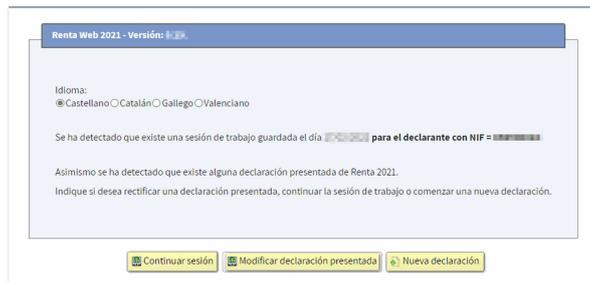
En la siguiente ventana, se indica la referencia del expediente de Renta del contribuyente. Pulsando "Acceder".



The screenshot shows a web form titled "Servicios Renta 2021 (Identificación)". It contains the instruction "Introduzca los siguientes datos para acceder a los Servicios de ayuda" followed by a redacted area. Below this, it states "Los campos marcados con * son obligatorios". There is one input field labeled "* Referencia" containing the value "36AJ57". At the bottom, there are two buttons: "Limpiar Datos" and "Acceder".

Una vez en el expediente del contribuyente, el gestor pulsa en "Borrador/Declaración (Renta WEB)" del apartado "Servicios disponibles" para acceder a la declaración.

Si ya ha accedido a Renta WEB en algún otro momento, en una ventana emergente se le informa de la existencia de una declaración anterior, que puedes recuperar desde la opción "Continuar sesión", modificar una declaración presenta anteriormente desde "Modificar declaración presentada" o comenzar una nueva tramitación desde "Nueva declaración", incorporando nuevamente los datos fiscales.



En el caso de que exista cónyuge, debe autorizar el traslado de datos fiscales del cónyuge poniendo la referencia o Cl@ve PIN de éste. Si no desea introducir los datos fiscales del cónyuge, debe marcar la casilla para el cálculo de la declaración individual.



Además, en el mismo Renta Web sale la opción que es más favorable para el contribuyente si tributación individual o conjunta en caso de que tenga cónyuge saliendo una comparativa en forma de esquema de las dos modalidades de tributación.

Las vías para modificar el borrador de la declaración las establece el art. 6.1 Orden HAC/248/2021, de 16 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contemplándose tres opciones: vía telemática, a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la dirección electrónica <https://www.agenciatributaria.gob.es>, accediendo al Servicio de tramitación del borrador/declaración con el sistema de identificación electrónica ya mencionado; vía telefónica, para ello hay que solicitar cita previa lo cual se necesita que el contribuyente aporte su NIF y número de referencia si es modalidad individual y si es conjunta, el NIF y número de referencia de su cónyuge; vía presencial, el contribuyente debe solicitar una cita previa para personarse ya sea en cualquier Delegación o Administración de la AEAT, así como en las oficinas de las Administraciones Tributarias de las CC.AA y ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan suscrito con la AEAT²⁷.

²⁷ Vease art. 6 Orden HAC/248/2021 de 16 de marzo y el art. 64.2 RIRPF

5.2 Obtención del borrador Pre303 de la declaración de IVA

Los obligados a presentar autoliquidación del IVA pueden beneficiarse de la herramienta del borrador Pre303, esta herramienta ofrece distintos servicios de acuerdo al caso concreto del contribuyente que tenga que presentar el modelo 303²⁸. Por regla general y para todos los contribuyentes del IVA, la herramienta Pre303 contiene la siguiente información censal en relación al IVA en el periodo de liquidación que tenga que presentar; datos censales del contribuyente relacionado con el IVA en el momento de acceso; cumplimentación automática de los datos de identificación; resultado de la autoliquidación, así como los datos económicos que se tomaron en cuenta y que arrojaron como resultado dicha autoliquidación; información sobre importes a compensar de periodos anteriores.

Por otro lado, para los contribuyentes del SII que tienen acceso a los Libros Agregados se proporciona información adicional de los datos económicos de determinadas operaciones; una liquidación en la que se encuentran rellenas todas las casillas con sus respectivos importes, que dan resultado a una autoliquidación. Además, cuando el contribuyente marque la opción autoliquidación complementaria, se cumplimentará el importe y el número de justificante de la autoliquidación a cumplimentar.

Los contribuyentes que opten por presentar su autoliquidación mediante la utilización del borrador del IVA, pueden ya habiendo obtenido y revisado, por un lado, confirmar el borrador. Al igual que para el borrador del IRPF, si se considera que la liquidación tiene errores o le faltan datos, se pueden modificar los datos que se consideren erróneos o los datos faltantes que son relevantes para el cálculo de la autoliquidación.

Al borrador Pre303 se accede por vía telemática a través de la Sede Electrónica de la AEAT. El gestor accede mediante el poder otorgado por su cliente para que actúe en su representación.

²⁸ Sobre los contribuyentes obligados a autoliquidar el IVA, véase art. 167 LIVA; art. 71 RIVA; Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución.

5.3 Aplicaciones informáticas de ayuda para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos

En aras de garantizar el deber de asistencia de la Administración Tributaria, el art. 78.1 RGGIT establece que la Administración puede facilitar programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos a los obligados tributarios. El objetivo es que los obligados contributivos cumplan con sus obligaciones tributarias con las menores dificultades posibles. Aunque el apartado 2 del mismo precepto hable de poner a disposición estos programas por vía electrónica, el apartado 3 establece que ofrecerán también por otros medios a quienes no tuvieran acceso a los previstos en este artículo siempre que sea posible de acuerdo con los medios técnicos disponibles.

Hay diferentes programas para ayudar en la confección de los distintos impuestos. Por nombrar unos ejemplos están los siguientes: para la Renta, el programa Renta Web y un programa especial para cálculo de retenciones, para el IP hay un programa de ayuda para la declaración del modelo 714; para el IS y el IRNR se ofrece el servicio de Sociedades WEB que se accede mediante la identificación electrónica que corresponda desde cualquier navegador de internet; para el IVA se dispone de la aplicación Conversor Libros Registros (IVA- IGIC) que permite la elaboración de declaraciones informativas (modelo 340) de operaciones incluidas en los libros registro.

5.4 Presentación telemática de autoliquidaciones

El concepto de autoliquidación lo define el art. 120.1 LGT, son *«declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar»*.

De acuerdo al art.120.2 LGT la Administración puede verificar y comprobar la veracidad de las autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario y en caso de no estar conforme, dictar una nueva propuesta de liquidación modificando la presentada por el obligado tributario. De misma forma, el obligado tributario puede modificar su autoliquidación haciendo una rectificación de ésta siguiendo los procedimientos que reglamentariamente se establecen²⁹.

En unos supuestos es obligatorio presentar de manera telemática las autoliquidaciones, esos casos los recoge el art. 3 de la Orden HAP/2194/2013. A tenor de dicha orden ministerial se debe presentar de manera obligatoria por vía telemática y utilizando un sistema de identificación basado en certificados electrónicos reconocidos, las autoliquidaciones de los obligados tributarios que tengan carácter de Administración Pública o, estén inscrito en el Registro de Grandes Empresas; las autoliquidaciones del IVA de obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural; las autoliquidaciones del Impuesto sobre primas de seguros (modelo 430). Asimismo, será de carácter obligatorio la presentación de autoliquidación de manera electrónica, del IRPF y del IP a realizar por las personas físicas que deban efectuar la declaración del IP. Esta presentación se puede llevar a cabo utilizando como sistema de identificación un certificado electrónico reconocido, en el caso de un gestor, el sistema más empleado es el certificado electrónico. Además, se debe de consignar el NIF y el número de referencia solicitado previamente a la AEAT por el obligado tributario.

Es muy importante saber que el art. 3.3 de la Orden HAP/2194/2013 establece que los obligados tributarios que tengan que presentar sus autoliquidaciones obligatoriamente de manera telemática no pueden usar otra manera de presentación electrónica salvo que la Orden probatoria del correspondiente modelo de autoliquidación lo dispusiera.

²⁹ El régimen jurídico de este procedimiento tributario se regula en el apartado 3 del Art. 120 de la LGT y en la Sección Segunda del Capítulo II del Título IV del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, artículos 126 a 129.

5.5 Aspectos a tener en cuenta en las autoliquidaciones electrónicas

En la presentación de autoliquidaciones por vía electrónica ante la AEAT, el gestor tiene que tener en cuenta muchos condicionantes en el procedimiento. De entrada, el gestor puede presentar la autoliquidación de su cliente en calidad de representante ya sea por representación legal, representación voluntaria con poderes o por colaboración social. El art. 6.2 de la Orden ya mencionada anteriormente, establece una serie de requisitos para la presentación de la autoliquidación ante la Sede Electrónica de la AEAT y son los siguientes: disponer de Número de Identificación Fiscal (NIF) y estar identificado, con carácter previo a la presentación, en el Censo de Obligados Tributarios; disponer de un certificado electrónico, DNI-e, clave PIN según corresponda. Es importante que el gestor tenga conocimiento de que, si realiza la presentación de la autoliquidación de su cliente como colaborador social, el sistema de identificación, autenticación y firma electrónica que tiene que utilizar es el suyo propio.

Además, el gestor como presentador, debe con carácter previo bien cumplimentar y transmitir los datos del formulario, ajustado a los contenidos de los modelos aprobados en las correspondientes órdenes ministeriales, que estarán disponibles en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, o bien utilizar un programa informático para la obtención del fichero con la autoliquidación a transmitir. Puede ser el programa de ayuda para la presentación de la declaración desarrollado por la Agencia Tributaria, u otro que obtenga un fichero con el mismo formato e iguales características y especificaciones que aquél. Los representantes de los obligados tributarios para tramitar y presentar sus autoliquidaciones por vía electrónica tienen a su disposición el programa de ayuda Renta Web para facilitar la presentación de la autoliquidación como así se habló anteriormente en el apartado 3.3.2. *Obtención del borrador de la declaración y datos fiscales del IRPF.*

El resultado de la autoliquidación puede salir como así se desprende del art. 120.1, a ingresar, a devolver o a compensar.

Presentación electrónica de las autoliquidaciones con resultado a ingresar y para las que no se haya adoptado la domiciliación bancaria como medio de pago. Según dispone el art. 7 de la Orden HAP/2194/2013, en el caso de las autoliquidaciones que tengan como resultado una cantidad a ingresar y cuyo pago total (o bien el correspondiente al primer plazo, en caso de autoliquidaciones del IRPF en el que opte por la modalidad de fraccionamiento del pago), se elija por un medio diferente a la domiciliación bancaria, el gestor como presentador debe de manera previa a la presentación, y, realizar el pago de la cuota resultante sea de manera electrónica en una de las entidades colaboradoras (directa o a través de la sede electrónica de la AEAT) o, bien, personarse en una sucursal, y facilitar a dicha entidad una serie de datos respecto al ingreso que vaya a efectuar (NIF, período al que pertenece la presentación, ejercicio al que corresponde la presentación, tipo de autoliquidación, el importe a ingresar).

Una vez realizado el pago, la entidad colaboradora proporciona un justificante de dicho pago que contendrá un Número de Referencia Completo (NRC) asignado al ingreso. A continuación, el gestor a través de la sede electrónica de la AEAT, procederá a seleccionar al trámite de presentación que corresponda a la autoliquidación del interesado que desee transmitir. Hecho esto, deberá cumplimentar el correspondiente formulario en el que introducirá, si se requiere, el NRC facilitado por la entidad colaboradora³⁰. Por último, deberá transmitir la autoliquidación utilizando uno de los sistemas de identificación electrónica admitido por la AEAT³¹

Si es aceptada la liquidación, la AEAT devuelve en pantalla los datos de la autoliquidación con resultado a ingresar validados con un código seguro de verificación de 16 caracteres, así como la fecha y hora de la presentación. Si, por el contrario, la presentación de la liquidación fuese rechazada, se mostrará en pantalla la descripción de los errores detectados, en aras de que el presentador proceda a subsanarlos, bien en el formulario de entrada, bien en el programa de ayuda con el cual se haya generado el fichero, o repitiendo la presentación si el error se debiera por otro motivo.

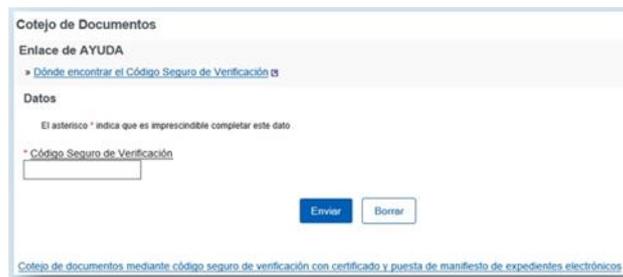
³⁰ No se requiere introducción del NRC cuando el obligado tributario se encuentre acogido al sistema de cuenta corriente en materia tributaria o cuando el pago se efectúe en formalización por órganos de la Administración General del Estado.

³¹ Véase el apartado 2.4 modos de identificación electrónica ante la AEAT del capítulo II Gestor Fiscal

Por ello, es recomendable por la misma normativa que el presentador conserve la autoliquidación aceptada, el documento de ingreso debidamente validada con el correspondiente CSV.

La Agencia Tributaria ofrece una aplicación que permite cotejar documentos a través de CSV y así comprobar la autenticidad e integridad de un documento perteneciente a la gestión documental de la Agencia Tributaria.

El documento administrativo emitido por la Agencia Tributaria lleva impreso en el pie de su primera hoja el CSV. Se puede conocer la autenticidad de dicho documento en la web de la Agencia Tributaria accediendo a la opción "Cotejo de documentos mediante código seguro de verificación (CSV) " dónde se introducirán los dígitos del CSV que aparece en el pie de la primera página del documento enviado. Con carácter general no se exige identificación, no obstante, en supuestos especiales se exigirá, además del CSV, la identificación con un certificado electrónico o con DNIe.



Presentación electrónica de las autoliquidaciones cuyo resultado sea ingresar y su pago se realice mediante domiciliación bancaria. En el caso de autoliquidaciones positivas en las que se pretenda realizar el pago mediante domiciliación bancaria en una entidad de depósito colaboradora de la AEAT, el presentador desde la sede electrónica de la AEAT puede acceder al trámite de presentación que corresponda a la autoliquidación que desee presentar y cumplimentar el formulario autorizando la orden de domiciliación mediante la introducción del código IBAN de la cuenta en que se domicilie el pago. En el caso de que el gestor ostente la condición de colaborador social en aplicación de los tributos pueden dar traslado por vía electrónica de las órdenes de domiciliación que previamente les hubieran comunicado los obligados tributarios en cuyo nombre actúan.

Es muy importante tener en cuenta que el plazo de presentación de autoliquidaciones con domiciliación bancaria va a depender del fin del plazo de presentación de cada modelo. Habrá que atender a los plazos que se atienden cada año porque no son siempre los mismos.

Una vez presentada la autoliquidación, la AEAT comunica las órdenes de domiciliación de los obligados tributarios a las distintas entidades colaboradoras, éstas, el último día del plazo de ingreso en periodo voluntario, cargarán en cuenta el importe domiciliado y lo abonarán en la cuenta restringida que corresponda. Asimismo, la entidad colaboradora, una vez haya efectuado el adeudo de la domiciliación, remitirá al obligado tributario el recibo justificante del pago efectuado. Conviene añadir que, «los obligados tributarios podrán rectificar o revocar las órdenes de domiciliación previamente transmitidas al presentar electrónicamente autoliquidaciones con resultado a ingresar». Del mismo modo, las órdenes de domiciliación previamente revocadas por los obligados tributarios podrán ser rehabilitadas por ellos tal como reconoce el art. 8.g) Orden HAP/2194/2013.

Presentación electrónica de liquidaciones con resultado a ingresar, con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, compensación o con reconocimiento de deuda. El obligado tributario cuya liquidación tenga como resultado a ingresar y, pretenda realizar el pago parcial de la deuda total, y posteriormente solicitar la compensación, el aplazamiento o fraccionamiento; o bien reconocer la deuda por el resto del importe a ingresar, según las disposiciones del art. 9 Orden HAP/2194/2013, su presentador puede realizar el pago parcial de la cuota resultante en una entidad colaboradora. Con ella se puede comunicar ya sea por vía electrónica (directa o a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria) o acudiendo a sus sucursales para realizar el pago parcial de la cuota resultante a la que le facilitara los datos correspondientes a la autoliquidación del obligado tributario que en su nombre actúa (NIF, período al que pertenece la presentación, ejercicio al que corresponde la presentación, tipo de autoliquidación, el importe a ingresar). Realizado el pago, la entidad colaboradora proporcionará un justificante del mismo, que contendrá el NRC asignado al ingreso realizado.

Posteriormente, el presentador desde la sede electrónica de la AEAT puede acceder al trámite de presentación de la correspondiente autoliquidación, en el que deberá introducir el NRC reflejado en su justificante de pago y cumplimentar el formulario correspondiente.

Además, deberá consignar la opción u opciones que realizará con posterioridad respecto de la cantidad no ingresada, teniendo en cuenta que las opciones de aplazamiento o fraccionamiento y la de simple reconocimiento de deuda, no son simultáneas en ningún caso. Hecho esto, se transmite la autoliquidación utilizando unos de los sistemas de identificación admitidos por la AEAT.

Si la presentación es aceptada, se le mostrará en pantalla la declaración validada con un CSV, la fecha y la hora en que se realizó la presentación y una clave de liquidación de diecisiete caracteres. Con esta clave, el presentador puede solicitar de manera electrónica, la compensación, el aplazamiento o fraccionamiento de la cantidad no ingresada, bien en el mismo momento en que se obtenga o, bien, en un momento posterior, mediante el procedimiento habilitado al efecto en la sede electrónica de la AEAT. Es importante, recordar que la validación aceptada y validada con el CSV deberá conservarse. Es relevante recordar que la solicitud de compensación, aplazamiento o fraccionamiento de la deuda es independiente de la presentación electrónica de la autoliquidación, de manera que, el presentador, una vez haya efectuado la presentación de la autoliquidación deberá proceder a presentar la citada solicitud ante la AEAT. A la solicitud de compensación, aplazamiento o fraccionamiento, le es de aplicación lo previsto en los artículos 71 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 55 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, y en los artículos 65 de la Ley General Tributaria y 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, respectivamente.

Presentación electrónica de autoliquidaciones con resultado a devolver, a compensar o negativas. Para llevar a cabo la citada presentación, el presentador deberá, según dispone el art. 11 Orden HAP/2194/2013, en primer lugar, acceder desde la electrónica de la AEAT, trámite de presentación correspondiente a la autoliquidación que vaya a transmitir y seguidamente cumplimentar el formulario correspondiente. Conviene señalar que, si el obligado tributario opta por recibir la devolución mediante transferencia, deberá incluir el número de cuenta designada a tal efecto. Después, deberá proceder a enviar la autoliquidación haciendo uso de unos de los sistemas de identificación admitido por la AEAT. Si es aceptada la presentación, recibirá en la pantalla la validación de la misma con un CSV, fecha y hora de la presentación. Si, por el contrario, es rechazada recibirá en la pantalla una descripción de los errores detectados a fin de que proceda a subsanarlos y a remitir nuevamente la presentación.

En todo caso, es fundamental conservar el justificante de la aceptación y validación de la autoliquidación por parte de la AEAT. Como hemos podido observar, los procedimientos para la presentación electrónica de las autoliquidaciones se efectuarán según el resultado de las mismas y, de la forma de pago por la que opte el presentador en beneficio del obligado tributario.

5.6. Comentario al auto dictado por Tribunal Supremo, Sección 1ª de la Sala de lo contencioso administrativo de Madrid el 25 de mayo de 2022, nº de recurso 6391/2021.

Los hechos

Los hechos que causaron la sentencia que se comenta y las controversias judiciales previas se pueden resumir en los siguientes:

El 8 de junio de 2021 por la sección séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional desestimó el recurso nº 1091/2019 interpuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales contra la Orden HAC/277/2019(BOE de 13 de Marzo), por la que, entre otros muchos puntos, se determinan las condiciones para presentar los modelos de declaración del IRPF e IP correspondientes al ejercicio 2018 a través de medios telemáticos o telefónicos. La Sala en esa resolución concluyó que la implantación de presentar de manera obligatoria la declaración del IRPF por medios electrónicos a través de internet era conforme a Derecho, pues no se interpretaba que fuera de aplicación el art. 14 Ley 39/2015 en base a lo dispuesto en la Disposición adicional primera apartado 2 al entender que se determina la prioridad de aplicar la normativa específica tributaria en materia de actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos.

La Asociación Española de Asesores Fiscales "AEDAF" como parte recurrente interpuso recurso contra dicha sentencia. Tras justificar que concurrían los requisitos legales de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, alegó incumplimiento de los siguientes preceptos legales: artículo 14 y apartado segundo de la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015 (BOE de 2 de octubre y los artículos 7.2 y 97.2 de la Ley 58/2003 (BOE de 18 de diciembre).

A su juicio, tales infracciones de las disposiciones legales eran de suficiente relevancia y determinantes en la decisión adoptada en la resolución impugnada. La parte recurrente entiende que no hay sustento legal para tal exigencia de presentar de manera obligatoria la declaración del IRPF por medios electrónicos a través de internet. Su postura se basaba en dos razonamientos: Por un lado, no hay un precepto legal tributario con suficiente base jurídica para realizar una exclusión generalizada de lo dispuesto en el art. 14 Ley 39/2015 como así defiende la parte recurrida (Administración General del Estado). A través de una norma de menor rango normativo y finita vocación como es una orden de un ministro, se menoscaba un derecho de opción a relacionarse de manera telemática con la Administración que hasta entonces resultaba limitado únicamente a determinados grupos de contribuyentes y no para la generalidad de ellos como así se desprende de los arts. 98.3 y 4 LGT, 117 RGAT y 96.5 LIRPF que a interpretación de la parte recurrente, lo que se regula en la orden ministerial es una habilitación para que el ministro de la rama específica tributaria establezca las condiciones y supuestos de presentación de manera electrónica y por ello en ningún caso se podía dar a entender que esos dos conceptos “supuestos” y “condiciones” sean todos y por ende, la presentación electrónica sea obligatoria en todos los supuestos y condiciones.

Por todo ello, la parte recurrente entendía que concurría interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b), c), y g) del art. 88.2 de la Ley 29/1998 de 13 de Julio reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE 14 de Julio), así como la presunción contenida en el art. 88.3 de la LJCA.

Pronunciamiento del Tribunal Supremo y fundamentos jurídicos

Interpuesto el recurso por AEDAF contra la sentencia de 8 de junio de 2021 por la sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el Tribunal Supremo dicta auto el 25 de mayo de 2022 en respuesta al recurso de casación nº 6391/2021 formalizado por la parte recurrente.

Los fundamentos jurídicos principales se pueden resumir en los siguientes apartados:

Requisitos formales de preparación del recurso

En primer lugar, el escrito fue presentado en el plazo establecido por el art.89.1 LJCA, la sentencia objeto de recurso es susceptible de recurso de casación como exige el art. 86 LJCA, apartados 1 y 2 y la asociación como parte recurrente tiene legitimidad para interponer el recurso al haber sido parte en el proceso de instancia como así obliga el art. 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e).

En segundo lugar, en el escrito se identificaron con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de Instancia, así como también que se cumple la justificación de tener la suficiente relevancia las infracciones alegadas para la decisión de la resolución impugnada [art. 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

Y en tercer lugar, en el escrito se fundamentó que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da el hecho siguiente en la resolución de la sentencia impugnada: *se fija una doctrina gravemente dañosa para los intereses generales* [art. 88.2 b) LJCA] *que afecta a un gran número de situaciones* [art. 88.2 c) LJCA] *resolviendo un proceso en el que el objeto de impugnación es una disposición de carácter general* [art. 88.2 g) LJCA] *aplicando para ello un norma en la que la razón de decidir se sustenta respecto de la de no existir jurisprudencia* [art. 88.2 b) LJCA]. De todas sus razones, se desprende la necesidad de pronunciamiento del Tribunal Supremo exigencia impuesta por art. 89.2 f) LJCA.

Hechos relevantes a efectos de admisión del recurso

La sala de primera instancia de la sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional no estimó las alegaciones de la Asociación recurrente aludiendo a los argumentos que señalaba la Abogacía del Estado: coincidió en que no apreció una actuación que vulneraba el art. 14 de la Ley 39/2015 ni ningún precepto constitucional. Para ello se apoyó en la sentencia dictada por la misma Sala de 21 mayo de 2020 dictada en recurso 802/2017 que resolvió una cuestión referente al IS.

En ella se concluyó que no había infracción del principio de legalidad, pues la reserva de ley exige que la creación nueva de un tributo y la determinación de los elementos esenciales del mismo debe llevarse a cabo mediante ley, por lo tanto, el tribunal entendió que esa reserva de ley es relativa porque, aunque los criterios o principios a establecer en la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento.

Marco legal

La parte recurrente planteó la necesidad de interpretar el art. 14 Ley 39/2015 relativo al Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas, donde se contempla la opción de las personas físicas a comunicarse con las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus derechos y obligaciones de manera electrónica o no salvo que estén obligados a relacionarse por medios telemáticos por razón de disposición legal.

El apartado 2 del artículo 14 establece los sujetos que están obligados a relacionarse vía electrónica con la Administración. Sin embargo, el apartado 3 del mismo precepto permite que las Administraciones mediante reglamento obliguen a ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros por medios electrónicos relacionarse con ellas para determinados procedimientos siempre que se acredite que cuentan con el acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

La DA 1ª de la Ley 39/2015 dispone que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria, se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley.

De idéntico modo, el art. 7.2 LGT establece el carácter supletorio de las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común; el art. 97.2 LGT determina que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán en el siguiente orden de prioridad: primero, por las normas especiales establecidas en este título y toda la normativa dictada que la desarrollen y en segundo lugar por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

Además, se tiene que tener en cuenta el artículo 129 de la Ley 39/2015 que enuncia los principios de buena regulación en materia del ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria.

En su apartado 1 establece que las Administraciones públicas en el ejercicio de la iniciativa legislativa y potestad reglamentaria actuando acorde a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica entre otros.

Los dos primeros principios se traducen en que la iniciativa normativa debe justificarse por razón de interés general, identificando claramente los fines a conseguir y siendo tal normativa el instrumento adecuado para garantizar la consecución de esos fines. Atendiendo al principio de proporcionalidad, la iniciativa normativa tiene que contener la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma siempre asegurándose de que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios. Y el principio de seguridad jurídica se basa en que la iniciativa normativa se debe ejercer de manera coherente con el resto de ordenamiento jurídico nacional y de la Unión Europea para establecer un marco normativo estable, claro y con certidumbre para los sujetos a la que va dirigida.

En lo que respecta al desarrollo reglamentario de una ley, las habilitaciones son conferidas con carácter general al Gobierno. La atribución directa a específicos departamentos ministeriales u otros órganos dependientes de ellos, tienen carácter excepcional y debe siempre justificarse en ley habilitante.

El art. 96.5 Ley 35/2006 de 28 de noviembre del IRPF dispone que los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

El apartado 1 del art. 96 LGT establece que la Administración tributaria deberá promover la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos para el desarrollo de su actividad con la limitación que la Constitución y leyes establezcan. Además, el apartado 2 del mismo precepto dice que cuando sea compatible con los medios que cuenta la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de medios electrónicos e informáticos con las garantías y requisitos previstos para cada procedimiento.

En el apartado 4 del art. 98 LGT de nuevo se recoge la facultad del Ministro de Hacienda dentro de su ámbito de competencia estatal a determinar los supuestos y condiciones en las que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones y demás documentos con trascendencia tributaria. El art. 117 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, por el que se aprueba el reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria contempla la misma facultad anterior que se puede atribuir al Ministro de Hacienda.

Los principios de jerarquía normativa y seguridad jurídica y reserva de ley en materia tributaria se recogen en los arts. 9.3 y 31.3 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 (BOE 29 de diciembre) que tienen conexión con los principios de actuación de la Administración Pública previstos en el art. 103.1 CE.

Cuestión en la que se entiende que hay interés casacional

De acuerdo con lo dispuesto en el art.88.1 LJCA en relación con el art. 90.4 de la misma ley, la Sala aprecia que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia respecto al siguiente asunto: Valorar si la exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de Internet, recogida en la Orden HAC/277/2019 resulta ajustada a Derecho.

Justificación de que hay interés casacional en el recurso interpuesto.

La sala admite que concurre interés casacional en el recurso porque se cumplen los requisitos de los arts. 88.3 a), 88.2 c) LJCA y todo ello hace que sea necesario que el Tribunal Supremo esclarezca la cuestión litigiosa en aras de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (arts. 9.3 y 14 CE).

El fondo del asunto está en dos cuestiones: Por un lado, el alcance y extensión de carácter supletorio de la normativa sobre el procedimiento administrativo contenida en la Ley 39/2015. Se trata de esclarecer si la regulación existente en la Ley 39/2015 en materia de derechos y obligaciones de relacionarse electrónicamente con las AAPP resulta aplicable de manera supletoria al ámbito tributario, en caso de no haya un precepto idéntico en la LGT.

Y, por otro lado, aclarar si una regulación que afecta a los derechos y deberes de todos los ciudadanos puede llevarse a cabo a través de una norma reglamentaria de segundo grado o nivel como es el caso, una orden ministerial. Particularmente si la facultad del Ministerio de Hacienda para aprobar modelos de declaración alcanza a establecer que la forma de presentación en todos los supuestos sea telemática.

El Tribunal alude entre a otras sentencias, a la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 9 de febrero de 2022 donde se declaró la nulidad de determinados preceptos de un Reglamento Foral del IRPF, al interpretar que no cabe establecer la obligación general de que todas las personas físicas se relacionen con la Administración por medios electrónicos. Dicha sentencia baso su fallo en los siguientes razonamientos jurídicos:

El art. 102 de la Norma Foral de 5 de diciembre, del IRPF establece que los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto a través de la sede electrónica de la Diputación con los límites y condiciones que se determinen reglamentariamente. El art. 14.3 Ley 39/2015 contempla una excepción a la regla general del art. 14.1, esa misma excepción se contempla también en la LGT y en la norma foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia en los arts. 98.4 y 96.4 en sus respectivos ámbitos.

El art. 102.1 de la NF de IRPF establece la misma obligación con los límites que reglamentariamente se establezcan. El tribunal señaló que se da una situación paradójica entre dos normas, concretamente entre el artículo 102 de la NF y el art. 73.1 del DF porque ambos preceptos hacen una remisión a los límites y condiciones previstos en el art. 102 de la NF (el art. 73.1 del DF) y los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan el art.102.1 de la NF. Sin embargo, en el art. 102 de la NF no se establecen ni límites ni condiciones contraviniendo, sino que simplemente establece que todos los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este impuesto a través de la sede electrónica.

Este precepto supone presumir de manera general que todos los obligados tributarios por el IRPF tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios para realizar su obligación y en cambio, el art. 14 de la Ley 39/2015 en su apartado 2 además de establecer los sujetos que están obligados a relacionarse por medios electrónicos con las AAPP, admite que por medio de reglamento obligue a determinados colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

Por lo tanto, se entendió que el decreto foral eludió cualquier reflexión al respecto para sostener las razones por las que no se establecía ningún límite, cuando los obligados tributarios que son personas físicas por regla general tienen el derecho de opción de relacionarse de manera electrónica con las AAPP. Por ello el tribunal concluyó que el art. 73 DF es nulo porque no cumple con lo establecido en dicho precepto, sino que, en un giro expresivo, remitía a la propia NF la fijación de límites y condiciones.

Coincidió con la parte recurrente el tribunal de que el DF no contenía ninguna motivación de las razones que les permite concluir que todos los obligados tributarios por IRPF reúnen las características que establece el art. 14.3 Ley 39/2015, precepto que viene a reconocer que no todas las personas físicas están en disposición de relacionarse por sí mismos por medios electrónicos con las AAPP.

La sala alude a otra sentencia de 19 de noviembre por la cual se admitió el recurso de casación RCA/4727/2020, formulado por la misma asociación recurrente (AEDAF) frente a la sentencia de la AN de 25 de Mayo de 2020 a la que hace alusión la sentencia ahora impugnada, donde se apreció relevancia para determinar si hay interés casacional de conformidad con los principios de legalidad y reserva de ley, referidos tanto a la creación de nuevas obligaciones formales, de proporcionalidad y de prohibición de la retroactividad en materia tributaria, la Orden HFP/816/2017 de 28 de Agosto por la que se aprobaba el modelo 232 de declaración de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionados con países o territorios reconocidos como paraísos fiscales es o no conforme a Derecho.

Además, el Tribunal añade un problema que no se había nombrado en el recurso, la brecha digital. Recuerda la preocupación que hubo con una campaña que nació fruto de la necesidad de mantenimiento de la atención presencial en el sector bancario, no siendo posible que la actividad en este ámbito excluya a aquellas personas que no pueden o quieren que se desarrolle de forma electrónica. De hecho, recuerda el tribunal que esta problemática ha hecho que se hayan llevado a cabo distintas iniciativas en el Congreso de los Diputados por parte de sus grupos parlamentarios, incluyendo entre otras, una proposición no de ley destinada a aplicar el principio constitucional de no discriminación por razón de edad en el campo digital.

Fallo del tribunal

El tribunal admite el recurso de casación RCA/6391/2021 presentado por la AEDAF contra la sentencia dictada el 8 de junio de 2021 por la sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN que desestimó el recurso. La cuestión que crea interés para la formación de jurisprudencia es la siguiente: *Determinar si la exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de Internet, contenida en la Orden HAC/277/2019 resulta ajustada a Derecho.* Además, nombra los preceptos que tendrán que ser objeto de interpretación: los artículos 14, 129 y apartado 2 de la DA 1ª de la Ley 39/2015; art. 96.5 de Ley 35/2006, arts. 7.2, 96.1 y 2, 97.2 y 98 de la Ley 58/2003, art. 117 RD 1065/2007 en conexión con los arts. 9.3, 31.3 y 103.1 de la CE. Siempre sin perjuicio de que la sentencia se extienda a otros preceptos legales.

Comentario crítico a la sentencia

En mi opinión estoy de acuerdo con el sentido de fallo del Tribunal Supremo en esta sentencia. En primer lugar, yo interpreto también que se dan todos los componentes que ponen de relieve que hay un interés casacional objetivo para que se forme jurisprudencia acerca de si se puede exigir mediante una orden ministerial que la presentación de la declaración del IRPF sea obligatoriamente a través de medios electrónicos. Coincido en que urge que haya una sentencia del TS aclarando si una orden como la Orden HAC/277/2019 norma de segundo grado, puede regular algo que afecte a los derechos y deberes de todos los ciudadanos, porque afecta a muchos ciudadanos como contribuyentes del IRPF.

El art. 14 Ley 39/2015 es muy claro en cuanto a establecer un derecho de opción de las personas físicas a relacionarse o no con la Administración de manera electrónica salvo algunas excepciones. Por lo tanto, que en la Orden ministerial se establezca la obligación de presentar la declaración por medios telemáticos sin tener en cuenta ninguna condición de las personas físicas no es acorde al art. 14 Ley 39/2015. De esa manera, obvia que todos pueden relacionarse de manera electrónica con la Administración cuando en muchos preceptos se hablan de condiciones, a pesar de que el apartado 3 del mismo precepto abra la vía por reglamento de obligar a cierto colectivo de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios

Intentando ver la posible finalidad del artículo objeto de la controversia, pienso que Hacienda busca imponer la obligación de presentar por medios electrónicos todos los contribuyentes la declaración del IRPF, por motivos tales como ahorrar costes de papel, atender a las demandas de contribuyentes que quieran aprovecharse de las herramientas telemáticas para cumplir con su obligación tributaria, acelerar la gestión del impuesto ya sea en el ingreso para las arcas de la Administración o las devoluciones para los obligados tributarios. Todas estas finalidades son muy loables pero el problema reside si implica la medida apartar a un colectivo que le puede ser difícil adaptarse a las nuevas tecnologías como puede ser las personas físicas con avanzada edad que necesitarían de asistencia.

Además, aunque estén muy implantados en la sociedad los ordenadores, no todo el mundo puede tener un ordenador o permitir pagar a un gestor si es de la renta de las más bajas.

En definitiva, podría suponer una desigualdad por razón de edad relacionado con la brecha digital como muy acertadamente introduce el tribunal, y por nivel de renta, aunque no lo nombre, también podría apreciarse. Al final Hacienda lo que debería hacer es conjugar la implantación de las nuevas tecnologías, pero sin desamparar a la gran parte de personas físicas que quieren declarar por papel. El Ministerio de Hacienda puede aunar sus intereses con los de los contribuyentes, pero facilitando al contribuyente que cumpla con su obligación tributaria, no poniendo la digitalización como un obstáculo para determinado colectivo de ciudadanos contribuyentes.

Relevancia de la sentencia pendiente de resolver

Un fallo estimando que lo dispuesto en la Orden ministerial no es conforme a Derecho, podría suponer un antes y después porque hasta ahora solo se puede presentar de manera electrónica la declaración del impuesto de IRPF que es la materia implicada en la sentencia y se aclararía, sentando ya Jurisprudencia la controversia. Por lo tanto, podría imponerse mediante sentencia del TS al Gobierno, concretamente al Ministerio de Hacienda, que deje ejercer la opción de presentar la declaración del IRPF en papel y no pueda imponer en una orden que todos los contribuyentes deben presentar la declaración por medios electrónicos.

CONCLUSIONES

Después de estudiar y analizar, a lo largo del desarrollo de los anteriores capítulos de este trabajo, la aplicación de las nuevas tecnologías en la Administración tributaria y el rol que desempeña el gestor en esa relación electrónica del contribuyente con las AA. PP, podemos sacar como principales conclusiones, las siguientes:

Primera.- La evolución de la normativa referida al uso de las tecnologías de nueva información en la Administración tributaria, deja patente que el legislador se ha preocupado por garantizar jurídicamente el uso de las tecnologías tanto por parte de las AA.PP como por parte de los contribuyentes ya sea mediante modificación de normativa existente o creación de normativa que busca atender las exigencias de la nueva sociedad de información y también a las directrices marcadas por la UE en la e-Administración.

Coincido en lo que han demandado al legislador autores como Valero Torrijos que incidía en la urgencia de adaptar el Derecho a las exigencias y particularidades de las tecnologías³².

Segunda.- A pesar de que los contribuyentes están muy familiarizados con el uso de las nuevas tecnologías de la información para interactuar con la Administración, todavía hay hasta un 10% de personas que, presentando el borrador de la declaración del impuesto correspondiente, no lo envía por diferentes razones. El delegar esa tarea a un tercero (gestor o persona conocida) representa el 68% de todas las razones. Pero es que además el restante 32% se reparte en estas dos razones: por no disponer de firma o certificado electrónico. Entonces podemos interpretar que la importancia del gestor reside en que él mismo resuelve estos dos problemas por las que una porción de contribuyentes no envía sus declaraciones.

Tercera.- La implantación de la firma electrónica a través de los certificados digitales ha supuesto ser una de las herramientas tecnológicas más relevantes en el desarrollo de la e-Administración. El empleo de esta herramienta en procedimientos de aplicación de los tributos conlleva que las AA.PP lleven sus actuaciones con garantías, ofreciendo a los obligados tributarios la posibilidad de acceder a los trámites y procedimientos iniciados a través de la Sede Electrónica de la AEAT, firmando de manera electrónica los documentos como si lo firmara de manera manuscrita.

Cuarta.- La notificación electrónica es otra de las cuestiones fundamentales desde el punto de vista de las garantías del contribuyente porque de ella depende la eficacia de ser notificado. Por ello, el gestor siempre tiene que consultar el buzón de notificaciones de sus clientes y apuntar el día de la notificación porque mediante esta herramienta es más fácil olvidarse que recibir la notificación en papel.

³² VALERO TORRIJOS, J.: Derecho, innovación y Administración Electrónica, Law Press, Sevilla, 2013, p. 397.

Aún así existen muchas controversias que han llegado a conflictos judiciales respecto a la eficacia de las notificaciones electrónicas. Sin embargo, también resuelve otros problemas como señala BAUZA MARTORELL, «*elimina por completo la posibilidad de que el interesado no se halle presente en el momento de entregarse la notificación, la posibilidad de que nadie en el domicilio del mismo pueda hacerse cargo de la notificación o que el interesado o su representante la rechacen, tres circunstancias que contempla el artículo 59 LRJPAC y que dan lugar a constante conflictividad*³³»

Quinta.- La Ley 39/2015 y Ley 40/2015 muestra la preferencia de relacionarse electrónicamente de manera habitual con las AA.PP salvo algunas excepciones. Es por ello, que el derecho de los contribuyentes de comunicarse por medios electrónicos con la Administración pública supone que sea ella la encargada de contar con todos los medios necesarios para que los contribuyentes tengan garantías de poder ejercer su derecho y cumplir con su obligación tributaria.

Sexta.- Las facturas electrónicas han traído consigo una reducción en los plazos de pago como así se desprende de los datos del Ministerio de Hacienda recogidos por la plataforma multisectorial contra la morosidad en 2016 donde pasaron de 4,6 millones en 2015 a los 6,3 del 2016 al año siguiente de la aprobación de la Ley 39/2015.

En unas declaraciones recogidas por el Diario Expansión en relación a los datos obtenidos el 13 de noviembre de 2016 el presidente Antoni Cañete se mostraba satisfecho por esos datos un año después del desarrollo de la normativa y en su opinión, el éxito de la facturación electrónica residía en que *“es un sistema más ventajoso para pymes y autónomos porque les ayuda a cobrar en plazo debido al control que permite el propio proceso en sí mismo, fomentando así la productividad y competitividad de las empresas”*. Sin embargo, solicitaba al Gobierno que hiciera extensivo este sistema a todas las administraciones sin excepción, derogando *“toda posibilidad de exención, y también al sector privado”*.

³³ BAUZA MARTORELL, F.J. (2003), «Notificaciones en soporte magnético», Revista de Administración pública, n.º 161. p. 190. op. cit..

Séptima. - Aunque la Administración proporcione herramientas al contribuyente como ayuda para cumplir con su obligación de tributar, como en el caso, por ejemplo, de la confección del borrador Rentaweb hecha por la AEAT según los datos fiscales que obran en su poder, no siempre se reflejan todos los datos necesarios a efectos de cumplir con la presentación de la declaración del IRPF.

En los datos que aparecen en el borrador, aparecen los que cruzan los distintos organismos con Hacienda y por ello, dependiendo de si ha habido situaciones como arrendamiento de vivienda, local comercial, garaje o ventas de acciones, de un inmueble, de inmuebles accesorios entre otras situaciones, es muy aconsejable el servicio de un gestor. El gestor tiene siempre que preguntar a su cliente sobre todas las circunstancias en efecto de hacer su declaración de IRPF.

Es muy común que el contribuyente piense que, confeccionado el borrador por Hacienda, ya se tiene que olvidar de revisarlo y es un error porque siempre el borrador hay que revisarlo por si a Hacienda le faltan datos, siempre Hacienda dará pistas, pero en ocasiones hay datos incompletos, por ejemplo, poner que ha habido una venta de acciones en donde consta fecha de venta y entidad, pero no pone su valor de venta o hay un arrendamiento pero no constan los datos de rendimientos íntegros y los gastos deducibles.

Octava. - Si bien hay mucha normativa de desarrollo respecto a la aplicación de las TIC en la Administración electrónica tributaria, algunas de sus disposiciones reglamentarias todavía crean mucha controversia y acaban en pleitos judiciales porque pueden entrar en conflicto con otros derechos contemplados en una Ley. Que una orden ministerial, como es el caso que se debatió en la sentencia, pueda imponer una obligación es admisible dependiendo en mi opinión de en lo que pueda afectar al derecho de un determinado colectivo.

En mi opinión, a pesar de todos los avances electrónicos en los procedimientos de gestión de tributos y recaudación, es muy necesaria la prestación de servicios de un profesional como el gestor para que gran cantidad de contribuyentes cumpla con su obligación de tributar en circunstancias complejas de la manera más segura posible y más beneficiosa según sus circunstancias personales, familiares y profesionales. Por otro lado, la idea de Hacienda de obligar a todas las empresas a llevar facturación electrónica en su anteproyecto de Ley de creación de empresas “Crea y Crece” y fijar un periodo de transición hasta su adaptación, mayor para las pequeñas empresas tiene mucho sentido a la vista del gráfico que hemos elaborado a partir de datos del INE. La Admón. en esa política de prescindir completamente del papel, en aras de sus intereses y del contribuyente, no puede dejar a ningún contribuyente atrás, sino que tiene que ofrecer toda la atención, facilidad y medios posibles para que el contribuyente se relacione con ella en sus gestiones corrientes de la mejor manera y no haya ningún obstáculo por medio.

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

ABERASTURI GORRIÑO, U.: "*La lista de deudores de la Ley General Tributaria, ¿una medida sancionadora proporcional?*", Revista de Administración Pública, n.º. 203, 2017, pp. 383-421.

BAADBAART O. ; YUSNANDARSHAH B. ; "*Benchmarking en el sector público, un estudio de artículos científicos, 1990-2005*". *Revista Internacional de Ciencia Administrativas*. Vol. 74 n.º 3, pp. 89-103. INAP. 2008.

BARBERÁ, E.: *Aprender e-learning*. Editorial Paidós, Barcelona. 2008.

BARROSO BARRERO, J.; "*La administración electrónica en España*". Información Comercial Española, ICE. Revista de economía núm. 813. 2004

BAUZA MARTORELL, F.J., «*Notificaciones en soporte magnético*», Revista de Administración pública, 2003 n.º 161.

GAMERO CASADO, E.; VALERO TORRIJOS, J.: *La Ley de Administración electrónica. Comentario sistemático a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2010,

LACAMBRA ORGULLÉS, R. : *La aplicación de la Administración electrónica en el ámbito tributario*. Aproximación a la e-Administración mediante un caso práctico. 1.^a edición. Zaragoza (España), 2022. Publicaciones. Universidad de Zaragoza. Coordinador: Darío Badules Iglesias. p. 85-108.

ORTIZ LIÑÁN, J.: *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda pública de sus datos personales*, Editorial Comares, Granada, 2003.

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978.

LEY ORGÁNICA 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana.

LEY ORGÁNICA 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

LEY 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

LEY 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

LEY 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

LEY 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LEY 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza.

LEY 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público. /B.O.E. nº 311 de 28 de diciembre)

DECRETO 424/1963, de 1 de marzo.

REAL DECRETO LEY 13/2022, de 26 de julio.

REAL DECRETO 1553/2005, de 23 de diciembre, por el que se regula la expedición del documento nacional de identidad y sus certificados de firma electrónica.

REAL DECRETO 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

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.

REAL DECRETO 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

Orden HAC/248/2021, de 16 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2020, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos.

Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

JURISPRUDENCIA CITADA

Sentencia del Tribunal Supremo. Recuperada del Portal Web del Poder Judicial

<http://www.poderjudicial.es/search/>

- Sentencia 8331/2022, de 25 de mayo de 2022, nº de recurso 6391/2021.

PÁGINAS WEB CONSULTADAS:

https://www.dnielectronico.es/PDFs/Guia_de_referencia_basica_v1_4.pdf

consultada el 25 de Junio de 2022

<https://firmaelectronica.gob.es/Home/Ciudadanos/Firma-Electronica.html>

consultada el 26 de Junio de 2022

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/consultas-informaticas/firma-digital-sistema-clave-pin-tecnica/informacion-pasos-obtencion-certificado-electronico.html>

consultada el 28 de Junio de 2022

<https://www.sede.fnmt.gob.es/certificados/certificado-de-representante>

consultada el 28 de Junio de 2022

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/consultas-informaticas/renta-ayuda-tecnica/servicio-renta-web-colaboradores-sociales.html>.

consultada el 28 de Junio de 2022

<https://sedeaplicaciones.minetur.gob.es/Prestadores/Inicio.aspx>

consultada el 30 de junio de 2022

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/pre-303/que-servicios-funcionalidades-tiene-nuevo-pre303.html>

consultada el 20 de Julio de 2022

<https://www.expansion.com/economia/2016/11/13/58284071268e3eab368b45cb.html>

consultada el 26 de Agosto de 2022

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/manuales-practicos.html> (Manuales IVA, IRPF, IP, IP

consultados el 15 de Junio de 2022

[https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/participacion_publica/audie-
ncia/ficheros/ECO_Pol_AP_20210727_APL_Crea_y_Crece.pdf](https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/participacion_publica/audien-
cia/ficheros/ECO_Pol_AP_20210727_APL_Crea_y_Crece.pdf)

consultado el anteproyecto de Ley el 23 de Junio de 2022

https://notificaciones.060.es/PC_init.action *consultada el 15 de Julio de 2022*