

Monográfico «Tributos en la sociedad de la información»

ARTÍCULO

La presentación y el pago de declaraciones tributarias por vía telemática

Rafael Oliver Cuello

Abogado. Asesor fiscal

Profesor consultor de Fiscalidad

UOC

Fecha de publicación: junio de 2014

Resumen

La presentación y el pago de declaraciones tributarias por vía telemática ha sido objeto de una reciente regulación común por medio de la 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. Esta Orden establece, fundamentalmente, una regulación común del sistema de presentación telemática de las autoliquidaciones y declaraciones informativas, refundiendo en una sola norma la regulación existente, lo que evita la dispersión normativa. Dicha regulación común, sin duda, contribuirá a aclarar y simplificar la aplicación de las normas tributarias en este campo tan novedoso y cambiante, y mejorará la seguridad jurídica.

Por medio de esta Orden ministerial se regulan, entre otros temas, las formas de presentación de las autoliquidaciones (incluido el nuevo sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, denominado PIN 24 horas), las autoliquidaciones de presentación electrónica obligatoria por internet, el procedimiento general para la presentación electrónica por internet de las autoliquidaciones, las formas de presentación de las declaraciones informativas, las declaraciones informativas de presentación electrónica obligatoria por internet (entre otras, la polémica declaración telemática obligatoria del resumen anual del impuesto sobre el valor añadido), así como el procedimiento para la presentación electrónica por internet de las declaraciones informativas

Palabras clave

declaración tributaria, autoliquidación, presentación telemática, administración electrónica, impuestos

Tema

administración electrónica en materia fiscal

Online submission and payment of tax returns

Abstract

The online submission and payment of tax returns was the aim of a recent common regulation transposed by means of Spanish Ministerial Order HAP/2194/2013 (22 November) regulating the procedures and general conditions for submitting certain self-assessment and information tax returns. Basically, this Order establishes a common regulatory framework for the online lodging of self-assessment and information returns. It concentrates the existing law into one statute and so avoids the dispersion of regulations. This common regulation will undoubtedly contribute to clarifying and simplifying the application of tax regulations in this very recent and changeable area and will improve legal certainty.

This Ministerial Order governs matters including the ways for filing self-assessment returns (including the new "PIN 24 Hour" system of signing with an access key in a register beforehand as a user), self-assessment returns that must be submitted online, the general procedure for the online submission of self-assessment returns, the ways for submitting information returns, information returns that must be submitted online (including the controversial online annual VAT summary return) and the procedure for the online submission of information returns.

Keywords

Tax return, self-assessment, online submission, e-administration, taxation.

Topic

administración electrónica en materia fiscal

1. Las declaraciones tributarias telemáticas

A la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias se refiere el art. 29.2.c de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) como una obligación tributaria formal, que puede cumplirse por vía telemática.

Esta vía de comunicación con la administración tributaria ofrece, entre otras, las siguientes ventajas: disminución de la presión fiscal indirecta, pues para el contribuyente resulta un sistema más cómodo de tramitación de sus declaraciones; minoración de la carga de trabajo gestor de la administración, que evita tareas de grabación, tramitación y, en general, de movimiento de papel; reducción de los tiem-

pos de tramitación de las declaraciones, y disminución del tiempo necesario para procesar y detectar la evolución de variables económicas, lo que permite un mejor seguimiento de la recaudación global y por sectores.¹

Como regla general, la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática es voluntaria, aunque en determinados supuestos y para determinados obligados tributarios la utilización de la vía telemática es obligatoria, en los términos previstos en el art. 98.4 LGT.²

Según el art. 98.4 LGT, en el ámbito de competencias del Estado, el ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y las condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia

1. Véase sobre este tema A. M. Delgado García (2009, págs. 43-69) y I. Rovira Ferrer (2011, págs. 187-239).

2. Véase al respecto R. Oliver Cuello (2012, págs. 282-290) y también J. I. López Lubian (2009).

tributaria.³ Asimismo, el art. 30.2 *in fine* del 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 (RGGIT), dispone que, en el ámbito de competencias del Estado, el ministro de Economía y Hacienda aprobará los modelos de declaración que, a tal efecto, deberán presentarse, el lugar y el plazo de presentación y los supuestos y las condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

El medio telemático, hasta hace poco tiempo, era obligatorio solo en algún supuesto que afectaba a un número limitado de obligados tributarios y a determinados tributos, fundamentalmente, respecto de las grandes empresas. Así se prevé para las grandes empresas en materia de retenciones e ingresos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y para las autoliquidaciones mensuales del impuesto sobre el valor añadido (IVA). En estos supuestos, dadas las características de estos obligados tributarios y el volumen de sus actuaciones ante la administración, se opta por imponerles el medio informático o telemático, en aras de conseguir dotar de mayor celeridad a la tramitación de los procedimientos y para lograr una administración más eficiente.

Ahora bien, en los últimos años se ha previsto algún nuevo supuesto de presentación obligatoria telemática de declaraciones tributarias que amplía considerablemente el número de contribuyentes afectados por esta obligatoriedad, por lo que está adquiriendo un importante alcance. En uso de la habilitación contenida en el citado art. 98.4 LGT, el primer caso de obligatoriedad de la vía telemática en la presentación de declaraciones tributarias para sujetos pasivos que no sean grandes empresas, es el que se establece en la Orden del MEH 1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del impuesto especial sobre determinados medios de transporte. En este caso, la presentación debe realizarse por todos los obligados tributarios por medios telemáticos: tanto personas físicas como jurídicas.

Por otro lado, determinadas declaraciones relativas a los impuestos especiales de fabricación, del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos y las operaciones asimiladas a las importaciones del IVA, también deben presentarse obligatoriamente de forma telemática (Orden EHA/3548/2006, de 4 de octubre, relativa a impuestos especiales).

Además, la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, por la que se dictan medidas para el impulso y la homogeneización de determinados aspectos en relación a la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática, amplía el ámbito de aplicación de la presentación obligatoria por vía telemática de determinadas declaraciones resumen anual o informativas al reducir sensiblemente el número de registros a transmitir (en concreto, a quince), a partir del cual se hace obligatoria la presentación por vía telemática.

Por otra parte, la presentación telemática de la declaración del impuesto sobre sociedades (IS) y del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) para establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español -modelo 200- tiene carácter obligatorio para los sujetos pasivos adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas, así como para todos los sujetos pasivos que tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada. Además, la presentación telemática de la declaración del IS en régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales -modelo 220- correspondientes a la Administración del Estado, tiene carácter obligatorio en todo caso.

Asimismo, hay que hacer referencia a los supuestos de presentación telemática obligatoria en el ámbito del IVA. La Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, aprueba un único modelo 303 de autoliquidación del IVA que sustituye a los anteriores. La presentación del nuevo modelo 303 de autoliquidación del IVA es obligatoria por vía telemática a través de internet para los sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincida con el mes natural. En el supuesto de

3. En este sentido, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos (LAECSP), exige, en general, el consentimiento expreso para la comunicación electrónica en el art. 27.2 LAECSP, así como reconoce la posible revocación del consentimiento inicial. Ello no impide la posibilidad de imponer reglamentariamente la interacción electrónica, en los términos previstos por el art. 27.6 LAECSP, que establece que «reglamentariamente, las administraciones públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando solo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y la disponibilidad de los medios tecnológicos precisos».

sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincida con el trimestre natural, la presentación por vía telemática a través de internet será potestativa, excepto para las entidades que tengan forma jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, que deberán realizarla de forma obligatoria por vía telemática a través de internet.

Por último, conviene recordar que el art. 36 RGGIT determina que los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones por el IVA o el impuesto general indirecto canario (IGIC) por medios telemáticos deberán presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro, por cada uno de los períodos impositivos del IVA o del IGIC, incluyendo los datos hasta el último día del período de liquidación al que se refiera.⁴

Finalmente, debe señalarse que la presentación de una declaración o autoliquidación por medios no electrónicos, en los casos en los que hubiera obligación de hacerlo por estos medios, constituye una infracción grave, sancionada, con carácter general, con multa de 1.500 euros (art. 199, apartados 1, 2, 4 y 5, LGT).

Asimismo, cabe recordar lo dispuesto en el art. 29.2.d LGT en relación con la obligación de los contribuyentes que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos de conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

En relación con las declaraciones tributarias, se permite tanto su presentación a través de internet, como, en su caso, su pago, tal como habilita el art. 60.1 *in fine* LGT, al señalar que la normativa tributaria regulará los requisitos y las condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos.⁵

En la actualidad, en la mayoría de las figuras impositivas estatales se permite la presentación telemática y, en su caso, el pago de declaraciones o autoliquidaciones a través de internet, en relación no solo con la realización del hecho imponible, sino también con retenciones, ingresos

a cuenta y pagos fraccionados, e incluso con obligaciones de información.⁶

De acuerdo con la Orden HAP/800/2014, de 9 de mayo, por la que se establecen normas específicas sobre sistemas de identificación y autenticación por medios electrónicos con la AEAT, serán aceptados por la Agencia Tributaria, como formas de identificación y autenticación, el DNI electrónico y los sistemas de firma electrónica avanzada basados en certificados electrónicos que hayan sido admitidos en el ámbito de la Administración General del Estado, de conformidad con lo previsto en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos.

El art. 3.1 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica, define la firma electrónica como el conjunto de datos, en forma electrónica, consignados con otros o asociados con los mismos, y que pueden utilizarse como medio de identificación del firmante. Junto a este concepto general de firma electrónica, la citada Ley (art. 3.2) define una clase específica o cualificada a la que denomina «firma electrónica avanzada» y que se caracteriza por reunir singulares exigencias de seguridad: es la firma electrónica que permite identificar al signatario y detectar cualquier modificación de los datos firmados, que está vinculada al firmante de manera única y a los datos a los que se refiere, y que ha sido creada por medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control.

En el ámbito tributario, la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre actúa, entre otras entidades admitidas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como autoridad de certificación, de acuerdo con la habilitación concedida en el art. 81.1.b de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998.

Dicho organismo emite en la actualidad certificados de usuario X.509.V3, basados en la versión 3 de la Recomendación X.509 del International Telecommunications Union-Telecommunication, que contiene entre otros datos: la identificación del usuario, el número del certificado, la fecha de concesión y expiración del certificado, la clave pública y la firma digital. Dichos certificados, personales e

4. Estos obligados tributarios, como norma general, estarán exonerados de la obligación de presentar las declaraciones sobre operaciones con terceras personas (art. 32.1.e RGGIT).
5. Asimismo, no solo es posible realizar telemáticamente el pago de deudas autoliquidadas por el obligado tributario, sino también el de deudas liquidadas por la propia administración.
6. Entre las mismas destacan el IVA, el IRPF, el IS, el IRNR y los impuestos especiales.

intransferibles, pueden utilizarse no solo para la presentación telemática de declaraciones, cuando una norma así lo prevea, sino también para otras comunicaciones telemáticas con la administración tributaria.

2. La Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, de regulación común de la presentación telemática de declaraciones tributarias

La 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, establece una regulación común del sistema de presentación telemática de las autoliquidaciones y declaraciones informativas. Se trata de una norma que refunde la regulación existente, evitando la dispersión normativa y contribuyendo, a nuestro juicio, a aclarar y simplificar la aplicación de las normas tributarias, lo que repercute en una mayor seguridad jurídica.

En nuestra opinión, la principal aportación de esta Orden es, pues, el establecimiento de una regulación común del sistema de presentación telemática de las autoliquidaciones y declaraciones informativas tributarias, que hasta el momento se encontraba diseminada en varias disposiciones normativas. No obstante, esta Orden es más conocida en la opinión pública por dos novedades introducidas en la misma y que serán objeto de comentario más adelante: el sistema de firma electrónica no avanzada del PIN 24 horas y la obligación de presentación por internet de la declaración resumen anual del IVA.

De acuerdo con el preámbulo de esta Orden ministerial, «en el ámbito de la presentación de autoliquidaciones y declaraciones informativas, la constante evolución de la tecnología asociada a internet ha venido a demostrar las indudables ventajas que presenta la vía telemática frente a la utilización de otros medios, como son los modelos de presentación en papel, dado que permite evitar los obligados desplazamientos, colas o esperas innecesarias, además de agilizar considerablemente la gestión de los tributos».

Prosigue el preámbulo de esta Orden señalando que «en consonancia con esta línea de actuación, es objetivo primordial

de esta Orden reducir al máximo posible la presentación en papel de las autoliquidaciones y declaraciones informativas mientras se potencian nuevas vías de presentación como son las basadas en los sistemas de firma electrónica no avanzada (...), así como la presentación de autoliquidaciones mediante papel impreso generado exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su sede electrónica (predeclaración) o, en el supuesto de la declaración resumen anual del IVA y la declaración anual de operaciones con terceras personas de entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de junio, sobre la Propiedad Horizontal, mediante el envío de un mensaje SMS cuando haya sido obtenida por medio del programa de ayuda elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria utilizando el servicio de impresión a través de su sede electrónica».

Las disposiciones de esta Orden son de aplicación a los principales modelos de autoliquidación, como, por ejemplo, los del IRPF, el IS, el IVA, el impuesto sobre el patrimonio (IP) o diversas tasas estatales. También son de aplicación en la mayoría de declaraciones informativas, como, por ejemplo, la declaración resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF o del IS, la declaración anual de operaciones con terceras personas, la declaración resumen anual del IVA o la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

En su art. 1, la Orden HAP/2194/2013 establece el ámbito objetivo de aplicación, enumerando los modelos de autoliquidación y declaraciones informativas a los que es de aplicación. Por lo tanto, todos aquellos modelos que no estén citados en dicho precepto se regirán por su normativa de presentación y pago específica.

Sin embargo, quedan fuera del ámbito de aplicación de esta Orden las declaraciones aduaneras, las autoliquidaciones referentes a los impuestos especiales y las de los no residentes (modelos 210, 211 y 213) por tener una normativa específica que amplía el ámbito obligatorio de su presentación telemática. También quedan fuera las autoliquidaciones que se deben realizar solo con carácter ocasional (modelos 308 de solicitud de devolución del recargo de equivalencia, 309 de declaración-liquidación no periódica del IVA y 341 de solicitud de reintegro de compensaciones), las referentes a la tasa judicial (modelos 695 y 696), las declaraciones censales, así como las autoliquidaciones con competencia específica de gestión por las comunidades autónomas (por ejemplo, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados o el impuesto sobre sucesiones y donaciones).

3. Formas de presentación de las autoliquidaciones. El pin 24 horas

Se establece en el art. 2 de esta Orden que la presentación de las autoliquidaciones podrá realizarse de cuatro formas distintas.

En primer lugar, mediante la presentación electrónica por internet, la cual podrá ser efectuada con una firma electrónica avanzada o bien, en el caso de obligados tributarios personas físicas, mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, establecido y desarrollado en la Resolución de 17 de noviembre de 2011 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban sistemas de identificación y autenticación distintos de la firma electrónica avanzada. Se exceptúa de este último supuesto la presentación electrónica obligatoria de autoliquidaciones del IVA por parte de obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural, que en todo caso deberá realizarse con firma electrónica avanzada.⁷

En segundo lugar, la presentación podrá realizarse por medio de papel impreso generado exclusivamente por la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su sede electrónica solo en el supuesto de los modelos de

autoliquidación 111 y 115 (retenciones e ingresos a cuenta del IRPF), 130 y 131 (pagos fraccionados del IRPF), 136 (gravamen especial de determinadas loterías) y 303 (IVA).⁸

En tercer lugar, en las declaraciones del modelo 100 (IRPF) y del modelo 714 (IP), también podrán presentarse electrónicamente por internet mediante la consignación del NIF del obligado tributario y del número de referencia del borrador o de los datos fiscales previamente suministrados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Y, en cuarto lugar, en relación con el IRPF, la presentación de la declaración también podrá realizarse en papel impreso a través del programa de ayuda o por el módulo de impresión correspondiente y, en los supuestos determinados en la orden ministerial de aprobación del modelo anual, mediante la confirmación o suscripción del borrador de declaración o bien por medio de la cumplimentación manual de la declaración.

En relación con el denominado PIN 24 horas, se trata del sistema de firma con clave de acceso a un registro previo como usuario, establecido y desarrollado en el anexo III de la Resolución de 17 de noviembre de 2011 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban sistemas de identificación y autenticación distintos de la firma electrónica avanzada.

Según esta Resolución, el sistema consiste en la aportación por el ciudadano de determinados datos, conocidos solamente por él y la Agencia Estatal de Administración

7. Según la Disposición Transitoria Única de la Orden HAP/2194/2013, hasta el 1 de enero de 2015 no será aplicable lo dispuesto respecto de la presentación electrónica con firma no avanzada a los siguientes modelos de autoliquidación, manteniendo sus actuales formas de presentación: modelo 117 (IRPF, IS e IRNR. Retenciones e ingresos a cuenta. Pago a cuenta. Rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva); modelo 123 (IRPF. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario. IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas); modelo 124 (IRPF. IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos); modelo 126 (IRPF. IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros); modelo 128 (IRPF. IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta. Rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez) y modelo 216 (IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta).
8. De acuerdo con lo previsto por la Disposición Transitoria Única de la Orden HAP/2194/2013, hasta el 1 de enero de 2015 no será aplicable lo dispuesto en relación con la presentación electrónica por internet ni en relación con la presentación por medio de papel impreso generado exclusivamente por la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su sede electrónica, a los siguientes modelos de autoliquidación, manteniendo hasta entonces sus actuales formas de presentación: modelo 115 (IRPF, IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos); modelo 130 (IRPF. Actividades económicas en estimación directa. Pago fraccionado. Declaración) y modelo 131 (IRPF. Actividades económicas en estimación objetiva. Pago fraccionado. Declaración).

Tributaria, distintos de la clave o número de referencia, que sean requeridos para la realización, por vía electrónica, de determinados trámites o actuaciones que no impliquen acceso o consulta de datos personales más allá de los propios del procedimiento e identificación del interesado al que va referido dicho trámite o actuación.

Mediante la aportación de los datos indicados, el ciudadano podrá acceder electrónicamente, a través de los canales que se encuentren disponibles en cada momento, a los trámites y actuaciones determinados para los que se haya habilitado este sistema. La validez del sistema podrá estar limitada temporalmente en función de los plazos asociados a los trámites o actuaciones para los que se haya determinado su utilización. La utilización del sistema descrito por parte del ciudadano implicará el consentimiento para su uso como sistema de firma electrónica.

Finalmente, según el anexo III de esta Resolución, cuando la actuación realizada por el ciudadano implique la presentación de documentos electrónicos utilizando alguno de los sistemas de firma contemplados en la citada Resolución, la Agencia Estatal de Administración Tributaria generará automáticamente un acuse de recibo o recibo de presentación.⁹

Con base en la regulación citada, se ha establecido el denominado PIN 24 horas. Este sistema podrá ser utilizado por las personas físicas, siempre que no estén obligadas a la presentación obligatoria por internet con certificado electrónico. En consecuencia, en un primer momento, sus principales destinatarios son los autónomos que deben realizar presentaciones periódicas de autoliquidaciones así como la presentación de declaraciones informativas

siempre que no excedan de 15 o 100 registros. Conviene destacar también, como novedad, que se podrá utilizar para la presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) que no exceda de 100 registros (hasta ahora únicamente se permitía presentarlo con certificado electrónico).

El primer paso para la utilización del PIN 24 horas consiste en el registro previo en el sistema. Se realiza una sola vez por cualquiera de las siguientes vías: a) Respondiendo a la invitación a registrarse que realizará la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el envío de cartas de comunicación al colectivo principalmente afectado, utilizando para ello el Código Seguro de Verificación (CSV)¹⁰ que figura en la carta; b) Solicitando a través de internet el envío al domicilio fiscal de una carta con CSV que permita realizar el registro; c) Utilizando el certificado electrónico; d) Presencialmente en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En el proceso de registro se solicitará al contribuyente un número de teléfono móvil, la fecha de caducidad del documento nacional de identidad (DNI) o, en su defecto, otra fecha significativa, además de un código IBAN.¹¹ En el caso de ciudadanos con certificado electrónico reconocido se requerirá un número de teléfono móvil y la fecha de caducidad.

El segundo paso para la utilización del PIN 24 horas consiste en la identificación y autenticación. Una vez registrado en el sistema, cuando el contribuyente desee realizar algún trámite, deberá acceder a la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. A continuación, deberá solicitar un PIN 24 horas. Para ello deberá consignar el nú-

9. Véase, asimismo, la Resolución de 4 de marzo de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras con ocasión del pago de deudas por el procedimiento de cargo en cuenta, mediante el sistema de firma no avanzada con clave de acceso en un registro previo (PIN 24 horas)..
10. En relación con los sistemas de Código Seguro de Verificación, el art. 20.1 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, establece que «la Administración General del Estado y sus organismos públicos vinculados o dependientes podrán utilizar sistemas de Código Seguro de Verificación de documentos en el desarrollo de actuaciones automatizadas. Dicho código vinculará al órgano u organismo y, en su caso, a la persona firmante del documento, permitiéndose en todo caso la comprobación de la integridad del documento mediante el acceso a la sede electrónica correspondiente». Por su parte, el apartado 2 del mismo precepto señala que «el sistema de Código Seguro de Verificación deberá garantizar, en todo caso: a) El carácter único del código generado para cada documento. b) Su vinculación con el documento generado y con el firmante. c) Asimismo, se debe garantizar la posibilidad de verificar el documento por el tiempo que se establezca en la resolución que autorice la aplicación de este procedimiento».
11. El Código Internacional de Cuenta Bancaria o *International Bank Account Number* (IBAN) es un código alfanumérico que identifica una cuenta bancaria determinada en una entidad financiera. A través del código IBAN se identifica el país, la entidad, la oficina y la cuenta bancaria. Se trata de un estándar (EBS204) del Comité Europeo de Estándares Bancarios, cuyo objetivo es facilitar el tratamiento automático de pagos y cobros transfronterizos.

mero de identificación fiscal (NIF), la fecha de caducidad del DNI y una clave de identificación de cuatro caracteres que definirá el contribuyente para cada solicitud del PIN 24 horas. Recibirá el PIN mediante un SMS remitido al teléfono móvil, comunicado en la fase de registro, que se podrá utilizar hasta las 2:00 h del día siguiente al de la recepción del mensaje.

4. Autoliquidaciones de presentación electrónica obligatoria por internet

De acuerdo con el art. 3 de esta Orden, la presentación electrónica por internet con firma electrónica avanzada tendrá carácter obligatorio para aquellos obligados tributarios que tengan el carácter de administración pública o bien se encuentren inscritos en el Registro de Grandes Empresas, tanto si están adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes como si tienen la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.

Asimismo, la presentación electrónica por internet con firma electrónica avanzada tendrá carácter obligatorio, en cualquier caso, en las autoliquidaciones del IVA de aquellos obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural, así como en el supuesto del modelo 430 (impuesto sobre primas de seguros), cualquiera que sea el obligado a su presentación.

También tendrá carácter obligatorio la presentación electrónica por internet de las declaraciones correspondientes al IRPF y al IP de las personas físicas que deban efectuar la declaración del impuesto sobre el patrimonio.

5. Procedimiento general para la presentación electrónica por internet de las autoliquidaciones

En el art. 6 de esta Orden se regulan los sujetos habilitados para la presentación electrónica de autoliquidaciones (los

obligados tributarios, sus representantes o los colaboradores sociales), así como las condiciones generales para dicha presentación (disponer de un NIF y de un certificado electrónico, así como la utilización de los formularios y los programas informáticos para la cumplimentación de declaraciones).

En cuanto al momento de la presentación electrónica, se dispone que la transmisión electrónica de las autoliquidaciones con resultado a ingresar, cuando no se opte por la domiciliación bancaria como medio de pago, deberá realizarse en la misma fecha en que tenga lugar el ingreso resultante de aquellas. No obstante, en el caso de que existan dificultades técnicas que impidan efectuar la transmisión electrónica en la misma fecha del ingreso, podrá realizarse dicha transmisión electrónica hasta el cuarto día natural siguiente al del ingreso. Y en aquellos casos en que se detecten anomalías de tipo formal en la transmisión electrónica de las declaraciones, dicha circunstancia la pondrá en conocimiento al presentador de la declaración el propio sistema mediante los correspondientes mensajes de error, para que proceda a su subsanación.

Por otra parte, en el art. 7 de esta Orden se regula el procedimiento general para la presentación electrónica de las autoliquidaciones con resultado a ingresar cuando el pago no se realice mediante domiciliación bancaria. En el art. 8 se hace lo propio con el procedimiento para las autoliquidaciones con resultado a ingresar cuando el pago se realice mediante domiciliación bancaria. Y en el art. 9 se establece el procedimiento para las autoliquidaciones con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, compensación o reconocimiento de deuda. Finalmente, el art. 10 se dedica al procedimiento para las autoliquidaciones con solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español,¹² mientras que el art. 11 tiene por objeto el procedimiento para la presentación electrónica de autoliquidaciones con resultado a devolver, a compensar o negativas.

A continuación, procederemos a describir los tres procedimientos de presentación telemática de autoliquidaciones más generales, regulados en los arts. 7, 8 y 11 de la Orden HAP/2194/2013.

12. Según la Disposición Transitoria Única de la Orden HAP/2194/2013, hasta el 1 de enero de 2015 no será aplicable lo dispuesto en los arts. 9 y 10 de esta Orden a los siguientes modelos de autoliquidación: modelo 115 (IRPF, IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos); modelo 123 (IRPF. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario. IS e IRNR, establecimientos

Respecto al procedimiento general para la presentación electrónica por internet de las autoliquidaciones con resultado a ingresar, cuando el pago no se realice mediante domiciliación bancaria, en primer lugar, el obligado tributario o, en su caso, el presentador, deberá ponerse en contacto con la entidad colaboradora, ya sea por vía electrónica (directamente o a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria) o acudiendo a sus sucursales para realizar el pago de la cuota resultante.

Una vez realizado el ingreso, la entidad colaboradora proporcionará al obligado tributario o al presentador el recibo justificante de pago. En dicho recibo justificante de pago, en todo caso, deberá figurar el número de referencia completo (NRC) asignado por la entidad colaboradora al ingreso realizado.

Tras efectuar la operación anterior, el obligado tributario o, en su caso, el presentador conectará con la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y accederá al trámite de presentación correspondiente a la autoliquidación que desea transmitir. Realizada dicha selección, cumplimentará el correspondiente formulario e introducirá el NRC proporcionado por la entidad colaboradora. Seguidamente, procederá a transmitir la autoliquidación con la firma electrónica generada al seleccionar el certificado previamente instalado en el navegador a tal efecto.¹³

En los supuestos de presentación de las autoliquidaciones bien mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, bien mediante el número o números de referencia del borrador o datos fiscales, el obligado tributario deberá obtener el NRC de la entidad colaboradora de forma directa, por vía electrónica o bien acudiendo a sus oficinas, y proceder a transmitir la autoliquidación, sin necesidad de firma electrónica avanzada, mediante la consignación del NIF del obligado tributario, el NRC y la

correspondiente clave de acceso o número de referencia del borrador o de los datos fiscales, previamente suministrados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Si la autoliquidación es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria le devolverá en pantalla los datos de la autoliquidación con resultado a ingresar, validados con un CSV de 16 caracteres, además de la fecha y la hora de la presentación. En el supuesto de que la presentación fuese rechazada, se mostrará en pantalla la descripción de los errores detectados. En este caso, se deberá proceder a subsanarlos, bien en el formulario de entrada, bien con el programa de ayuda con el que se generó el fichero, o repitiendo la presentación si el error fuese ocasionado por otro motivo. El obligado tributario o presentador deberá conservar la autoliquidación aceptada, así como el documento de ingreso debidamente validados con el correspondiente CSV.

En relación con el procedimiento para la presentación electrónica de autoliquidaciones con resultado a ingresar, cuando el pago se realice mediante domiciliación bancaria, en primer lugar, el obligado tributario o, en su caso, el presentador conectará con la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y accederá al trámite de presentación correspondiente a la autoliquidación que desea transmitir. Las personas o entidades que ostenten la condición de colaboradores sociales en la aplicación de los tributos podrán dar traslado por vía electrónica de las órdenes de domiciliación que previamente les hubieran comunicado los obligados tributarios en cuyo nombre actúan.

Una vez llevada a cabo dicha selección, se cumplimentará el formulario correspondiente consignando la orden de domiciliación y se introducirá el Código Internacional de Cuenta Bancaria (IBAN) de la cuenta en que se domicilie el pago. A continuación, se transmitirá la autoliquidación

permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas); modelo 124 (IRPF, IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos); modelo 126 (IRPF, IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros); modelo 128 (IRPF, IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta. Rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez); modelo 130 (IRPF. Actividades económicas en estimación directa. Pago fraccionado. Declaración); modelo 131 (IRPF. Actividades económicas en estimación objetiva. Pago fraccionado. Declaración); modelo 216 (IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta) y modelo 430 (Impuesto sobre primas de seguros. Declaración-Liquidación)

13. En el caso de declaración conjunta del IRPF formulada por ambos cónyuges, deberá seleccionar adicionalmente la firma electrónica correspondiente al cónyuge. Si el presentador es colaborador social debidamente autorizado, se requerirá la firma electrónica correspondiente a su certificado electrónico.

con la firma electrónica generada mediante el certificado electrónico utilizado.¹⁴

En los supuestos de presentación de las autoliquidaciones bien mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, bien mediante el número o números de referencia del borrador o datos fiscales, el obligado tributario procederá a transmitir la autoliquidación, sin necesidad de firma electrónica avanzada, mediante la consignación del NIF del obligado tributario y la correspondiente clave de acceso o número de referencia del borrador o de los datos fiscales, previamente suministrados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Si la autoliquidación con orden de domiciliación es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolverá en pantalla los datos de la misma y la codificación de la cuenta de domiciliación validada con un CSV, además de la fecha y la hora de la presentación. El obligado tributario o el presentador deberán conservar la declaración aceptada y validada con el mencionado código electrónico.

En caso de que la presentación con orden de domiciliación fuera rechazada, se mostrará en pantalla la descripción de los errores detectados con el fin de que se pueda llevar a cabo la posterior subsanación de los mismos con el programa de ayuda con el que se generó el fichero, o en el formulario de entrada, o repitiendo la presentación si el error se hubiese originado por otras causas.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicará las órdenes de domiciliación de los obligados tributarios a las diferentes entidades colaboradoras, las cuales procederán a cargar en cuenta el importe domiciliado el último día del plazo de ingreso en periodo voluntario y a abonarlo en la cuenta restringida que corresponda. Una vez efectuado el adeudo de la domiciliación, la entidad colaboradora remitirá al obligado tributario el recibo justificante del pago realizado.

Por último, respecto al procedimiento para la presentación electrónica de autoliquidaciones con resultado a devolver, a compensar o negativas, en primer lugar, el obligado tributario o, en su caso, el presentador conectará con la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración

Tributaria y accederá al trámite de presentación relativo a la autoliquidación que desea transmitir y seguidamente cumplimentará el formulario que corresponda.

A continuación, se procederá a transmitir la declaración con la firma electrónica generada mediante el certificado electrónico utilizado.¹⁵ No obstante, en los supuestos de presentación de las autoliquidaciones bien mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, bien mediante el número o números de referencia del borrador o datos fiscales, el obligado tributario también podrá proceder a transmitir la autoliquidación, sin necesidad de firma electrónica avanzada, mediante la consignación del NIF del obligado tributario y la correspondiente clave de acceso o número de referencia del borrador o de los datos fiscales, previamente suministrados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Si la autoliquidación es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolverá en pantalla los datos de la misma, validados con un CSV, y la fecha y la hora de la presentación. Tratándose de declaraciones o autoliquidaciones con resultado a devolver en las que el obligado tributario hubiera optado por percibir la devolución mediante transferencia, se incluirá la codificación de la cuenta designada a tal efecto. El obligado tributario o el presentador deberán conservar la autoliquidación aceptada y validada con el mencionado código electrónico.

En caso de que la presentación fuera rechazada, se mostrará en pantalla la descripción de los errores detectados con el fin de que se pueda llevar a cabo la posterior subsanación de los mismos con el programa de ayuda con el que se generó el fichero, o en el formulario de entrada, o repitiendo la presentación si el error se hubiese originado por otras causas.

6. Formas de presentación de las declaraciones informativas

De acuerdo con lo previsto por el art. 12 de la Orden HAP/2194/2013, la presentación de las declaraciones informativas podrá realizarse de tres formas.

14. Si el presentador es un colaborador social debidamente autorizado, se requerirá la firma electrónica correspondiente a su certificado electrónico.
15. Si el presentador es un colaborador social debidamente autorizado, se requerirá la firma electrónica correspondiente a su certificado electrónico.

En primer lugar (y al igual que sucede con las autoliquidaciones), mediante la presentación electrónica por internet, que podrá ser efectuada con una firma electrónica avanzada o bien, en el caso de obligados tributarios personas físicas, mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, establecido y desarrollado en la citada Resolución de 17 de noviembre de 2011 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Se exceptúa de este último supuesto la presentación electrónica obligatoria de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) por parte de obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural, que en todo caso deberá realizarse con firma electrónica avanzada. Hay que tener en cuenta, asimismo, que la Agencia Estatal de Administración Tributaria limitará la presentación electrónica al sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario en función del número de registros que sean objeto de declaración.

En segundo lugar, la presentación electrónica de la declaración también se podrá efectuar mediante el envío de un mensaje SMS en el supuesto de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) y la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347) correspondiente a entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de junio, sobre la propiedad horizontal, siempre que no exceda de 15 registros, que hayan sido obtenidos por medio del programa de ayuda elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria utilizando el servicio de impresión a través de su sede electrónica. Se exceptúa también la presentación electrónica obligatoria de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) por parte de obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural.

Y, en tercer lugar, en todo caso, las declaraciones informativas que contengan más de 10.000.000 de registros también podrán presentarse en soporte directamente legible por ordenador de acuerdo con las características y las condiciones señaladas en el art. 15 de esta Orden.

7. Declaraciones informativas de presentación electrónica obligatoria por internet. En especial, la declaración resumen anual del IVA

La presentación electrónica por internet con firma electrónica avanzada tendrá carácter obligatorio, según establece

el art. 13 de esta Orden, para todas las declaraciones informativas de aquellos obligados tributarios que, bien tengan el carácter de administración pública, bien estén adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a alguna de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT, o bien tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.

También tendrá carácter obligatorio en el supuesto de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390), correspondiente a obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural; en la declaración resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos (modelo 194); y en la declaración resumen anual del impuesto sobre las primas de seguros (modelo 480), cualquiera que sea el obligado a su presentación.

Finalmente, en el supuesto de obligados tributarios personas físicas y en relación con la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720), será obligatoria la presentación electrónica por internet, pudiendo utilizar para ello firma electrónica avanzada o bien el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario. Se exceptúan también los obligados tributarios personas físicas cuyo período de liquidación coincida con el mes natural en la presentación electrónica obligatoria de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390), que tendrán que utilizar en todo caso la firma electrónica avanzada.

En relación con la obligación de presentación electrónica por internet de la declaración del resumen anual del IVA (modelo 390), la Defensora del Pueblo, el 6 de febrero de 2014, ha solicitado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que no obligue a la presentación del IVA de forma telemática y permita su presentación en papel, como se hacía hasta el momento, tras recibir quejas por la obligación de presentar la declaración del IVA de forma telemática exclusivamente.

Según la Defensora del Pueblo, los ciudadanos manifiestan que ahora, para poder cumplir con sus obligaciones tributarias, necesitan medios que no están a su alcance, como ordenador personal, conexión a internet o teléfono móvil y conocimientos de informática. Las denuncias contra el nuevo sistema, a su entender, provienen de ciudadanos que no están en condiciones o les resulta muy difícil hacer estos

trámites por ordenador, bien por su edad o por el pequeño volumen de su negocio o trabajo, y les obliga a costear los servicios de un tercero para cumplir con su obligación fiscal.

La Defensora del Pueblo también ha solicitado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que instale puestos informáticos, asistidos por personal de la Agencia, para ayudar y asesorar a los ciudadanos que quieran presentar sus autoliquidaciones y declaraciones por vía telemática. También ha recibido quejas relativas a fallos en el sistema de presentación, problemas a la hora de descargar el programa y dificultades para solicitar información telefónica. Por estos motivos, la Defensora del Pueblo ha recomendado que no se incoen procedimientos sancionadores por la presentación incorrecta de los modelos hasta que no se garantice que el sistema funciona sin errores.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria, por su parte, ha concluido la campaña de presentación de la declaración anual de IVA (modelo 390), la primera en la que era obligatorio hacerlo de forma telemática exclusivamente, con un total de 3.366.000 declaraciones registradas, 249.000 más que al cierre de la campaña del año anterior, lo que supone un incremento del 8%.

De esta forma, el Ministerio de Hacienda ha destacado que la obligatoriedad de presentar la declaración por internet, a pesar de las quejas que ha suscitado y los problemas que han denunciado diversas organizaciones, ha permitido acelerar la tramitación del resumen anual de IVA. Además, la Agencia Estatal de Administración Tributaria indica que más de 403.000 de estas declaraciones se han realizado con el nuevo sistema de firma electrónica del denominado PIN 24 horas, y resalta el mayor empleo del certificado electrónico por parte del contribuyente.

Según datos del Ministerio de Hacienda, durante la campaña del resumen anual de IVA, que concluyó el 30 de enero de 2014, la Agencia Estatal de Administración Tributaria reforzó la información y asistencia en oficina, incluyendo en las dos últimas semanas un servicio de ayuda personalizada para los colectivos que consideró más sensibles ante la obligación de presentación telemática, que fue utilizado por un 21% de los contribuyentes. Previamente, a lo largo del mes de diciembre de 2013, la Agencia Estatal de Administración Tributaria remitió más de un millón de cartas informando a los contribuyentes sobre la obligación de presentación telemática y las distintas fórmulas que podían utilizar para cumplimentar y presentar estas declaraciones informativas.

Por otra parte, la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional ha admitido a trámite un recurso interpuesto, el 24 de enero de 2014, por el Consejo General de la Abogacía Española (CGAE) contra la Orden HAP/2194/2013. En el recurso se pide la adopción de la medida cautelar de suspensión de la ejecución de la entrada en vigor de la orden ministerial recurrida.

Según la opinión del CGAE, «la citada Orden ministerial resulta lesiva para los legítimos intereses del CGAE como máximo representante de la abogacía española y para los abogados colegiados en los Colegios de Abogados de España que pudieran tener la obligación tributaria de presentar estas autoliquidaciones y declaraciones informativas que señala esta Orden en su artículo 1». En este sentido, entiende que «la Orden que ahora se recurre podría vulnerar la citada Ley 11/2007, por cuanto que el que una persona física tenga reconocido el derecho a relacionarse con la administración por medios electrónicos, nada impide, en cambio, a que su imposición como obligación debe venir justificada siempre sobre la base, como dice la citada Ley 11/2007, de la concurrencia en el sujeto de capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados que garanticen el acceso y la disponibilidad a los medios tecnológicos».

Se trata, por consiguiente, de dilucidar si el establecimiento de esta obligación afecta a sujetos con la suficiente capacidad económica o técnica o dedicación profesional para tener acceso y disponibilidad a los nuevos medios tecnológicos, circunstancias que, a nuestro juicio, se producen en el caso de las autoliquidaciones y declaraciones informativas tributarias incluidas en la Orden HAP/2194/2013, sobre todo teniendo en cuenta las facilidades de realización de trámites por internet que se regulan en la propia Orden, como, por ejemplo, el denominado PIN 24 horas.

En definitiva, nos hallamos ante la polémica y discutible cuestión de la velocidad con la que deben establecerse obligaciones de empleo de internet para relacionarse con las administraciones públicas, en general, y con la administración tributaria, en particular. En este asunto, a nuestro juicio, se deben ponderar, por un lado, los posibles inconvenientes que se puedan ocasionar a los obligados tributarios y, por el otro, las mejoras en la eficiencia de la administración tributaria, la aplicación más efectiva de los tributos y el incremento de la lucha contra el fraude que puede suponer el uso generalizado de las tecnologías de la información y la comunicación en las relaciones administrativas tributarias.

En cualquier caso, entendemos que la imposición de la obligación de presentación electrónica de autoliquidaciones y declaraciones informativas tributarias a determinados sujetos siempre debe ir acompañada del establecimiento de facilidades para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (como ha sucedido con esta Orden), de una intensa campaña informativa sobre los nuevos deberes tributarios, así como de una flexibilidad en la aplicación de las nuevas obligaciones, evitando, en la medida de lo posible, acudir a la imposición de sanciones tributarias.

8. Procedimiento para la presentación electrónica por internet de las declaraciones informativas

En el art. 16 de esta Orden se regulan de forma idéntica a las autoliquidaciones los sujetos habilitados para la presentación electrónica de declaraciones informativas, las condiciones generales para dicha presentación electrónica y los supuestos en que se detecten anomalías de tipo formal en la transmisión electrónica de las declaraciones.

La presentación electrónica por internet de las declaraciones informativas a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá ser efectuada por los obligados tributarios o, en su caso, sus representantes legales; por aquellos representantes voluntarios de los obligados tributarios con poderes o facultades para presentar electrónicamente en nombre de los mismos declaraciones y autoliquidaciones ante la Agencia o representarles ante esta; o por las personas o entidades que ostenten la condición de colaboradores sociales en la aplicación de los tributos.

El obligado tributario deberá disponer de NIF y estar identificado, con carácter previo a la presentación, en el Censo de Obligados Tributarios. Para efectuar la presentación electrónica utilizando una firma electrónica avanzada, el obligado tributario deberá disponer de un certificado electrónico.

Cuando la presentación electrónica mediante firma electrónica avanzada se realice por apoderados o por colaboradores sociales debidamente autorizados, serán estos quienes deberán disponer de su certificado electrónico. Para efectuar la presentación electrónica, el obligado tributario o, en su caso, el presentador, deberá generar previamente un fichero con la declaración a transmitir.

En aquellos casos en que se detecten anomalías de tipo formal en la transmisión electrónica de las declaraciones, dicha circunstancia se pondrá en conocimiento del presentador de la declaración por el propio sistema mediante los correspondientes mensajes de error, para que proceda a su subsanación.

Finalmente, en el art. 17 de esta Orden se establece el procedimiento para la presentación electrónica por internet de las declaraciones informativas. Y en el art. 18 se hace lo propio con el procedimiento para la presentación electrónica por internet de documentación complementaria a las autoliquidaciones y declaraciones informativas.

En relación con el procedimiento para la presentación electrónica por internet de las declaraciones informativas, en primer lugar, el obligado tributario o, en su caso, el presentador, se pondrá en comunicación con la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en internet y seleccionará el modelo a transmitir. A continuación, procederá a transmitir la correspondiente declaración con la firma electrónica generada al seleccionar el certificado previamente instalado en el navegador a tal efecto.¹⁶

Salvo en los supuestos señalados en el art. 13.1 de esta Orden en los que sea obligatoria la presentación con firma electrónica avanzada, la presentación electrónica por internet de la declaración informativa también podrá realizarse mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario o mediante el envío de un mensaje SMS en el supuesto de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) y de la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347), correspondiente a entidades a las que les sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de junio, sobre la propiedad horizontal.

16. Si el presentador es una persona o entidad autorizada a presentar declaraciones en representación de terceras personas, se requerirá una única firma, la correspondiente a su certificado.

Si la declaración es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria le devolverá en pantalla los datos de registro, validados con un CSV de 16 caracteres, además de la fecha y la hora de presentación. En el supuesto de que la presentación fuera rechazada, se mostrará en pantalla un mensaje con la descripción de los errores detectados, debiendo proceder a la subsanación de los mismos. El obligado tributario, o en su caso, el presentador deberá conservar la declaración aceptada con el correspondiente CSV.

Por último, tras el proceso de validación de los datos suministrados, se ofrecerá, en su caso, al obligado tributario la información individualizada de los errores detectados en las declaraciones para que pueda proceder a su corrección. En caso de que no se hayan subsanado los defectos observados,

se podrá requerir al obligado para que, en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane los defectos de que adolezca. Transcurrido dicho plazo sin haber atendido el requerimiento, de persistir anomalías que impidan a la administración tributaria el conocimiento de los datos, se tendrá, en su caso, por no cumplida la obligación correspondiente y se procederá al archivo sin más trámite.

En aquellos supuestos en que, por razones de carácter técnico, no fuera posible efectuar la presentación por internet en el plazo establecido reglamentariamente para cada declaración informativa, dicha presentación podrá efectuarse durante los cuatro días naturales siguientes al de finalización de dicho plazo.

Bibliografía

- DELGADO GARCÍA, Ana María (2009). «La obligatoriedad de la presentación telemática de declaraciones tributarias». *Revista de Información Fiscal* (núm. 96).
- LÓPEZ LUBIÁN, José Ignacio (2009). «Las presentaciones fiscales telemáticas de PYMES y profesionales». *Ciss Carta Tributaria* (núm. 4).
- OLIVER CUELLO, Rafael (2012). *Internet y tributos*. Barcelona: Bosch.
- ROVIRA FERRER, Irene (2011). *Los deberes de información y asistencia de la administración tributaria en la sociedad de la información*. Barcelona: Bosch.

Cita recomendada

OLIVER CUELLO, Rafael (2014). «La presentación y pago de declaraciones tributarias por vía telemática». En: Ana María DELGADO GARCÍA (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Número 18, pág. 82-96. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa]

<<http://journals.uoc.edu/index.php/idp/article/view/n18-oliver/n18-oliver-es>>

<<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i18.2309>>



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite a su autor y la revista y la institución que los publica (IDP. Revista de Internet, Derecho y Política; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre el autor

Rafael Oliver Cuello

roliver@uoc.edu

<http://www.rolivercuello.com>

Abogado. Asesor fiscal

Profesor consultor de Fiscalidad

UOC

Universitat Oberta de Catalunya

Edificio Barcelona Growth Center

C. Roc Boronat, 117

08018 Barcelona