

---

# Principios generales de la aplicación de los tributos

---

PID\_00263357

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

---

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 5 horas

---



**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. ESERP Business & Law School.

Tercera edición: febrero 2019  
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello  
Todos los derechos reservados  
© de esta edición, FUOC, 2019  
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona  
Diseño: Manel Andreu  
Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia Creative Commons de tipo Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0. Se puede copiar, distribuir y transmitir la obra públicamente siempre que se cite el autor y la fuente (Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no se haga un uso comercial y ni obra derivada de la misma. La licencia completa se puede consultar en: <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

# Índice

<b>Introducción.....</b>	<b>5</b>
<b>Objetivos.....</b>	<b>7</b>
<b>1. Aspectos generales de los procedimientos tributarios.....</b>	<b>9</b>
1.1. La aplicación de los tributos .....	9
1.2. Concepto y clases de procedimientos tributarios .....	10
1.3. Regulación y evolución legislativa .....	13
1.4. Órganos y competencias de la Administración tributaria .....	19
1.5. Intervención de los obligados tributarios .....	23
<b>2. Las obligaciones tributarias formales.....</b>	<b>28</b>
2.1. Obligaciones censales .....	29
2.2. Obligaciones relativas al domicilio fiscal .....	32
2.3. Obligaciones relativas al número de identificación fiscal .....	33
2.4. Obligaciones relativas a los libros registros fiscales .....	35
2.5. Obligaciones de información .....	35
<b>3. El deber de información y asistencia a los obligados tributarios.....</b>	<b>39</b>
3.1. Concepto de información y asistencia .....	39
3.2. Fundamento y contenido de las actuaciones .....	40
3.3. La exoneración de responsabilidad por infracción tributaria .....	42
3.4. Las consultas tributarias escritas .....	43
3.5. El Consejo para la Defensa del Contribuyente .....	46
3.6. La emisión de certificados tributarios .....	47
<b>4. La colaboración social en la aplicación de los tributos.....</b>	<b>54</b>
<b>5. El deber de colaboración con la Administración tributaria..</b>	<b>57</b>
<b>6. El carácter reservado de los datos tributarios.....</b>	<b>59</b>
<b>7. El empleo de las tecnologías de la información en el ámbito tributario.....</b>	<b>64</b>
7.1. La promoción de las tecnologías de la información .....	64
7.2. Las relaciones telemáticas entre Administración y obligado tributario .....	65
7.3. La identificación del órgano en los procedimientos telemáticos .....	66
7.4. La aprobación de los programas y aplicaciones informáticas .....	67

---

7.5. La validez jurídica del documento electrónico .....	69
7.6. Las relaciones electrónicas con las administraciones públicas ....	70
<b>Actividades</b> .....	73
<b>Ejercicios de autoevaluación</b> .....	73
<b>Solucionario</b> .....	75

## Introducción

Cuando la Administración tributaria ejerce sus potestades, cada una de ellas se manifiesta en el correspondiente procedimiento, compuesto por una serie de actos relacionados entre sí y que están encaminados a conseguir una finalidad común, que bien puede ser la de gestionar, inspeccionar y recaudar los tributos, sancionar la comisión de infracciones tributarias o bien la de revisar los actos tributarios.

Los procedimientos tributarios son procedimientos administrativos, porque están desarrollados por una Administración pública, la tributaria, pero especiales por la materia. De ahí que se rijan por una normativa propia, si bien la normativa administrativa general es de aplicación supletoria.

En el sistema actual de aplicación de los tributos, es al obligado tributario a quien corresponde el cumplimiento de un buen número de obligaciones, especialmente, de carácter formal. Por esta razón, para una correcta aplicación de los tributos, adquiere en la actualidad un especial relieve: el deber de la Administración tributaria de informar y asistir al obligado en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones. En este módulo se analiza el concepto de información y asistencia, así como el contenido de las principales actuaciones de este tipo.

Asimismo, también constituye un elemento esencial de nuestro actual sistema de aplicación de los tributos el deber de colaboración con la Administración tributaria. Sin el ingente volumen de información que los obligados tributarios tienen el deber de facilitar a la Administración, esta no sería capaz de llevar a cabo de forma eficaz sus potestades de control del cumplimiento de los deberes tributarios y, en general, de gestión y recaudación de los tributos.

En este sistema procedimental tributario, también se ha regulado la colaboración social en la aplicación de los tributos, que pretende ser una herramienta de apoyo a la labor administrativa, al permitir que determinadas personas o entidades colaboren en esta tarea, facilitando una gestión tributaria más ágil y eficaz. También resulta de suma importancia regular el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, como una manifestación de la protección de datos de carácter personal en el ámbito tributario.

Finalmente, todo el sistema de aplicación de los tributos en la actualidad sería imposible de gestionar si no se contase con potentes tecnologías de la información y la comunicación, que permiten el tratamiento automatizado del

enorme volumen de información que obra en poder de la Administración tributaria. Por ello, resulta de gran interés la regulación del empleo de las tecnologías de la información en el ámbito tributario.

## Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de esta materia son los siguientes:

1. Delimitar las clases y la finalidad de cada uno de los procedimientos tributarios.
2. Comprender la evolución legislativa y las fuentes reguladoras de los distintos procedimientos tributarios.
3. Asimilar el contenido del deber de información y asistencia a los obligados tributarios.
4. Individualizar los supuestos que permiten plantear una consulta y concretar los efectos de vinculación que se producen.
5. Identificar el objeto y los límites del deber de colaboración con la Administración tributaria.
6. Entender el fundamento y contenido de la colaboración social en la aplicación de los tributos.
7. Conocer el alcance del carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria y sus relaciones con la protección de datos de carácter personal en el ámbito tributario.
8. Distinguir las implicaciones y comprender la regulación de la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación en las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios.





# 1. Aspectos generales de los procedimientos tributarios

## 1.1. La aplicación de los tributos

La **aplicación de los tributos** puede definirse como la forma en que se hacen efectivos los derechos y obligaciones derivados de la relación jurídico-tributaria.

Es decir, la aplicación de los tributos tiene por objeto saber quién y cómo se determina la deuda tributaria, cómo se exige, cómo se controla su cumplimiento y cómo reacciona la Administración ante su incumplimiento.

Por consiguiente, la aplicación de los tributos comprende las siguientes actuaciones<sup>1</sup>:

<sup>(1)</sup>Art. 83.1 LGT

- Las actividades administrativas de información y asistencia a los obligados tributarios.
- Las actuaciones de gestión.
- Las actuaciones de recaudación.
- Las actuaciones de inspección.
- Las actuaciones de los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Las actividades administrativas y las actuaciones de los obligados tributarios en el marco de la asistencia mutua.

En consecuencia, la aplicación de los tributos está integrada tanto por actuaciones administrativas como por actuaciones de los obligados tributarios.

La aplicación de los tributos se desarrolla por medio de **procedimientos administrativos**. En concreto, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación<sup>2</sup>.

### La gestión tributaria en sentido amplio

En la LGT de 1963 el equivalente al concepto de "aplicación de los tributos" era el de "gestión tributaria" en un sentido amplio.

### Procedimientos para la aplicación de los tributos

Dicho de otra manera, los cauces procedimentales por los cuales la Administración hace efectiva la prestación tributaria son los procedimientos que la LGT denomina de aplica-

<sup>(2)</sup>Art. 83.3 LGT

ción de los tributos en su título III (arts. 83 a 180). En el seno de estos procedimientos no solo se producirán actuaciones administrativas, sino también de los obligados tributarios.

En todo caso, **quedan al margen** de la aplicación de los tributos, las actuaciones de resolución de las reclamaciones económico-administrativas<sup>3</sup>. Y, aunque no se recoge de forma expresa, parece que, asimismo, quedan fuera de su ámbito el procedimiento sancionador y el resto de procedimientos de revisión.

<sup>(3)</sup>Art. 83.2 LGT

Por otra parte, la **competencia territorial** en materia de la aplicación de los tributos se atribuye al órgano que determine la Administración tributaria competente mediante disposición publicada en el boletín oficial correspondiente. En su defecto, se atribuye al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario<sup>4</sup>.

<sup>(4)</sup>Art. 84 LGT

## 1.2. Concepto y clases de procedimientos tributarios

A grandes rasgos, puede describirse el **procedimiento administrativo** como el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin.

El procedimiento consiste, pues, en una forma de combinación de actos relacionados entre sí. Sin embargo, no toda pluralidad de actos constituye un procedimiento, sino que para su existencia es necesario que concurren los tres **requisitos** siguientes:

- En primer lugar, cada uno de los actos combinados conserva su individualidad.
- En segundo lugar, la conexión entre dichos actos debe radicar en la unidad de efecto jurídico, puesto que lo que determina su unidad es el efecto jurídico al que están encaminados los actos del procedimiento (el ejercicio de una función dirigida a la consecución de fines públicos).
- Y, finalmente, los actos deben estar vinculados causalmente entre sí, de modo que cada uno supone al anterior y el último supone al grupo anterior. Por otra parte, cada uno de estos actos integrantes del procedimiento debe conservar su propia validez por la influencia de unos sobre otros.

De esta idea inicial, se derivan tres **caracteres** del procedimiento:

- De un lado, la obligatoriedad respecto a la Administración, ya que la actuación de esta debe discurrir necesariamente a través del cauce establecido, del procedimiento, para ser legítima.

- De otro, dicha obligatoriedad, que supone que la actividad de la Administración debe ajustarse al mismo, convierte el procedimiento en garantía de los derechos del administrado frente a aquella.
- Y la última de las notas, relacionada con su carácter de sucesión de actos, consiste en que en él se insertan tanto los actos de la Administración como los de los administrados, cada cual con su trascendencia para la resolución final, pero guardando su propia sustantividad jurídica, tal como se ha señalado. Lo cual supone que la validez y eficacia de cada uno de los actos se determina singularmente.

La obligatoriedad de someterse la Administración al procedimiento supone que el ordenamiento jurídico la vincula al principio de legalidad, o para ser más exactos, exige que su actuación se desarrolle "con sometimiento pleno a la ley y al derecho"<sup>5</sup>.

<sup>(5)</sup>Art. 103.1 CE

### La exigencia de procedimiento

Es decir, el principio general del sometimiento de la actuación administrativa a las reglas de un procedimiento previo es consecuencia natural del sometimiento de la Administración a la ley, así como de la exigencia de su buen funcionamiento.

Pero, por otra parte, el procedimiento impone una previa reflexión sobre la decisión a adoptar, con la práctica de pruebas y la audiencia del interesado, y generalmente exigirá la motivación de la misma. El establecimiento de tales trámites que deben ser observados necesariamente por la Administración al actuar frente a particulares, constituye un medio de defensa y de seguridad de estos, a la vez que sirve para alcanzar la efectiva realización de los fines públicos.

Así pues, la exigencia de procedimiento se justifica no solo por motivos de legalidad y eficacia de la Administración, sino también como garantía y participación del ciudadano.

Consecuencia de esta vertiente del procedimiento administrativo como cauce formal garantizador del interés público y de los derechos de los particulares, es que el procedimiento se erige en requisito del acto o actuación administrativa<sup>6</sup>.

<sup>(6)</sup>Art. 34.1 LPACAP

De modo que su omisión total y absoluta puede llegar a producir la **nulidad de pleno derecho** del acto así dictado<sup>7</sup>. Y tal es su trascendencia, que la Constitución española establece, en su art. 105.c, que la ley regulará el procedimiento a través del cual han de producirse los actos administrativos.

<sup>(7)</sup>Art. 47.e LPACAP

Las normas procedimentales son consideradas normas de orden público por ser normas de derecho público que garantizan tanto los derechos de los administrados como el interés público, como lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional en su sentencia de 8 de junio de 1981, a propósito de la potestad sancionadora de la Administración.

Centrándonos en el ámbito tributario, debe indicarse que para dar satisfacción al mandato constitucional según el cual "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"<sup>8</sup>, la Administración tribu-

<sup>(8)</sup>Art. 31.1 CE

taria puede ejercer una serie de **potestades**, cada una de las cuales se manifiesta en el correspondiente procedimiento. De ahí que en materia tributaria exista una pluralidad de procedimientos.

Un **procedimiento tributario** está constituido por una serie de actos relacionados entre sí con una finalidad común: gestionar, recaudar e inspeccionar los tributos, así como sancionar las infracciones tributarias y revisar los actos tributarios.

Las **partes** implicadas en tal procedimiento tributario son, por un lado, la Administración tributaria, y por otra, un obligado tributario.

Los principales procedimientos tributarios son los siguientes:

- En primer lugar, la deuda tributaria ha de ser cuantificada dentro del procedimiento de **gestión**, a través del sistema de autoliquidación o de liquidación administrativa. Los órganos de gestión se encargan de la recepción y tramitación de las declaraciones y autoliquidaciones, así como de la realización de actuaciones de control, tales como la verificación de datos, la comprobación de valores, la comprobación limitada o la comprobación de obligaciones formales.
- En segundo lugar, si la Administración detecta omisiones de cierta entidad en la autoliquidación presentada o bien que algún hecho imponible no ha sido declarado, se inicia el procedimiento de **inspección**, llevando a cabo labores de comprobación inquisitiva o investigación a los efectos de regularizar la deuda no declarada o incorrectamente cuantificada.
- En tercer lugar, el procedimiento de **recaudación** se abre cuando la deuda ya cuantificada ha de ser ingresada en el correspondiente período voluntario de ingreso. En determinados casos, si no se ingresa en dicho plazo, la Administración tributaria puede exigir coactivamente el pago de la deuda.
- En cuarto lugar, como consecuencia del proceso de regularización, puede abrirse un procedimiento **sancionador**, al objeto de imponer una sanción en el caso de que se haya cometido una infracción tributaria. Este procedimiento se desarrolla de forma separada de los procedimientos de gestión e inspección, en los que se descubren las infracciones.
- Y, finalmente, como consecuencia de una actuación de la Administración de oficio, o bien a instancia del obligado tributario que no esté de acuerdo con la actuación administrativa, se puede iniciar un procedimiento de **revisión** en vía administrativa, por medio de diversos tipos de recursos y reclamaciones.

Estos son los principales procedimientos tributarios, pero no los únicos. A su vez, dentro de cada uno de estos procedimientos, pueden abrirse otros procedimientos, como sucede con el procedimiento de derivación de la responsabilidad, el procedimiento para decidir si se admite el pago en especie, el procedimiento para obtener información tributaria del obligado tributario, etc.

### 1.3. Regulación y evolución legislativa

#### 1) Regulación de los procedimientos tributarios

De conformidad con la LGT, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán, en primer lugar, por las normas especiales establecidas en el título III y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo; y, supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos<sup>9</sup>.

<sup>(9)</sup>Art. 97 LGT

Por consiguiente, el **orden de prelación de las fuentes** en materia de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos que establece dicho precepto, es el siguiente:

- En primer lugar, la normativa aplicable son las disposiciones especiales que para cada procedimiento de aplicación de los tributos se contienen en el título III de la LGT (en materia de gestión, en su capítulo III; en materia de inspección, en su capítulo IV; y en materia de recaudación, en su capítulo V), así como las normas procedimentales contenidas en otras leyes tributarias, como las reguladoras de cada tributo, que prevalecen por razón de su especialidad frente a la LGT.
- En segundo lugar, es de aplicación la normativa reglamentaria de desarrollo dictada para cada uno de los procedimientos.
- En tercer lugar, serán de aplicación las normas comunes contenidas en el capítulo II del título III en lo no previsto en dichas normas especiales reguladoras de cada uno de los procedimientos, que, en ocasiones, efectúan una remisión a tales normas comunes.
- Por último, las disposiciones generales sobre el procedimiento administrativo resultan de aplicación supletoria en materia tributaria, en línea con lo previsto en el art. 7.2 LGT. Nótese que el legislador tributario ha optado por no realizar ninguna remisión concreta a normas administrativas, a los efectos de evitar posibles cambios legislativos, habiendo adoptado

una cláusula general, refiriéndose a las disposiciones generales del derecho administrativo.

Por consiguiente, la **Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituye la norma que establece los principios básicos y la regulación común de las instituciones fundamentales del sistema tributario español.

En consecuencia, la **Ley General Tributaria** es la norma fundamental que regula los principales aspectos de los procedimientos tributarios.

En definitiva, los procedimientos tributarios son procedimientos administrativos, pero especiales por razón de la materia. De ahí que en los arts. 98 y siguientes de la LGT recojan las especialidades que los mismos presentan respecto del procedimiento administrativo común.

### **Novedades introducidas por la LGT de 2003**

Entre las novedades que recoge esta norma, en relación con la anterior LGT de 1963, cabe destacar las siguientes:

- Se establece el carácter vinculante para los órganos y entidades de la Administración encargados de la aplicación de los tributos de todas las consultas tributarias escritas.
- No se exigirán intereses de demora cuando la Administración incumpla los plazos máximos de resolución por causa imputable a la misma, a partir del momento en que dicho incumplimiento se produzca.
- En los aplazamientos, fraccionamientos o suspensión de deudas con aval bancario, el interés de demora exigible será el interés legal (sin incrementarlo en un 25%, que es la regla general).
- Ampliación de plazos para pagar y recurrir. Se amplían en 15 días los plazos para realizar el ingreso de la deuda en período voluntario. Asimismo, se amplía en 15 días el plazo para presentar recursos y reclamaciones que queda fijado en un mes.
- Se amplían los supuestos en que procede el reembolso del coste de las garantías y se establece la obligación de abonar el interés legal con el reembolso.
- Se incorpora una regulación detallada de los procedimientos de aplicación de los tributos: gestión tributaria, inspección y recaudación.
- En el procedimiento de inspección se introduce la posibilidad de firmar actas con acuerdo en supuestos tasados, con una reducción de la sanción del 50%.
- Se regula la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos en los procedimientos tributarios.
- Las infracciones se califican según la conducta realizada por el infractor (ocultación, anomalías contables, medios fraudulentos) en leves, graves y muy graves. Se establecen criterios de graduación más claros para evitar la discrecionalidad administrativa a la hora de cuantificar las sanciones.
- No se exigen intereses de demora en los recursos en vía administrativa contra sanciones.
- Aplicación retroactiva del régimen sancionador más favorable.
- Se reducen los recargos del período ejecutivo para fomentar el cumplimiento y se dota de mayor flexibilidad al embargo de bienes.

- Se crea un procedimiento de reclamación abreviado ante órganos unipersonales para supuestos de pequeña cuantía o de escasa complejidad.
- Reducción del 25% de las sanciones cuando las sanciones se ingresen en periodo voluntario sin interposición de recurso.

La LGT ha sido objeto de una importante modificación parcial en el año 2015 mediante la **Ley 34/2015**, de 21 de septiembre. En relación con las disposiciones generales y los procedimientos de gestión, destacan las reformas en las disposiciones interpretativas con carácter vinculante, el conflicto en la aplicación de la norma, la regulación de la prescripción tributaria, la publicación del listado de deudores y defraudadores tributarios, el valor probatorio de las facturas y presunciones tributarias, el examen de la contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada y algunas modificaciones en la regulación del número de identificación fiscal.

Respecto a los principales cambios introducidos en los procedimientos de inspección y recaudación, cabe mencionar la nueva regulación del plazo de duración de las actuaciones y los procedimientos de inspección, las reformas en el método de estimación indirecta, el aplazamiento y fraccionamiento del pago, las garantías de la deuda tributaria, el procedimiento de apremio y el llevado a cabo frente a los responsables, así como la nueva normativa sobre la recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

Finalmente, las reformas más importantes en materia de infracciones y sanciones y de revisión en vía administrativa son la reducción de la sanción por no presentar declaraciones por medios telemáticos o por la falta de contestación a requerimientos, las nuevas infracciones relativas a la obligación de identificar a los titulares de cuentas bancarias, las sanciones en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma, las reformas en materia del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, así como las actuaciones de la Administración en supuestos de delito fiscal.

La LGT se encuentra desarrollada por **reglamentos generales**. Son los siguientes:

- Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el RD 2063/2004, de 15 de octubre.
- Reglamento general de revisión en vía administrativa, aprobado por el RD 520/2005, de 13 de mayo.
- Reglamento general de recaudación, aprobado por el RD 939/2005, de 29 de julio.
- Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los proce-

dimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el RD 1065/2007, de 27 de julio.

Además, **las leyes y reglamentos reguladores de cada tributo** pueden establecer alguna sanción específica en el ámbito del mismo, así como regular alguna particularidad del procedimiento de gestión de dicho impuesto.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que la **normativa administrativa** es de aplicación supletoria en materia tributaria, tal como dispone el artículo 7.2 LGT. En el mismo sentido, la DA 1ª LPACAP establece que sus disposiciones son de aplicación supletoria en las actuaciones y los procedimientos de aplicación de los tributos y de su revisión en vía administrativa, que se regulan por su normativa específica.

## 2) Evolución legislativa

El procedimiento de gestión o aplicación de los tributos ha ido evolucionando desde la aprobación de la LGT en 1963 hasta la estructura que presenta en la actualidad, por la aparición de nuevas técnicas en la aplicación de los tributos.

De un procedimiento liquidatorio en el que los obligados desempeñaban solamente un papel secundario o auxiliar respecto del de la Administración, se ha ido transformando en un procedimiento en el que la **colaboración del administrado** se ha convertido en pilar básico en la aplicación de los tributos.

En el **sistema tradicional** de aplicación de los tributos, la LGT de 1963 la concebía como la sucesión de procedimientos separados entre sí (siguiendo el esquema del proceso judicial).

### **El sistema tradicional de aplicación de los tributos**

En una primera fase, el procedimiento se inicia por la declaración tributaria presentada por el sujeto pasivo o por la investigación de la Administración.

En una segunda fase, una vez que la Administración conoce la existencia del hecho imponible, por la declaración o por la investigación, la Administración emite un primer pronunciamiento sobre la cuantía del tributo, practica una liquidación provisional con base en los datos aportados en la declaración o los que obren en poder de la Administración de antemano. Dicha liquidación, notificada al sujeto pasivo, declara la existencia de una deuda tributaria, determina su cuantía y la hace exigible. De esta forma, la deuda liquidada se recauda en período voluntario o bien en apremio.

En una tercera fase, la inspección no solo comprueba la veracidad de los datos declarados y que han servido para practicar la liquidación, facilita la prueba de los hechos imposables conocidos, sino que también investiga la existencia de hechos imposables o circunstancias no declaradas. Se trata de una actuación auxiliar de la liquidación y la recaudación (desarrolla, en palabras de Pérez Royo, una función semejante a la de la investigación policial en el proceso penal). Su función, señala Martín Queralt, no solo es la obtención de los datos mismos sino también de los medios de comprobación que los acreditarán, y que, en caso de posterior recurso, pudieran utilizarse como medio de prueba de la cuantificación administrativa del tributo.



Finalmente, los órganos de gestión, a la vista de los datos obtenidos en la comprobación y que se consideran ya firmes, pueden dictar una liquidación definitiva, en la que la Administración se pronuncia definitivamente sobre la cuantía del tributo. La liquidación definitiva puede confirmar la provisional si la actividad comprobadora la encuentra ajustada a derecho o bien rectificarla fijando la cuantía definitiva de la deuda. También es notificada al sujeto pasivo, exigiéndole el pago, y salvo incumplimiento o recurso, cerraba la intervención administrativa en la aplicación del tributo.

Así pues, en este esquema, el de la liquidación tradicional, se dictaba un acto de liquidación caso por caso, siendo necesaria la intervención de la Administración para determinar la cuantía de la deuda tributaria: el sujeto pasivo cumplía una función muy limitada que se traducía en la presentación de la declaración tributaria; las restantes funciones correspondían a la Administración, como se ha dicho. Este sistema solamente podía aplicarse en un sistema tributario en el que existían relativamente pocas actuaciones administrativas.

Sin embargo, en el **sistema actual** de aplicación de los tributos, en el que se dictan millones y millones de actos, esto es, existen millones y millones de deudas por cada una de las más importantes figuras impositivas, no puede aplicarse el esquema descrito.

En nuestro sistema actual de aplicación de los tributos, se han producido las siguientes **novedades** respecto del sistema tradicional:

a) Se han generalizado las autoliquidaciones. En ellas, la ley impone al obligado tributario no solo el deber de declarar el hecho imponible y sus circunstancias, sino también el de cuantificar en el mismo acto el importe de su deuda con base en los elementos de cuantificación previstos en la ley, así como el deber de ingresarla en el Tesoro en el mismo momento de presentar su declaración, sin necesidad de ningún requerimiento por parte de la Administración.

#### **La generalización de las autoliquidaciones**

Con el sistema de autoliquidación, en un solo acto se reúnen las operaciones de declaración, liquidación y recaudación. Y no se precisa intervención administrativa previa al ingreso del tributo, al ser el propio sujeto el que calcula su importe cuando se realiza un hecho imponible. Normalmente, es lo que sucederá, se consumará la aplicación del tributo con la sola intervención del obligado cuando la Administración no actúa en el plazo de cuatro años en que prescribe su derecho a liquidar el tributo.

La liquidación tradicional solo tiene lugar en supuestos marginales: en primer lugar, en los tributos de contraído previo y, en segundo lugar, en los supuestos de comprobación o investigación, en los que se descubren irregularidades en las autoliquidaciones o bien estas no tienen lugar. Por ello, el acto de liquidación ha quedado desplazado del procedimiento de gestión.

b) La intervención administrativa, anteriormente de liquidación, se transforma progresivamente en comprobación y control de lo actuado por el sujeto, desarrollándose con posterioridad a la intervención del mismo o por no haberse producido dicha intervención al incumplir sus deberes tributarios.

#### **El actual sistema de aplicación de los tributos**

En un sistema como el actual corresponden técnicas de gestión en masa (autoliquidaciones e ingresos anticipados). Esta forma de gestión influye tanto en el papel que desempeñan los obligados tributarios como la Administración tributaria.

c) Por la gestión en masa y la generalización de las autoliquidaciones, se hace necesario comprobar y controlar lo actuado por los sujetos: por ello, los órganos de gestión ya no solo liquidan, sino que han visto ampliadas sus facultades de comprobación.

d) Los órganos de inspección han asumido funciones liquidadoras por razones de economía procedimental, antes desempeñadas solamente por los órganos de gestión.

#### **Las funciones liquidadoras de los órganos de inspección**

El art. 141.g LGT dispone que corresponde a la inspección "la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación".

En consecuencia, la inspección comprueba, investiga y liquida el tributo. Ya no desempeñan funciones de comprobación y liquidación órganos distintos en fases del procedimiento diversas; ahora la comprobación y, en su caso, la investigación, corresponden al mismo órgano que cuantifica la deuda, o sea, la inspección.

e) En el sistema tradicional, el control administrativo subsiguiente a la declaración era necesario e insuprimible. En la actualidad, al margen de la comprobación masiva de los órganos de gestión, el control por parte de la inspección es eventual, no se exige en todos los supuestos.

f) Por el auge de la función de control de la Administración al recaer sobre el obligado la responsabilidad de cuantificar el tributo, han adquirido especial importancia los deberes de colaboración con la Administración, no solo del contribuyente sino también de terceros.

g) El concepto de gestión tributaria pasa a identificarse en la LGT del 2003 con un área concreta de aplicación de los tributos: la recepción y tratamiento de declaraciones y autoliquidaciones.

#### **El deber de colaboración con la Administración**

Con base en estos deberes de colaboración, cualquier persona está obligada a suministrar a la Administración datos con trascendencia tributaria obtenidos de sus relaciones económicas o profesionales con terceros, aunque no afecten a los tributos que recaen sobre ella como sujeto pasivo: bien con carácter general o bien previo requerimiento de los órganos competentes.

#### **La aplicación de los tributos en la LGT del 2003**

Dejando al margen los órganos de recaudación, los órganos a través de los cuales se desarrollan los procedimientos de aplicación de los tributos (antes, gestión) son los órganos de gestión y los de inspección, ambos con las mismas funciones de control y liquidación, como se acaba de señalar. Por lo que es importante determinar cuándo tienen competencia unos y otros.

Por otra parte, los órganos de recaudación han pasado de ejercer sus funciones en el sistema tradicional una vez dictada la liquidación, para confundirse con la gestión, ya que con la presentación de las autoliquidaciones se produce el ingreso de la deuda determinada. Lo que queda como recaudación propiamente dicha es la fase ejecutiva.

### **3) Tendencias de la moderna aplicación de los tributos**

Las **tendencias** de la moderna aplicación de los tributos en nuestro país giran en torno a los siguientes ejes:

a) Sin olvidar su papel de control del cumplimiento del deber de contribuir de los ciudadanos, se potencia el papel asistencial de la Administración tributaria, como una administración prestadora de servicios y de ayuda al contribuyente.

b) La gestión tributaria actual, por lo tanto, tiende a retomar el papel liquidador de la Administración. En 1978, la Administración tributaria contaba con escasos medios personales y materiales y las tecnologías de la información no estaban aún desarrolladas. En cambio, hoy en día, los avances en este tipo de técnicas permiten no solo que la Administración procese información y controle, por lo tanto, la actuación del contribuyente, sino que puede descargarle de deberes, en la mayoría de los casos demasiado complejos para el ciudadano medio.

Tres son los **pasos** que se han dado hacia esta nueva concepción del papel de la Administración en la aplicación de los tributos:

a) La potenciación del deber de información y asistencia al obligado tributario, sobre todo desde la promulgación de la Ley de derechos y garantías del contribuyente en 1998. La Administración está obligada a orientar y ayudar al obligado tributario en el cumplimiento de sus obligaciones y en el ejercicio de sus derechos.

#### **Actuaciones de información y asistencia a los obligados tributarios**

Algunos ejemplos son los programas de ayuda para la confección de las declaraciones (PADRE, etc.), las bases de datos de información básica (INFORMA), las campañas divulgativas en medios de comunicación, la confección de autoliquidaciones del IRPF por la Agencia Tributaria (servicio de cita previa, telefónico, etc.), la potenciación del uso de las declaraciones telemáticas, la posibilidad de efectuar notificaciones por vía telemática, etc.

b) La comunicación de datos y devolución rápida del IRPF. La Ley del IRPF de 1998 y su reglamento preveían que la Administración, previa solicitud de los contribuyentes no obligados a declarar, procedería a realizar los cálculos necesarios para determinar la cuantía de la devolución del IRPF (art. 100 del Texto Refundido de la LIRPF de 1998).

c) El borrador de declaración del IRPF. A partir del 2003, se prevé que los contribuyentes obligados a declarar podrán solicitar a la Administración que les remita, a efectos informativos, un borrador de declaración, siempre y cuando obtengan exclusivamente determinadas rentas (art. 98 LIRPF).

Actualmente constituyen una derivación de este avance los sistemas Renta Web, en el ámbito del IRPF, y el Suministro Inmediato de Información, en relación con el IVA.

### **1.4. Órganos y competencias de la Administración tributaria**

Examinados ya los conceptos de aplicación de los tributos y de procedimiento tributario, así como su regulación y evolución legislativa, conviene ahora analizar, en el marco de los aspectos generales que afectan a los procedimientos tributarios, los órganos y competencias de la Administración tributaria. A esta cuestión le dedica el RGGIT tres preceptos: los arts. 59 a 61 de esta norma

#### **Las devoluciones rápidas del IRPF**

Aunque la normativa se refería a ellas como simples cálculos, estábamos, en realidad, en presencia de verdaderas liquidaciones, a pesar de que dichas normas impedían su impugnabilidad.

#### **Lectura recomendada**

A. M. Delgado García (2017). "La regulación del Suministro Inmediato de Información". *Quincena Fiscal* (núm. 20).

reglamentaria, que desarrollan lo previsto en el art. 84 LGT, al que ya hemos hecho referencia en el primer apartado de este módulo y que se dedica a la competencia territorial en la aplicación de los tributos.

La Administración Tributaria, a los efectos de lo previsto por la LGT, estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones de aplicación de los tributos, de imposición de sanciones y de revisión en vía administrativa<sup>10</sup>.

(10) Art. 5.1 LGT

En el ámbito de competencias del **Estado**, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por ley a otro órgano o entidad de derecho público<sup>11</sup>.

(11) Art. 5.2 LGT

### **La Agencia Estatal de Administración Tributaria**

En los términos previstos en su ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el art. 217 LGT y las reclamaciones económico-administrativas reguladas en el capítulo IV del título V de la LGT.

Corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos, derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua.

Por otro lado, las **comunidades autónomas** y las **entidades locales** ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulten aplicables, y su sistema de fuentes<sup>12</sup>.

(12) Art. 5.3 LGT

### **La colaboración entre administraciones tributarias**

El Estado y las comunidades autónomas y las ciudades con estatuto de autonomía, según dispone el art. 5.4 LGT, podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos y para el ejercicio de las funciones de revisión en vía administrativa. Asimismo, de acuerdo con el art. 5.5 LGT, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre estas y el Estado o las comunidades autónomas.

La **competencia en el orden territorial** se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente. En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario<sup>13</sup>.

(13) Art. 84 LGT

Un tema de importancia práctica a este respecto es el relativo a la atribución de competencia cuando se produce un **cambio de domicilio fiscal** del obligado tributario<sup>14</sup>.

(14) Art. 59.2 RGGIT

### **Criterios de atribución de competencia en el caso de cambio de domicilio fiscal**

En el ámbito de una misma Administración tributaria la comunicación de un cambio de domicilio fiscal, siempre que dicho criterio sea el que determine la competencia del órgano, o el cambio de adscripción a otro órgano, producirán los siguientes efectos en relación con la competencia de los órganos administrativos:

- Las funciones de aplicación de los tributos, incluidas las relativas a obligaciones anteriores, se ejercerán a partir de ese momento por el órgano correspondiente al nuevo domicilio fiscal o por aquel que resulte destinatario del cambio de adscripción, respectivamente.
- Los procedimientos que se encuentren en curso de tramitación en el momento en que se produzca de manera efectiva el cambio de domicilio o de adscripción, serán continuados y finalizados por el nuevo órgano competente. A estos efectos se remitirán a dicho órgano los antecedentes que sean necesarios.

No obstante, cuando se hubiera iniciado de oficio un procedimiento de aplicación de los tributos con anterioridad a la comunicación del nuevo domicilio, dicha comunicación surtirá efectos en relación con la competencia del órgano administrativo al mes siguiente de su presentación, salvo que durante dicho plazo la Administración tributaria inicie un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio, en cuyo caso todos los procedimientos iniciados de oficio antes de la referida comunicación se continuarán y finalizarán por el órgano que los viniese tramitando en tanto no se resuelva el expediente de comprobación del cambio de domicilio. Lo anterior no impedirá que la Administración tributaria pueda iniciar en cualquier otro momento un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal del obligado tributario.

Además, los procedimientos que se encuentren en curso de tramitación en el momento en que se produzca de manera efectiva el cambio de domicilio o de adscripción, no serán continuados y finalizados por el nuevo órgano competente en las actuaciones y procedimientos de inspección y de declaración de responsabilidad tributaria, en los que el domicilio fiscal determinante de la competencia del órgano actuante será el que correspondiese al inicio de las actuaciones y procedimientos, incluso respecto de obligaciones anteriores, sin que el cambio de domicilio fiscal o de adscripción altere la competencia del órgano actuante en cuanto a los procedimientos ya iniciados antes de la comunicación del cambio de domicilio o de adscripción.

En el caso de obligados tributarios **no residentes sin establecimiento permanente** en España, será competente el órgano de la Administración tributaria en cuyo ámbito territorial tenga el domicilio el representante del obligado tributario, el responsable, el retenedor, el depositario o el gestor de los bienes o derechos, o el pagador de las rentas al no residente, sin perjuicio de lo previsto en la normativa propia de cada tributo<sup>15</sup>.

(15) Art. 59.1 RGGIT

Para adaptar el RGGIT a lo previsto en la Ley 27/2014 del IS en materia de representación del grupo fiscal, el RD 1070/2017 ha dado nueva redacción al art. 59 RGGIT. En su apartado 5 recoge que, en relación con los grupos fiscales que tributen en el régimen de consolidación fiscal en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español respecto de los que se produzca un cambio de sociedad representante del grupo, se atenderá en los procedimientos de aplicación de los tributos a lo que establece el segundo párrafo del apartado 1 del art. 195 RGGIT.

### **Procedimientos en curso de tramitación**

Esta competencia se mantendrá aun cuando las actuaciones hayan de proseguirse frente al sucesor o sucesores del obligado tributario.

Además, el precepto reglamentario invocado señala que, en cuanto a los grupos fiscales que tributen en el régimen de consolidación fiscal en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español, cuando no se haya comunicado la entidad que ostente la condición de representante del grupo, la Administración tributaria podrá considerar como tal a cualquiera de las entidades que lo integren. En el caso de estos grupos fiscales, cuando se comunique el cambio de sociedad representante una vez iniciado el procedimiento, este continuará por el mismo órgano actuante, por lo que afecta a las actuaciones relativas al grupo, con la nueva entidad representante.

Otro asunto importante es el de los **derechos y deberes del personal al servicio de la Administración tributaria**<sup>16</sup>. A este respecto, hay que tener en cuenta que los funcionarios de la Administración tributaria serán considerados agentes de la autoridad en el ejercicio de sus funciones, a los efectos de la responsabilidad administrativa y penal de quienes ofrezcan resistencia o cometan atentado o desacato contra ellos, de hecho o de palabra, durante actos de servicio o con motivo del mismo.

Las autoridades y entidades sometidas al deber de informar y colaborar con la Administración tributaria y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a prestar a los funcionarios y demás personal de los órganos de la Administración tributaria el apoyo, concurso, auxilio y protección que les sea necesario para el ejercicio de sus funciones. En caso de inobservancia de esta obligación, deberá darse traslado de lo actuado a los órganos con funciones de asesoramiento jurídico para que ejerciten, en su caso, las acciones que procedan.

Cuando el personal al servicio de la Administración tributaria conozca en el curso de sus actuaciones hechos de los que pudieran derivarse indicios de fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la UE, los harán constar en diligencia y lo pondrán en conocimiento del órgano competente o, en su caso, de la autoridad judicial o del ministerio fiscal. Asimismo, el personal al servicio de la Administración tributaria también pondrá en su conocimiento los hechos que conozcan en el curso de sus actuaciones que puedan ser constitutivos de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada.

### **Ejercicio de las facultades en la aplicación de los tributos**

Las facultades que puedan ejercerse<sup>17</sup> en las distintas actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos corresponderán a los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que intervengan en dichas actuaciones y procedimientos. Las normas de organización específica podrán regular la intervención en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos de funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen puestos de trabajo en órganos con funciones distintas.

En el marco de los instrumentos de intercambio de información previstos en los convenios internacionales para evitar la doble imposición y en los acuerdos y convenios internacionales de asistencia mutua en materia tributaria, las autoridades competentes se prestarán asistencia mutua e intercambiarán los datos que sean necesarios para la aplicación de los tributos. En el desarrollo de las actuaciones a instancia de otros Estados,

<sup>(16)</sup>Art. 60 RGGIT

#### **Documento acreditativo**

Cada Administración tributaria proveerá al personal a su servicio del correspondiente documento acreditativo de su condición en el desempeño de sus funciones (art. 60.2 RGGIT).

<sup>(17)</sup>Art. 61 RGGIT

#### **Actuaciones a instancia de otros Estados**

Los órganos de aplicación de los tributos de la Administración tributaria del Estado podrán realizar actuaciones a instancia de las autoridades competentes de otros Estados.

podrán estar presentes funcionarios de estos Estados, previa autorización de la autoridad competente española. Asimismo, los funcionarios de la Administración tributaria del Estado español podrán desplazarse a otros Estados en el marco de peticiones de información efectuadas por la autoridad competente española o participar en controles fiscales simultáneos. Las pruebas o informaciones suministradas por las autoridades competentes de otros Estados podrán incorporarse con valor probatorio al procedimiento que corresponda.

Los órganos de aplicación de los tributos podrán realizar las actuaciones que sean necesarias para la ejecución de las resoluciones administrativas o judiciales. Cuando la resolución haya ordenado la retroacción de las actuaciones continuará el procedimiento de aplicación de los tributos en el que se hubiera dictado el acto anulado hasta su terminación, conforme a lo establecido en su normativa reguladora.

## 1.5. Intervención de los obligados tributarios

Tras el examen de los órganos y competencias de la Administración tributaria, en el marco de los aspectos generales de los procedimientos tributarios, corresponde en este punto centrar la atención en la otra parte que interviene en los procedimientos de aplicación de los tributos, esto es, los obligados tributarios. A este tema le dedica el RGGIT ocho preceptos, divididos en dos secciones, una sobre las personas con las que deben entenderse las actuaciones administrativas (arts. 105 a 109 RGGIT) y otra sobre la representación en los procedimientos tributarios (arts. 110 a 112 RGGIT).

Son **obligados tributarios** las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias<sup>18</sup>.

<sup>(18)</sup>Art. 35.1 LGT

### Relación de obligados tributarios

Entre otros, son obligados tributarios, según el art. 35.2 LGT, Los contribuyentes, los sustitutos del contribuyente, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión, los obligados a soportar la retención, los obligados a soportar los ingresos a cuenta, los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

También tendrán el carácter de obligados tributarios, según estipula el art. 35.3 LGT, aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

### 1) Personas con las que deben entenderse las actuaciones administrativas

En el RGGIT se establecen una serie de **normas específicas para determinados obligados tributarios** con los que deben entenderse las actuaciones administrativas, como son las entidades sin personalidad jurídica y las sometidas a un régimen de imputación de rentas, los obligados de forma solidaria frente a la Administración tributaria, los sucesores, los obligados en supuestos de liquidación o concurso y los obligados tributarios no residentes<sup>19</sup>.

<sup>(19)</sup>Arts.105 a 109 RGGIT

## Actuaciones relativas a determinados obligados tributarios

### a) Entidades sin personalidad jurídica y las sometidas a imputación de rentas

En el caso de las entidades del art. 35.4 LGT, las actuaciones de comprobación o investigación que tengan por objeto examinar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incluidas las de carácter formal, se desarrollarán con quien tenga su representación de acuerdo con lo establecido en el art. 45.3 LGT.

El examen del adecuado cumplimiento de las obligaciones relativas al tributo que grave las rentas obtenidas por las entidades en régimen de atribución de rentas se realizará en el curso de los procedimientos de comprobación o investigación que puedan instruirse frente a cada socio, heredero, comunero o partícipe como obligado tributario por dicho tributo. En esos procedimientos podrán utilizarse los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desarrollo de las actuaciones de comprobación o investigación de las obligaciones propias de la entidad.

La comprobación de la situación tributaria de las uniones temporales de empresas, agrupaciones de interés económico y demás entidades obligadas a imputar rentas se desarrollará con estas, sin perjuicio del derecho de sus socios o miembros a oponer todos los motivos de impugnación que estimen convenientes durante la tramitación del procedimiento de comprobación o investigación que se instruya frente a cada uno de ellos en el que se tenga en cuenta los resultados de las actuaciones desarrolladas con la entidad.

### b) Obligados de forma solidaria frente a la Administración tributaria

En el supuesto previsto en el art. 35.7 LGT, las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurran en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás obligados tributarios conocidos que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos.

En el ámbito de la deuda aduanera, hay que tener en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica. En particular, las actuaciones realizadas con cualquiera de las personas o entidades que, con arreglo a la normativa de la UE, tengan la consideración de deudores de la deuda aduanera serán válidas siempre que, en cuanto a la persona o entidad con la que se hayan llevado a cabo, se hayan respetado las disposiciones que resulten aplicables al procedimiento de que se trate, independientemente de que pudieran existir otros deudores. A estos efectos, la comunicación de la existencia del procedimiento podrá realizarse en cualquier momento, siempre y cuando se garantice el derecho a ser oído en los términos establecidos en la normativa de la UE.

### c) Sucesores

En el caso de actuaciones o procedimientos relativos a personas físicas fallecidas o a personas jurídicas o demás entidades disueltas o extinguidas, deberán actuar ante la Administración las personas a las que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 39 y 40 LGT, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias.

Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás sucesores conocidos, que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos.

Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente. Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente. Tales obligaciones tributarias y las que fueran transmisibles por causa de muerte podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia yacente.

#### Las liquidaciones en estos procedimientos

Las liquidaciones que, en su caso, procedan se practicarán a nombre de la entidad, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los partícipes, miembros o cotitulares de dichas entidades.

#### Actuaciones con el responsable solidario

Las liquidaciones se podrán practicar al responsable solidario, quien podrá utilizar todos los motivos de impugnación que se deriven de la liquidación o de la responsabilidad a él exigida.

#### Desarrollo de las actuaciones

La Administración tributaria podrá desarrollar las actuaciones o los procedimientos con cualquiera de los sucesores.



Cuando en los procedimientos cuyas actuaciones se entiendan con los sucesores de un obligado tributario deba practicarse una devolución, deberá acreditarse la proporción que a cada uno corresponda de acuerdo con lo dispuesto en la legislación específica, a efectos de proceder al reconocimiento del derecho y al pago o compensación de la devolución, excepto cuando se trate de herencias yacentes debidamente identificadas, en cuyo caso se reconocerá y abonará la devolución a la herencia yacente.

#### d) Obligados en supuestos de liquidación o concurso

En caso de entidades en fase de liquidación, cuando las actuaciones administrativas tengan lugar antes de la extinción de la personalidad jurídica de las mismas, dichas actuaciones se entenderán con los liquidadores. Disuelta y liquidada la entidad, incumbe a los liquidadores comparecer ante la Administración si son requeridos para ello en cuanto representantes anteriores de la entidad y custodios, en su caso, de los libros y la documentación de la misma. Si los libros y la documentación se hallasen depositados en un registro público, el órgano competente podrá examinarlos en dicho registro y podrá requerir la comparecencia de los liquidadores cuando fuese preciso para dichas actuaciones.

En los supuestos de concurso, las actuaciones administrativas se entenderán con el propio concursado cuando el juez no hubiera acordado la suspensión de sus facultades de administración y disposición y, en cualquier caso, con los administradores concursales como representantes del concursado o en su función de intervención, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

#### e) Obligados tributarios no residentes

En el caso de obligados tributarios no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, las actuaciones de la Administración se realizarán con el representante designado por el obligado tributario, de acuerdo con lo establecido en el art. 47 LGT.

En el caso de incumplimiento de la obligación de nombrar representante, la Administración tributaria podrá considerar representante del establecimiento permanente a la persona que figure como tal en el Registro Mercantil. Si no hubiera representante nombrado o inscrito, o fuera una persona distinta de quien esté facultado para contratar en nombre de aquellos, la Administración tributaria podrá considerar como tal a este último.

En el caso de incumplimiento de la obligación de nombramiento de representante exigible a las personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la DA 1.ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, la Administración tributaria podrá considerar que su representante es el depositario o gestor de los bienes o derechos de los obligados tributarios.

En el caso de tributos que deban satisfacer los obligados tributarios no residentes que operen en España sin establecimiento permanente, las actuaciones podrán entenderse con el obligado tributario no residente, con el representante, en su caso, designado al efecto o, cuando la ley así lo prevea, con el responsable solidario con quien puedan realizarse las actuaciones directamente.

## 2) La representación en los procedimientos tributarios

Las personas físicas que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario actuarán ante la Administración tributaria mediante sus **representantes legales**. No obstante, una vez adquirida o recuperada la capacidad de obrar por las personas que carecían de ella, estas actuarán por sí mismas ante la Administración tributaria, incluso para la comprobación de la situación tributaria en que carecían de ella<sup>20</sup>.

<sup>(20)</sup>Art. 110 RGGIT

## La representación legal

Quienes tuvieron su representación legal deberán comparecer asimismo a requerimiento de la Administración tributaria, en su propio nombre sin vincular a quien representaron.

Por las personas jurídicas y entidades a que se refiere el art. 35.4 LGT (entidades sin personalidad jurídica), deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa. Quienes tuvieron dicha representación cuando se devengaron o debieron haberse cumplido las correspondientes obligaciones o deberes deberán comparecer a requerimiento de la Administración tributaria, en su propio nombre sin vincular a la persona jurídica o entidad.

No obstante, se podrán considerar representantes a aquellas personas que figuren inscritas como tales en los correspondientes registros públicos. Cuando en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos se modifique o se extinga la representación legal, las actuaciones realizadas se reputarán válidas y eficaces, en tanto no se comunique tal circunstancia al órgano de la Administración tributaria que lleve a cabo las actuaciones.

En relación con la **representación voluntaria**, 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<sup>21</sup>.

## La representación voluntaria

La representación<sup>22</sup> será conferida, en el caso de personas físicas con capacidad de obrar, por ellas mismas. En el caso de personas físicas sin capacidad de obrar en el orden tributario, de personas jurídicas y de las entidades a que se refiere el art. 35.4 LGT, la representación voluntaria podrá ser conferida por quienes tengan la representación legal y esta lo permita.

Se entenderá otorgada la representación, entre otros, en los siguientes casos: cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público; cuando conste en documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente; cuando se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente, lo que se documentará en diligencia; cuando conste en el documento normalizado de representación aprobado por la Administración tributaria que se hubiera puesto a disposición, en su caso, de quien deba otorgar la representación; cuando la representación conste en documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que se establezcan por la Administración tributaria.

La revocación de la representación no supondrá la nulidad de las actuaciones practicadas con el representante antes de que se haya acreditado esta circunstancia al órgano actuante. A partir de dicho momento, se considerará que el obligado tributario no comparece ante la Administración tributaria ni atiende los requerimientos de esta hasta que nombre un nuevo representante o la atienda personalmente.

El RGGIT establece una serie de **disposiciones comunes a la representación legal y voluntaria**<sup>23</sup>. Entre ellas, destaca la que señala que la representación deberá acreditarse en la primera actuación que se realice por medio de representante, si bien su falta o insuficiencia no impedirá que se tenga por realizado el acto o trámite de que se trate, siempre que se aporte aquella o se subsane el defecto dentro del plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo.

### Acreditación de la representación

El representante legal deberá acreditar su condición ante la Administración tributaria.

<sup>(21)</sup>Art. 46.1 LGT

<sup>(22)</sup>Art. 111 RGGIT

### Los representantes

La representación podrá ser otorgada en favor de personas jurídicas o de personas físicas con capacidad de obrar.

<sup>(23)</sup>Art. 112 RGGIT

### La renuncia a la representación

No tendrá efectos ante el órgano actuante hasta que se acredite que se ha comunicado de forma fehaciente al representado.

### Disposiciones comunes a la representación legal y voluntaria

En el supuesto de que el representante no acredite la representación, el acto se tendrá por no realizado o al obligado tributario por no personado a cuantos efectos procedan, salvo que las actuaciones realizadas en su nombre sean ratificadas por el obligado tributario.

Se entenderán ratificadas las actuaciones del representante en caso de falta o insuficiencia del poder de representación en los siguientes supuestos:

a) Cuando el obligado tributario impugne los actos dictados en el procedimiento en que aquel hubiera intervenido sin alegar esta circunstancia.

b) Cuando el obligado tributario efectúe el ingreso o solicite el aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda tributaria o de la sanción que se derive del procedimiento.

No obstante, en estos casos no se entenderá subsanada la falta o insuficiencia del poder de representación cuando se haya presentado recurso o reclamación económico-administrativa en el que se alegue dicha falta o insuficiencia.

Cuando en un procedimiento tributario se actúe mediante representante se hará constar expresamente esta circunstancia en cuantas diligencias y actas se extiendan y se unirá al expediente el documento acreditativo de la representación. Si la representación se hubiese otorgado mediante documento público bastará la referencia al mismo y se unirá al expediente copia simple o fotocopia con diligencia de cotejo.

Las actuaciones tributarias realizadas con el representante del obligado tributario se entenderán efectuadas directamente con este último. Las manifestaciones hechas por la persona que haya comparecido sin poder suficiente tendrán el valor probatorio que proceda con arreglo a derecho.

Cuando en la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa se anule la resolución o la liquidación administrativa por falta o insuficiencia del poder de representación, se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se debió acreditar la representación o se aportó el poder que se estima insuficiente y conservarán su validez las actuaciones y pruebas del procedimiento de aplicación de los tributos realizadas sin intervención del representante con el que se entendieron las actuaciones.

El obligado tributario podrá intervenir en las actuaciones y procedimientos asistido por un asesor fiscal o por la persona que considere oportuno en cada momento, de lo que se dejará constancia en el expediente, así como de la identidad del asistente. Cuando el representante acuda acompañado de cualquier persona deberá acreditarse la conformidad del obligado tributario a que conozca las actuaciones en las que intervenga.

#### Acreditación de la representación

En todo caso, se podrá exigir que la persona o personas con quienes se realicen las actuaciones acrediten su identidad y el concepto en el que actúen.

#### Inexistencia de la representación

Acreditada o presumida la representación, corresponde al representado probar su inexistencia sin que pueda alegar como fundamento de la nulidad de lo actuado aquellos vicios o defectos causados por él.

## 2. Las obligaciones tributarias formales

El RGGIT dedica el título II a las **obligaciones tributarias formales**. Se trata de una materia que solo en parte viene recogida por la LGT (las obligaciones de información). El resto de cuestiones abordadas en este título del reglamento constituye una meritoria labor de recopilación y sistematización de normas hasta entonces dispersas por el ordenamiento jurídico.

### Contenido del título II del RGGIT

Tal como señala el preámbulo del RD 1065/2007, el título II del RGGIT, dedicado a las obligaciones tributarias formales, ordena y sistematiza una pluralidad de normas reglamentarias sobre esta materia, generaliza las normas que sobre determinadas obligaciones se incluían en la regulación de algunos tributos y que deben tener un alcance general e incluye la regulación de aquellas obligaciones formales que carecían de regulación reglamentaria en la anterior normativa o que carecen de regulación reglamentaria por ser nuevas, y cuya aplicación se sustenta en la norma legal que establece la obligación.

1) Se regulan los censos tributarios reconociendo la competencia de cada Administración tributaria para disponer de sus propios censos y, al mismo tiempo, se establece la información mínima común que deben tener todos los censos tributarios en orden a lograr una información censal consolidada. Se regulan a continuación los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado y, para ello, se incorpora con ligeras modificaciones el contenido del RD 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios.

2) Se regula la forma de cumplir la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal, cuya novedad más importante es la que se refiere a la forma en que deben efectuar dicha comunicación las personas físicas que no deban figurar en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, puesto que para los que sí deben figurar en dicho censo la forma de cumplir esta obligación estaba regulada en las normas relativas a las declaraciones de alta, modificación y baja en ese censo.

3) Se incluyen las normas relativas al número de identificación fiscal. Además de sistematizar la normativa hasta entonces vigente, lo más significativo es la simplificación de las reglas para la asignación de un número de identificación fiscal a los menores de edad y demás españoles no obligados a tener el documento nacional de identidad, así como para las personas físicas extranjeras, previendo la norma la asignación de oficio del número de identificación fiscal en caso de que resulte necesario para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

4) Se regulan las obligaciones relativas a los libros registros de carácter fiscal. De esta forma, se da alcance general a las normas que sobre esta materia existían en las regulaciones específicas de algunos tributos, en particular, en el IVA.

5) Se desarrollan los arts. 93, 94 y 95 LGT, relativos a las obligaciones de información y el carácter reservado de los datos tributarios. Por lo que se refiere a las obligaciones de información de carácter general, se incorporan al reglamento las normas relativas a la presentación de determinadas declaraciones informativas que hasta ahora estaban reguladas en diversos reales decretos. En este sentido, se incorpora la regulación de la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas, las obligaciones de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, la obligación de informar sobre la constitución, establecimiento o extinción de entidades, la obligación de informar sobre las subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales y la obligación de informar acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social. No se incorporan, en cambio, obligaciones de información que afectan de forma específica o particular a uno o varios tributos como, por ejemplo, todas las obligaciones de información relativas a retenciones. Como novedad, se establece la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro, la obligación de informar acerca de préstamos y créditos y la obligación de informar acerca de valores,

### Lectura recomendada

M. A. Rodríguez Arana (2010). "La regulación de las obligaciones tributarias formales en el reglamento general de aplicación de los tributos". *Revista de Información Fiscal* (núm. 98).

### Censo de obligados tributarios

La modificación más destacable es la que afecta al contenido del censo de obligados tributarios, para el que se amplían los datos mínimos que deben figurar en dicho censo, tanto para las personas físicas como para las jurídicas y demás entidades.

seguros y rentas; estas dos últimas, aunque son obligaciones de información nuevas, se incluyen, por su naturaleza, en la subsección relativa a la información sobre cuentas, operaciones y activos financieros, subsección en la que, por otra parte, se han incluido no solo las reguladas en el RD 2281/1998, de 23 de octubre, por el que se desarrollan las disposiciones aplicables a determinadas obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria, sino también otras recogidas en diferentes normas. También se amplía el contenido de algunas obligaciones de información ya existentes como es la que afecta a los actos o contratos intervenidos por los notarios, que anteriormente solo se refería a los actos o contratos relativos a derechos reales sobre bienes inmuebles, o la relativa a la obligación de informar sobre operaciones financieras relacionadas con la adquisición de inmuebles, que anteriormente solo se refería a los préstamos con garantía hipotecaria y estaba circunscrita al IRPF. Por lo que se refiere a los requerimientos individualizados para la obtención de información, lo más significativo es su regulación, con carácter general, para todos los procedimientos de aplicación de los tributos, mientras que en la anterior normativa se desarrollaban de forma separada en los reglamentos de inspección y de recaudación.

## 2.1. Obligaciones censales

### 1) Los censos de la Administración tributaria

Cada Administración tributaria podrá disponer de sus propios **censos tributarios** a efectos de la aplicación de sus tributos propios y cedidos<sup>24</sup>.

<sup>(24)</sup>Art. 2 RGGIT

En cuanto al **contenido** de los censos tributarios, incluirán necesariamente los siguientes datos: nombre y apellidos o razón social o denominación completa, así como el anagrama, si lo tuviera; número de identificación fiscal; domicilio fiscal y, en su caso, domicilio en el extranjero.

Las administraciones tributarias de las **comunidades autónomas** y ciudades con estatuto de autonomía comunicarán con periodicidad mensual a la AEAT la información censal de que dispongan a efectos de consolidar esta. Por su parte, la AEAT comunicará con periodicidad mensual a las administraciones tributarias de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía la variación de los datos que se encuentren incluidos en el censo de obligados tributarios.

#### Censos tributarios de las entidades locales

La AEAT podrá suscribir convenios de colaboración con las entidades locales para el intercambio de información censal.

Las personas o entidades incluidas en los censos tributarios tendrán **derecho a conocer sus datos censales** y podrán solicitar, a tal efecto, que se les expida el correspondiente certificado. Sin perjuicio de lo anterior, será aplicable a los referidos datos lo establecido en el art. 95 LGT, relativo al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria. Los obligados tributarios tendrán derecho a la rectificación o cancelación de sus datos personales cuando resulten inexactos o incompletos de acuerdo con lo previsto en la legislación en materia de protección de datos de carácter personal.

### 2) Los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado

Corresponde a la AEAT la formación y el mantenimiento de los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado<sup>25</sup>.

(25) Art. 16 RGGIT

A tal efecto, la AEAT podrá realizar las altas, bajas y modificaciones correspondientes, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 144 a 146 RGGIT, relativos a las actuaciones y procedimientos de **comprobación censal**.

#### **Comunicación de datos de identificación a la AEAT**

Para facilitar la gestión de los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado, la Administración pública competente para asignar el número que constituya el número de identificación fiscal comunicará con periodicidad, al menos, trimestral a la AEAT el nombre y apellidos, sexo, fecha y lugar de nacimiento, número de identificación fiscal y, en su caso, domicilio en España de las personas a las que asigne dicho número y el número de pasaporte.

Los **censos tributarios** en el ámbito de competencias del Estado<sup>26</sup> son los siguientes:

(26) Art. 3 RGGIT

a) El **censo de obligados tributarios**, que estará formado por la totalidad de las personas o entidades que deban tener un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

b) El **censo de empresarios, profesionales y retenedores**, que estará formado por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español determinadas actividades u operaciones.

#### **Actividades, operaciones o personas a incluir en el censo**

- Actividades empresariales o profesionales. Se entenderá por tales aquellas cuya realización confiera la condición de empresario o profesional, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.
- No se incluirán en el censo quienes efectúen exclusivamente arrendamientos de inmuebles exentos del IVA, conforme al art. 20.1.23 LIVA, siempre que su realización no constituya el desarrollo de una actividad empresarial de acuerdo con lo dispuesto en la normativa del IRPF. Tampoco se incluirán en este censo quienes efectúen entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos exentas del IVA en virtud de lo dispuesto en el art. 25.1 y 2 LIVA, y adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas en virtud de lo dispuesto en el art. 26.3 LIVA.
- Abono de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA efectuadas por quienes no actúen como empresarios o profesionales.
- Las personas o entidades no residentes en España de acuerdo con lo dispuesto en el art. 6 TRLIRNR, que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o satisfagan en dicho territorio rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, y las entidades a las que se refiere el art. 5.c TRLIRNR (entidades en régimen de atribución de rentas).
- Las personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del IVA quedarán integradas en este censo cuando sean sujetos pasivos de dicho impuesto.
- Las personas o entidades que no cumplan ninguno de los requisitos mencionados anteriormente pero sean socios, herederos, comuneros o partícipes de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades empresariales o profes-

#### **Adscripción del censo**

El censo de empresarios, profesionales y retenedores formará parte del censo de obligados tributarios.

sionales y tengan obligaciones tributarias derivadas de su condición de miembros de tales entidades.

c) El **registro de operadores intracomunitarios**, que estará formado por las personas o entidades que tengan asignado el número de identificación fiscal a efectos del IVA y que se encuentren en determinados supuestos.

#### Sujetos a incluir en el censo

- Las personas o entidades que vayan a efectuar entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA.
- Las personas o entidades a las que se refiere el art. 14 LIVA (que regula las adquisiciones intracomunitarias no sujetas, siempre que los bienes procedan de otro Estado miembro y no hayan alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros), cuando vayan a realizar adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA. En tal caso, la inclusión en este registro determinará la asignación a la persona o entidad solicitante del correspondiente número de identificación fiscal. Si estas personas o entidades dejan de estar incluidas en el registro de operadores intracomunitarios por producirse el supuesto de que las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen resulten no sujetas al IVA en atención a lo establecido en dicho precepto, determinará la revocación automática del número de identificación fiscal específico.
- Los empresarios o profesionales que sean destinatarios de servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA respecto de los cuales sean sujetos pasivos.
- Los empresarios o profesionales que presten servicios que, conforme a las reglas de localización, se entiendan realizados en el territorio de otro Estado miembro cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos.

#### Adscripción del censo

El registro de operadores intracomunitarios formará parte del censo de empresarios, profesionales y retenedores.

d) El **registro de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial**, que estará integrado por los empresarios o profesionales que tengan derecho al procedimiento de devolución que se regula en el art. 30 RIVA.

#### Adscripción del censo

El registro de operadores intracomunitarios formará parte del censo de empresarios, profesionales y retenedores.

e) El **registro de grandes empresas**, que estará formado por aquellos obligados tributarios cuyo volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior, calculado conforme a lo dispuesto en el art. 121 LIVA, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto.

#### Adscripción del censo

El registro de operadores intracomunitarios formará parte del censo de empresarios, profesionales y retenedores.

f) El **registro territorial de los impuestos especiales de fabricación**, que estará integrado por las personas y establecimientos a que se refiere el art. 40 RIE, y se regirá por lo establecido en dicho reglamento y, en lo no previsto en el mismo, por las disposiciones del RGGIT relativas a las obligaciones de carácter censal.

#### Contenido de los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado

El RGGIT dedica cinco preceptos a esta materia. Son los siguientes:

- Contenido del censo de obligados tributarios (art. 4 RGGIT).
- Contenido del censo de empresarios, profesionales y retenedores (art. 5 RGGIT).
- Información censal complementaria respecto de las personas físicas residentes en España incluidas en el censo de empresarios, profesionales y retenedores (art. 6 RGGIT).

- Información censal complementaria respecto de las entidades residentes o constituidas en España incluidas en el censo de empresarios, profesionales y retenedores (art. 7 RGGIT).
- Información censal complementaria respecto de las personas o entidades no residentes o no establecidas, así como de las no constituidas en España, incluidas en el censo de empresarios, profesionales y retenedores (art. 8 RGGIT).

### Las declaraciones censales en el ámbito de competencias del Estado

A esta materia dedica el RGGIT siete artículos. Son los siguientes:

- Declaración de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores (art. 9 RGGIT).
- Declaración de modificación en el censo de empresarios, profesionales y retenedores (art. 10 RGGIT).
- Declaración de baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores (art. 11 RGGIT).
- Especialidades en el alta y modificaciones en el censo de obligados tributarios de las entidades a las que se asigne un número de identificación fiscal (art. 12 RGGIT).
- Modelo de declaración, plazo y lugar de presentación (art. 13 RGGIT).
- Exclusión de otras declaraciones censales (art. 14 RGGIT).
- Sustitución de la declaración de alta, modificación y baja por el documento único electrónico (art. 15 RGGIT).

## 2.2. Obligaciones relativas al domicilio fiscal

El **domicilio fiscal** es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen legalmente<sup>27</sup>.

<sup>(27)</sup>Art. 48.3 LGT

En desarrollo de lo dispuesto por la LGT, el RGGIT contiene un precepto dedicado a la obligación de **comunicar el cambio de domicilio fiscal**<sup>28</sup>.

<sup>(28)</sup>Art. 17 RGGIT



Las personas físicas que deban estar en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, así como las personas jurídicas y demás entidades deberán cumplir la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal, establecida en el art. 48.3 LGT, en el **plazo de un mes** a partir del momento en que se produzca dicho cambio.

Tratándose de personas físicas que no deban figurar en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, la comunicación del cambio de domicilio se deberá efectuar en el **plazo de tres meses** desde que se produzca mediante el modelo de declaración que se apruebe, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente. No obstante, si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la autoliquidación o comunicación de datos correspondiente a la imposición personal que el obligado tributario tuviera que presentar después del cambio de domicilio, la comunicación deberá efectuarse en el correspondiente modelo de autoliquidación o comunicación de datos, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad.

#### **Comunicación del cambio del domicilio fiscal**

La comunicación del nuevo domicilio fiscal surtirá plenos efectos desde su presentación respecto a la Administración tributaria a la que se le hubiese comunicado, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 59 RGGIT a efectos de la atribución de competencias entre órganos de la Administración tributaria.

La comunicación del cambio del domicilio fiscal a la Administración tributaria del Estado producirá efectos respecto de las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía sólo desde el momento en que estas últimas tengan conocimiento del mismo, a cuyo efecto la Administración tributaria del Estado deberá efectuar la correspondiente comunicación según lo dispuesto en el art. 2.3 RGGIT.

### **2.3. Obligaciones relativas al número de identificación fiscal**

Las personas físicas y jurídicas, así como los obligados tributarios a que se refiere el art. 35.4 LGT, tendrán un **número de identificación fiscal** para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria<sup>29</sup>.

El número de identificación fiscal podrá acreditarse por su titular mediante la exhibición del documento expedido para su constancia por la Administración tributaria, del documento nacional de identidad o del documento oficial en que se asigne el número personal de identificación de extranjero.

#### **La asignación del número de identificación fiscal**

El RGGIT dedica varios preceptos a la asignación del número de identificación fiscal. Concretamente, son los siguientes artículos del capítulo III del título II:

- La sección II tiene por objeto la asignación del número de identificación fiscal a las personas físicas (arts. 19 a 21 RGGIT).
- La sección III aborda la asignación del número de identificación fiscal a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica (arts. 22 a 24 RGGIT).

#### **Declaración censal**

En el ámbito de competencias del Estado, dicha comunicación deberá efectuarse mediante la presentación de la declaración censal de modificación regulada en el art. 10 RGGIT.

<sup>(29)</sup>Art. 18 RGGIT

#### **Otros códigos o claves de identificación**

El cumplimiento de este deber no exime de la obligación de disponer de otros códigos o claves de identificación adicionales según lo que establezca la normativa propia de cada tributo.

- La sección IV regula las especialidades del número de identificación fiscal de los empresarios o profesionales a efectos del IVA (art. 25 RGGIT).

Los obligados tributarios deberán incluir su número de identificación fiscal en todas las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten ante la Administración tributaria<sup>30</sup>.

<sup>(30)</sup>DA 6ª LGT y art. 26 RGGIT

### **Utilización del número de identificación fiscal ante la Administración tributaria**

No obstante, la Administración tributaria podrá admitir la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que no conste el número de identificación fiscal.

Transcurridos diez días desde la presentación sin que se haya acreditado la solicitud del número de identificación fiscal, se podrá tener por no presentada la autoliquidación, declaración, comunicación o escrito, previa resolución administrativa que así lo declare.

Además, los obligados tributarios deberán incluir el número de identificación fiscal de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten ante la Administración tributaria.

A estos efectos, los obligados tributarios podrán exigir de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria que les comuniquen su número de identificación fiscal. Dichas personas o entidades deberán facilitar y, en su caso, acreditarlo, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 18 RGGIT.

### **Aportación del número de identificación fiscal**

Cuando el obligado tributario carezca de número de identificación fiscal, la tramitación quedará condicionada a la aportación del correspondiente número.

Asimismo, los obligados tributarios deberán incluir su número de identificación fiscal en todos los documentos de naturaleza o con trascendencia tributaria que expidan como consecuencia del desarrollo de su actividad, y deberán comunicarlo a otros obligados. Además, los obligados tributarios deberán incluir en dichos documentos el número de identificación fiscal de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria<sup>31</sup>.

<sup>(31)</sup>DA 6ª LGT y art. 27 RGGIT

### **Utilización del número de identificación fiscal en operaciones con trascendencia tributaria y con entidades de crédito**

El art. 27.2 RGGIT establece una serie de operaciones con trascendencia tributaria en las que, en particular, deberá incluirse o comunicarse el número de identificación fiscal.

A estos efectos, los obligados tributarios podrán exigir de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria que les comuniquen su número de identificación fiscal. Dichas personas o entidades deberán facilitar y, en su caso, acreditarlo, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 18 RGGIT.

Por otra parte, el art. 28 RGGIT regula las particularidades en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las operaciones con entidades de crédito.

## 2.4. Obligaciones relativas a los libros registros fiscales

Cuando la normativa propia de cada tributo lo prevea, los obligados tributarios deberán llevar y conservar de forma correcta los libros registro que se establezcan. Además, dicha normativa determinará los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar periódicamente y por medios telemáticos. Los **libros registro** deberán conservarse en el domicilio fiscal del obligado tributario, salvo lo dispuesto en la normativa de cada tributo<sup>32</sup>.

<sup>(32)</sup>Art. 29 RGGIT

### Obligación de llevar y conservar los libros registro de carácter fiscal

Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán asentarse en los correspondientes registros en el plazo de tres meses a partir del momento de realización de la operación o de la recepción del documento justificativo o, en todo caso, antes de que finalice el plazo establecido para presentar la correspondiente declaración, autoliquidación o comunicación, salvo lo dispuesto en la normativa propia de cada tributo.

Los libros o registros contables, incluidos los de carácter informático o electrónico que, en cumplimiento de sus obligaciones contables, deban llevar los obligados tributarios, podrán ser utilizados como libros registro de carácter fiscal, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en el RGGIT y en la normativa específica de los distintos tributos.

A estos efectos, el libro diario simplificado que lleven los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación del régimen simplificado de contabilidad, se considerará como libro registro de carácter fiscal de acuerdo con lo previsto en la DA 3.<sup>a</sup> del RD 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad, en aquellos casos en que sustituya a los libros registros exigidos por la normativa tributaria.

## 2.5. Obligaciones de información

Los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras, **deberán suministrar información** de carácter general<sup>33</sup>.

<sup>(33)</sup>Art. 30 RGGIT

En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Economía y Hacienda aprobará los modelos de declaración que, a tal efecto, deberán de presentarse, el lugar y plazo de presentación y los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la **contestación a requerimientos individualizados** relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Ad-

ministración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento. Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria.

Las **actuaciones de obtención de información** podrán realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante o a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos de colaboración establecidos legalmente.

Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

La solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a efectos de lo previsto en los arts. 93 y 94 LGT.

### **Supuestos de obligaciones de información**

El RGGIT dedica la sección II del capítulo V del título II a las obligaciones de presentar declaraciones informativas. En concreto, son las siguientes:

- Obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas (arts. 31 a 35 RGGIT).
- Obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro (art. 36 RGGIT).
- Obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros (arts. 37 a 42 RGGIT).
- Obligaciones de información respecto de determinadas operaciones con Deuda Pública del Estado, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda (arts. 43 y 44 RGGIT).
- Obligaciones de información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la UE (arts. 45 a 49 RGGIT). A partir del 1 de enero de 2016, esta normativa se suprime y se sustituye por lo previsto en el RD 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de estas en el ámbito de la asistencia mutua.
- Obligación de informar sobre la constitución, establecimiento, modificación o extinción de entidades (art. 50 RGGIT).
- Obligación de informar sobre personas o entidades que no han comunicado su número de identificación fiscal o que no han identificado los medios de pago empleados

al otorgar escrituras o documentos donde consten los actos o contratos intervenidos por los notarios (art. 51 RGGIT).

- Obligación de informar sobre las subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales (art. 52 RGGIT).
- Obligación de informar acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social (art. 53 RGGIT).
- Obligación de informar sobre operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles (art. 54 RGGIT).

Por otra parte, el reglamento dedica la sección III del capítulo V del título II a los requerimientos individualizados para la obtención de información (arts. 55 a 57 RGGIT).

Por último, el art. 58 RGGIT aborda la transmisión de datos con trascendencia tributaria por la Administración tributaria.

Dentro de las obligaciones de contenido financiero, interesa destacar las siguientes figuras de reciente creación previstas en el RGGIT:

**a) Obligación de informar acerca de los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito** (art. 38 bis RGGIT). Las entidades bancarias o de crédito y demás entidades que presten el servicio de gestión de cobros por medio de tarjetas de crédito o de débito a empresarios y profesionales establecidos en España están obligadas a presentar una declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos a este sistema cuando el importe neto anual de los mencionados cobros exceda de tres mil euros.

**b) Obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero** (art. 42 bis RGGIT). Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, entre otras, y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT están obligadas a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las cuentas de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición, o de las que sean titulares reales que se encuentren situadas en el extranjero. En caso de no información el resultado es la no prescripción de las rentas por las que se obtuvieron dichos activos.

**c) Obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero** (art. 42 ter RGGIT). Regula la misma obligación, pero referida en este caso a los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica; los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios; y los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y trusts o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

**d) Obligación de información sobre bienes inmuebles situados en el extranjero** (art. 54 bis RGGIT). Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades del art. 35.4 LGT (entidades sin per-

sonalidad jurídica) estarán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a los bienes inmuebles o a derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero, de los que sean titulares o tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el art. 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año.

Por último, también es destacable la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. Las personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español (las denominadas *plataformas colaborativas*) estarán obligadas a presentar periódicamente una declaración informativa de las cesiones de uso en las que intermedien. En particular, tendrán dicha consideración las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que presten o no el servicio subyacente objeto de intermediación o de que se impongan condiciones a los cedentes o cesionarios tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales.

### 3. El deber de información y asistencia a los obligados tributarios

La correcta aplicación del sistema tributario depende, en buena medida, de que los obligados tributarios, debidamente informados y asistidos, puedan cumplir sus obligaciones y ejercer sus derechos.

Pues es más fácil para un contribuyente cumplir sus obligaciones tributarias cuando está adecuadamente asistido e informado sobre el alcance de las mismas, así como ejercer sus derechos cuando tiene pleno conocimiento de ellos.

Esta información y asistencia a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones se configura como un **deber que incumbe a la Administración tributaria** (deber que al mismo tiempo constituye un derecho del ciudadano<sup>34</sup>).

<sup>(34)</sup>Arts. 85 LGT y 62 RGGIT

#### 3.1. Concepto de información y asistencia

En relación con el concepto de las actuaciones de información y asistencia, aunque la normativa no ofrece una definición de las mismas, la doctrina ha propuesto las siguientes:

##### 1) Actuaciones de información a los obligados tributarios

Pueden definirse las **actuaciones de información** desarrolladas por la Administración tributaria como aquellas que pretenden orientar a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones contenidos en la normativa tributaria, así como de la interpretación que de dicha normativa realiza la propia Administración. Se trata, por lo tanto, de actuaciones de orientación a los obligados tributarios.

#### Lectura recomendada

A. M. Delgado García; R. Oliver Cuello (2004). *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*. Tirant lo Blanch.

A este respecto, el art. 63.3 RGGIT señala que en la contestación a las solicitudes de información tributaria, la Administración comunicará los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, sin que dicha contestación pueda recurrirse.

##### 2) Actuaciones de asistencia a los obligados tributarios

Las **actuaciones de asistencia** prestadas por la Administración tributaria son aquellas que coadyuvan a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales o en el ejercicio de sus derechos. Por tanto, mediante ellas la Administración no se limita a proporcionar una determinada información como en el caso anterior, sino que se trata de actuaciones de ayuda al obligado tributario.

El art. 77.1 RGGIT establece que la asistencia tributaria consistirá en el conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Entre otras actuaciones, la asistencia tributaria podrá consistir en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como en la confección de un borrador de declaración.

### 3.2. Fundamento y contenido de las actuaciones

El **fundamento** del deber de información a los obligados tributarios se encuentra en los siguientes principios:

- Por un lado, el **principio de seguridad jurídica**. Una exigencia derivada del principio constitucional de seguridad jurídica<sup>35</sup>, en conexión con el principio de confianza legítima en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es que los contribuyentes puedan prever razonablemente y con claridad los efectos de carácter tributario de sus actos y negocios jurídicos con anterioridad a su realización. Para lo cual deben tener conocimiento exacto de sus obligaciones y derechos, especialmente cuando no solo deben cumplir las normas sino también interpretarlas.
- Y, por otro lado, el **principio de eficacia de la Administración**. El deber de la Administración de facilitar información al contribuyente halla su fundamento no solo en el principio de seguridad jurídica, sino también en el principio de eficacia de la Administración pública.

Por su parte, el deber de asistencia a los obligados tributarios encuentra también en este principio de eficacia su fundamento único. Las actuaciones de asistencia al contribuyente no tienen por fundamento el principio de seguridad jurídica, sino exclusivamente el mencionado principio de eficacia, concretamente una de sus manifestaciones, esto es, el principio de Administración al servicio de los ciudadanos<sup>36</sup>.

Respecto al **contenido** de las actuaciones de información y asistencia, solamente las primeras se encuentran relativamente reguladas por la LGT y el RGGIT, mientras que la normativa de la mayoría de las segundas hay que buscarla en otras disposiciones.

<sup>(35)</sup>Art. 9.3 CE

#### Lectura recomendada

**I. Rovira Ferrer (2017).** *Los deberes de información y asistencia en las Administraciones tributarias autonómicas y locales: análisis especial de la Agencia Tributaria de Cataluña y del Instituto Municipal de Hacienda de Barcelona*. Barcelona: Huygens.

<sup>(36)</sup>Art. 103 CE



## 1) Actuaciones de información a los obligados tributarios

- Publicaciones de los textos normativos vigentes, de las contestaciones a consultas y de las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión<sup>37</sup>.
- Elaboración de disposiciones interpretativas o aclaratorias de obligado cumplimiento administrativo: para los órganos de la Administración tributaria, si son dictadas por el ministro de Hacienda; para los órganos encargados de la aplicación de los tributos, si se dictan por el órgano al que se refiere el art. 88.5 LGT, es decir, el órgano que tenga atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación (art. 12.3 LGT y 63.1 RGGIT).
- Comunicaciones a sectores económicos determinados y actuaciones de información en las oficinas abiertas al público y en las bases de datos<sup>38</sup>. En este sentido, se señala novedosamente que las actuaciones de información consistentes en la remisión de comunicaciones, la consulta a bases de datos y la información sobre los criterios administrativos existentes para la aplicación de los tributos, podrá realizarse mediante técnicas informáticas, electrónicas y telemáticas.
- Solicitudes de información por escrito, que se contestarán en un plazo máximo de tres meses, sin bien la falta de contestación en dicho plazo no implica la aceptación de los criterios expresados en el escrito de solicitud<sup>39</sup>.
- Consultas tributarias escritas, que, como norma general, pasan a tener en la vigente LGT efectos vinculantes y producen la exoneración de responsabilidad de cualquier obligado tributario<sup>40</sup>.
- Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, que tiene carácter vinculante durante un período de tres meses<sup>41</sup>.
- Acuerdos previos de valoración<sup>42</sup>, que se encontraban ya previstos en relación con las operaciones vinculadas y ceñidos al ámbito del IS.
- Información al inicio de las actuaciones de inspección, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de los derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones<sup>43</sup>.

(37) Arts. 86 LGT y 63 RGGIT

(38) Arts. 87 LGT y 63 RGGIT

(39) Arts. 63.3 y 64.1 RGGIT

(40) Arts. 88 y 89 LGT y 65 a 68 RGGIT

(41) Arts. 90 LGT y 69 RGGIT

(42) Art. 91 LGT

(43) Art. 147.2 LGT

## 2) Actuaciones de asistencia a los obligados tributarios

- Cumplimentación de declaraciones por la Agencia Tributaria<sup>44</sup>.

(44) Art. 77.2 y 4 RGGIT

- Programas de ayuda para la cumplimentación de declaraciones<sup>45</sup>.
- Presentación de declaraciones telemáticas.
- Interposición de recursos a través de Internet.
- Solicitud, envío y acceso a la información en poder de la Administración tributaria.
- Confección del borrador de declaración del IRPF<sup>46</sup>.

<sup>(45)</sup>Art. 78.1 RGGIT

<sup>(46)</sup>Art. 77.3 y 4 RGGIT

### 3.3. La exoneración de responsabilidad por infracción tributaria

En cuanto a la exoneración de responsabilidad, la LGT se refiere al supuesto de diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>47</sup>, que, en concreto, se produce ya no solo por una interpretación razonable de la norma, sino también por la adecuación de la conducta del obligado tributario a los criterios manifestados por la Administración en las publicaciones y comunicaciones, así como al criterio contenido en la contestación a la consulta formulada por otro contribuyente cuando exista igualdad sustancial de circunstancias.

<sup>(47)</sup>Art. 179.2.d LGT

Asimismo, la LGT exonera de responsabilidad por una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración para el cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>48</sup>.

<sup>(48)</sup>Art. 179.2.e LGT

A su vez, el RGGIT señala que es de aplicación la exoneración de responsabilidad del mencionado art. 179.2.d LGT en las actuaciones de información y las contestaciones a las solicitudes de información<sup>49</sup>.

<sup>(49)</sup>Art. 63.3 RGGIT

#### Alcance de la exoneración de responsabilidad

Debe precisarse que esta exoneración de responsabilidad se limita a las infracciones, pero no se extiende a los intereses de demora ni a los recargos.

Aunque algunos autores entienden que tampoco se deberían exigir ni los intereses de demora ni los recargos, pues el retraso en el pago ha sido causado por la propia Administración, bien por un cambio de criterio de la propia Administración o bien por una información o asistencia defectuosa.

### 3.4. Las consultas tributarias escritas

Se trata de una materia que se enmarca en el deber de información y asistencia a los obligados tributarios y está regulada en los arts. 88 y 89 LGT y en los arts. 65 a 68 RGGIT.

Los obligados tributarios pueden formular **consultas** a la Administración tributaria respecto al régimen, clasificación o calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

#### El objeto de las consultas tributarias

Por ejemplo, ¿qué tipo impositivo de IVA es el aplicable a una determinada operación? O bien ¿es aplicable una exención del IS a una determinada sociedad?

Por lo tanto, el objeto está centrado fundamentalmente en aspectos materiales, pero también puede extenderse a los aspectos formales. Por otra parte, abarca tanto cuestiones de derecho como cuestiones de hecho, en tanto que estas últimas suelen implicar valoraciones jurídicas.

Es decir, el objeto de la consulta no se refiere únicamente a la interpretación de una norma tributaria, sino también a las circunstancias fácticas de cada caso individual, sobre las cuales se debe pronunciar el órgano competente para contestar la consulta. Ahora bien, la consulta no puede ser planteada en términos totalmente abstractos o teóricos, sino que ha de estar referida a un caso concreto. En cambio, sí que podrá plantearse una consulta sobre hechos futuros. Por último, que ya se haya presentado una consulta sobre una determinada materia no impide que vuelva a presentarse otra sobre la misma materia.

De acuerdo con el art. 88.2 LGT, las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

Respecto a la **forma** de las consultas, deben formularse por escrito, debidamente documentadas con los antecedentes y las dudas suscitadas y con el contenido mínimo detallado en el art. 66.1 RGGIT. Le corresponde contestarlas a la Dirección General de Tributos. El art. 66.5 RGGIT permite la presentación de consultas por medios electrónicos, y resulta obligatorio en el caso de aquellos que deban relacionarse con la Administración por los citados medios.

Si la solicitud no reúne los requisitos de contenido o de acreditación, en su caso, de la representación, se requerirá al obligado tributario para que en el plazo de 10 días, a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane el defecto y, en caso de no atender al requerimiento, se le tiene por desistido de la consulta, que será archivada (art. 66.6 RGGIT).

El **plazo** máximo para contestar las consultas tributarias escritas es de seis meses<sup>50</sup> y durante la tramitación del procedimiento se puede requerir al obligado tributario la documentación o información que se entiendan necesarias para la contestación (art. 67.1 RGGIT).

#### Evolución legislativa

En la anterior LGT de 1963, las consultas tributarias estaban reguladas en el art. 107 LGT, precepto que fue modificado por el legislador en dos ocasiones, en las reformas parciales de 1985 y 1995.

#### Lectura recomendada

J. Zornoza Pérez (1991). "Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria". En: AA. VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (vol. II). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

<sup>(50)</sup>Art. 88.6 LGT

### Diferenciación con las consultas verbales

No tiene el mismo régimen jurídico la consulta tributaria escrita que la formulada a los empleados de la Agencia Tributaria en las delegaciones y administraciones o por teléfono. Fundamentalmente, en relación con el objeto, el plazo y la vinculación.

Contienen una **opinión de la Administración**, por ello, no existe recurso directo contra las mismas, sin perjuicio, de la posibilidad de impugnar los actos administrativos dictados de acuerdo con la contestación<sup>51</sup>.

(51) Art. 89.4 LGT

Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración tributaria debe motivar dicho cambio (art. 68.1 RGGIT).

Se trata, por lo tanto, de actuaciones de información sobre los criterios interpretativos de la Administración tributaria por medio de un procedimiento escrito, que los obligados tributarios pueden solicitar. Por lo tanto, no existe obligación de plantear una consulta en ningún caso.

En relación con la **legitimación** necesaria para plantearlas, existen consultas individuales que pueden ser planteadas no solo por el sujeto pasivo, sino por el resto de obligados tributarios<sup>52</sup>.

(52) Art. 88.1 LGT

Además, existen consultas de carácter colectivo, esto es, relativas al conjunto de afectados de un determinado sector económico o social: las formuladas por colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, etc.<sup>53</sup>

(53) Art. 88.3 LGT

Quizá lo más característico de las consultas tributarias escritas sea el **efecto vinculante** que posee la contestación a las mismas. El efecto vinculante consiste en que la Administración está obligada a ajustar su actuación en los términos contenidos en su propia contestación a la consulta.

#### El efecto vinculante

En concreto, los órganos administrativos que quedan vinculados por la contestación son los encargados de la aplicación de los tributos (no vincula, pues, a los tribunales económico-administrativos). Por otra parte, hay que subrayar que el carácter vinculante de la respuesta lo es para la Administración, por lo que el consultante no está obligado a seguir las pautas planteadas en dicha contestación.

Si el consultante se aparta de los criterios expuestos en una contestación a una consulta vinculante, ello no supone la aplicación automática de sanciones tributarias. Finalmente, se ha de señalar que los efectos de las consultas, tanto vinculantes como no, se producen desde el momento de la contestación, y tanto la presentación como la contestación no interrumpen los plazos establecidos en las normas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La vinculación se extiende al resto de los obligados tributarios, ya que los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias es-

(54) Art. 89.1 LGT

critas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta<sup>54</sup>.

No obstante, según el art. 68.2 RGGIT, en el caso de consultas planteadas por las entidades antes mencionadas, su contestación no tiene efectos vinculantes para sus miembros o asociados que en el momento de formular la consulta estuvieran siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta.

En las consultas no vinculantes, los órganos de gestión y de inspección no están vinculados a liquidar conforme al contenido de la contestación. Únicamente eximen de responsabilidad por infracción tributaria al consultante que actuó conforme al contenido de la contestación y a cualquier contribuyente que haga lo propio<sup>55</sup>.

(<sup>55</sup>) Art. 179.2.d LGT

### La evolución legislativa de las consultas tributarias escritas

En la redacción originaria de la LGT de 1963, todas las consultas tenían efecto vinculante para la Administración. Con la reforma parcial de la LGT de 1985, el criterio pasó a ser el contrario: carecían de efectos vinculantes, salvo en determinados supuestos. A partir de la reforma parcial de la LGT de 1995, siguen sin tener efecto vinculante, pero se amplía el número de supuestos en que sí lo tienen. La LGT del 2003 establece el efecto vinculante para todas las consultas.

Para que se produzca el efecto vinculante se deben cumplir los **requisitos**<sup>56</sup> siguientes:

(<sup>56</sup>) Art. 89.1 LGT

- Que no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso.
- Que la consulta se haya formulado en plazo.
- Que no se hayan alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

No tienen efectos vinculantes:

- Las consultas que no reúnan los requisitos anteriores.
- Las consultas que, habiendo sido planteadas en plazo, se refieran a cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su formulación.

### Ejemplo

La Sra. Domínguez, que es titular de un taller de reparación de vehículos, presenta una consulta tributaria escrita a la Administración Tributaria sobre la interpretación de una determinada norma relativa a los gastos deducibles en las actividades económicas, antes de presentar la autoliquidación del IRPF correspondiente al presente ejercicio. Una vez recibida la respuesta, liquida el IRPF de acuerdo con los términos de la misma y presenta la autoliquidación correspondiente.

En el caso planteado, la Sra. Domínguez está legitimada para presentar la consulta tributaria escrita, dado que el objeto de la misma consiste en una obligación tributaria que le corresponde cumplir (art. 88.1 LGT). Además, la ha formulado antes de que finalizara el plazo para presentar la autoliquidación del correspondiente impuesto, o sea, que está dentro del plazo previsto en el art. 88.2 LGT.

Dado que se trata de una consulta relativa al IRPF, el órgano competente para contestarla es la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda (art. 65 RGGIT) y, por delegación de esta (Resolución 4/2004, de 30 de junio), las subdirecciones generales de este centro directivo.

Así pues, de acuerdo con lo previsto en el art. 88.6 LGT, la Administración Tributaria competente está obligada a contestar por escrito la consulta formulada por la Sra. Domínguez en tanto que cumple los requisitos establecidos en la misma ley, lo que deberá hacer por escrito y en el plazo de seis meses desde la presentación de la misma.

En cuanto a los efectos que tendrá la respuesta, el art. 89.1 LGT establece que serán vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante (aunque no para este), en los términos previstos en el mismo artículo. Y además, dichos órganos también deberán aplicar los criterios contenidos en la misma a cualquier obligado tributario, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación.

### 3.5. El Consejo para la Defensa del Contribuyente

Como institución de asistencia al ciudadano en sus relaciones con la Hacienda pública, ha sido creado por el RD 2458/1996, de 2 de diciembre, integrado por expertos en derecho tributario. Actualmente, se encuentra regulado por el RD 1676/2009, de 13 de noviembre.

Constituyen sus **funciones** las siguientes:

- Recibir las quejas, reclamaciones y sugerencias de los ciudadanos, relacionados con los procedimientos tributarios, por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación que se observe en el funcionamiento de la AEAT.
- Recabar la información necesaria al efecto de realizar las correspondientes sugerencias para la adopción de las medidas que fueren pertinentes.
- Recibir las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios.
- Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa en relación con la función genérica de defensa del contribuyente.
- Elaborar una memoria anual.
- Asesorar al secretario de Estado de Hacienda en la resolución de aquellas quejas, reclamaciones y sugerencias formuladas por los ciudadanos, cuando aquel lo solicite.

#### Normas procedimentales

Las normas sobre la regulación del procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones o sugerencias se contienen en la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997.

- Proponer al secretario de Estado de Hacienda las modificaciones normativas que se consideren pertinentes.

En relación con el **régimen jurídico** de las quejas, reclamaciones o sugerencias, es importante precisar que no tendrán la consideración de recurso administrativo, ni su interposición paralizará o interrumpirá ningún plazo. Asimismo, las contestaciones del Consejo no serán susceptibles de recurso.

### Composición del Consejo

Está formado por 16 vocales: 8 vocales representantes del ámbito profesional tributario y 8 vocales funcionarios del Ministerio de Economía y Hacienda. El presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente es una persona de reconocido prestigio en el ámbito tributario con, al menos, diez años de experiencia profesional.

## 3.6. La emisión de certificados tributarios

La regulación de la emisión de certificados tributarios en la LGT no es muy extensa. Simplemente, se recoge, entre los derechos del obligado tributario, el de solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas<sup>57</sup>.

<sup>(57)</sup>Art. 34.g LGT

### Otras alusiones a los certificados tributarios en la LGT

También se realiza una escueta mención a los certificados en el art. 99.3 LGT, que establece que los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas. Y en el art. 117.1 LGT que dispone que "la gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: [...] j) La emisión de certificados tributarios".

En esta materia de certificación tributaria, el RGGIT lleva a cabo un desarrollo completo de esta cuestión, dedicándole seis preceptos (arts. 70 a 75), en el seno del título III, capítulo II, sección I, subsección IV. El citado desarrollo reglamentario de la certificación tributaria se puede considerar, pues, bastante extenso y completo, ya que aborda cuestiones como la definición de certificado tributario, su contenido y efectos, su solicitud y expedición, e incluso regula los requisitos de algunos certificados tributarios específicos.

### Lectura recomendada

R. Oliver Cuello (2011). "Régimen jurídico de los certificados tributarios". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 149).

### 1) Concepto y contenido de los certificados tributarios

Como ya se ha comentado, la LGT no ofrece una definición de certificado tributario, dejando, pues, esta tarea, como debe ser, a la norma reglamentaria. Por ello, la primera disposición dedicada a los certificados tributarios en el reglamento ofrece un concepto del mismo, que puede considerarse bastante correcto.

Indica el RGGIT que se entenderá por **certificado tributario** el documento expedido por la Administración tributaria que acredite hechos relativos a la situación tributaria de un obligado tributario<sup>58</sup>.

<sup>(58)</sup>Art. 70.1 RGGIT

### Definición reglamentaria de certificado tributario

A continuación, el precepto reglamentario profundiza algo más en la definición anterior, señalando en el art. 70.2 RGGIT que "los certificados podrán acreditar, entre otras circunstancias, la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos o extremos concretos contenidos en ellas, la situación censal, el cumplimiento de obligaciones tributarias y la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes de pago que consten en las bases de datos de la Administración tributaria". Una relación de circunstancias bastante extensa que, a pesar de ello, el redactor de la norma reglamentaria no puede evitar encabezar con el ya clásico "entre otras circunstancias", en previsión de que puedan surgir algunas nuevas en el futuro, situación, por otro lado, bastante poco probable, dada la amplitud de los términos de la relación de hechos o circunstancias comentada.

Realiza el reglamento, seguidamente, tres precisiones que no por obvias dejan de ser necesarias. En primer lugar, en el art. 70.3 RGGIT, se indica que "los hechos o datos que se certifiquen se referirán exclusivamente al obligado tributario al que se refiere el certificado, sin que puedan incluir ni referirse a datos relativos a terceros salvo que la finalidad del certificado exija dicha inclusión". En segundo lugar, en el art. 70.4 RGGIT, se recuerda que "no podrán certificarse datos referidos a obligaciones tributarias respecto de las cuales haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación". Y, finalmente, el art. 70.5 RGGIT precisa que "en tanto no haya vencido el plazo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias no podrá expedirse certificado sobre el cumplimiento de estas".

Asimismo, hay que tener en cuenta las previsiones del RGGIT dedicadas al **contenido de los certificados tributarios**. En este precepto se concretan ya los datos y circunstancias que han de contenerse en los mismos, determinando una especie de contenido mínimo, pues nuevamente el precepto se encabeza con el consabido "contendrán, al menos"<sup>59</sup>.

(59) Art. 72 RGGIT

Por un lado, se hace referencia a los contenidos obvios (como el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado tributario, así como el lugar, fecha y firma del órgano competente para su expedición), así como al código seguro de verificación, al que nos referiremos más adelante. Y, por otro lado, y mucho más relevante, se aborda el tema tanto de la forma en que deben certificarse las circunstancias, obligaciones o requisitos (certificados positivos o negativos) como de que también debe certificarse la inexistencia de la información que se solicita en las bases de datos de la Administración tributaria o la improcedencia de suministrar dicha información.

### Contenido de los certificados tributarios

Efectivamente, el apartado primero del art. 72 RGGIT (que no debería existir, pues no existe un apartado segundo en este precepto), en su letra b, establece que "las certificaciones serán positivas cuando consten cumplidas la totalidad de las circunstancias, obligaciones o requisitos exigidos al efecto por la normativa reguladora del certificado. A estos efectos, bastará una mención genérica de los mismos". En este sentido, es aconsejable que los certificados sean concretos y den noticia sucinta de los datos y circunstancias requeridos, pero también es preciso que sean comprensibles (teniendo en cuenta lo incomprendible que es en sí misma, muchas veces, la normativa tributaria, tan cambiante e inabarcable y en tantas ocasiones tan mal redactada).

Por otra parte, es apropiado que el reglamento se ocupe de regular los certificados negativos y aquellos en los que no coincidan los datos aportados por el obligado con los que posee la Administración. En este sentido, el reglamento establece que "cuando las certificaciones sean negativas, deberán indicarse las circunstancias, obligaciones o requisitos que no consten cumplidos". Asimismo, "cuando los datos declarados o comunicados por el obligado tributario no coincidan con los comprobados por la Administración, se certificarán estos últimos". Todo ello sin perjuicio de la posibilidad del obligado de "corregir" el contenido del certificado o, como dice la norma reglamentaria, "manifestar su discon-

#### Las menciones genéricas

Esta última referencia a la "mención genérica" no debería permitir que la actividad certificador se entienda cumplida con una simple cita de los preceptos reguladores de una determinada cuestión tributaria.



formidad con cualquiera de los datos que formen parte de su contenido", regulada en el art. 73.4 RGGIT.

Por último, como ya se ha comentado, se establece en el art. 72.1.c RGGIT que también debe certificarse la inexistencia de la información que se solicita en las bases de datos de la Administración tributaria o la improcedencia de suministrar dicha información "cuando no se pueda certificar la información contenida en el párrafo b", es decir, la relativa a las circunstancias, obligaciones o requisitos que deban ser certificados.

## 2) La solicitud de certificados tributarios

Los certificados tributarios se expedirán bien a instancia del obligado tributario al que el certificado se refiera, o bien a petición de un órgano administrativo o de cualquier otra persona o entidad interesada que requiera el certificado, siempre que dicha petición esté prevista en una ley o cuente con el previo consentimiento del obligado tributario<sup>60</sup>.

<sup>(60)</sup>Art. 71.1 RGGIT

La forma tradicional y aún mayoritaria de solicitar un certificado tributario se lleva a cabo **por parte del propio obligado tributario al que el certificado se refiere**, que se dirigirá a la Administración competente para expedirlo. No obstante, esta vía tradicional, a nuestro juicio, debería reducirse a su mínima expresión, con el objeto de causar las menores molestias al obligado tributario, posibilitando el ordenamiento jurídico otras alternativas que disminuyan la presión fiscal indirecta que recae sobre el ciudadano. Se trata, básicamente, tanto de la solicitud de certificados tributarios por los colaboradores sociales, como de la solicitud por los órganos administrativos directamente a la Administración tributaria.

En relación con la **solicitud por los colaboradores sociales**, no hay que olvidar que la colaboración social en la aplicación de los tributos puede referirse a la "solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios", de acuerdo con lo previsto por el art. 92.3.h LGT. Y "la Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos", según el art. 92.4 LGT. Pues bien, esto último es lo que hace la Resolución de 18 de septiembre de 2009, del director general de la AEAT, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la aplicación de los tributos para la solicitud de certificados tributarios.

### Solicitud por medio de representante

Cuando el certificado se solicite mediante representante, se deberá acreditar dicha representación (art. 71.2 RGGIT).

### Solicitud por los colaboradores sociales

Se dicta esta Resolución de 18 de septiembre del 2009 "para reforzar las garantías del procedimiento de acreditación de la representación para la obtención de certificados tributarios", según indica su preámbulo.

Los certificados tributarios que se pueden solicitar por Internet, de acuerdo con esta resolución, son el certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias, el certificado de residencia fiscal y el certificado de contratistas y subcontratistas.

En la web de la AEAT, se irán publicando los tipos de certificados tributarios que en cada momento se puedan solicitar telemáticamente. Podrán solicitar certificados tributarios por Internet, en representación de terceros, las personas o entidades que suscriban el

correspondiente acuerdo de colaboración con la AEAT, en los términos establecidos en el art. 79.4 RGGIT.

Es de gran trascendencia lo previsto por el RGGIT en relación con la **solicitud por los órganos administrativos**. Dispone que

"cuando para la tramitación de un procedimiento o actuación administrativa sea necesario la obtención de un certificado tributario de la AEAT, la Administración pública que lo requiera deberá solicitarlo directamente y hará constar la ley que habilita a efectuar dicha solicitud o que cuenta con el previo consentimiento del obligado tributario. En estos casos, la Administración pública solicitante no podrá exigir la aportación del certificado al obligado tributario. La AEAT no expedirá el certificado a solicitud del obligado cuando tenga constancia de que ha sido remitido a la Administración pública correspondiente"<sup>61</sup>.

<sup>(61)</sup>Art. 71.3 RGGIT

#### **Solicitud por los órganos administrativos**

En este art. 71.3 RGGIT se aborda el deber de las administraciones públicas de solicitar directamente los certificados tributarios que afecten a un determinado ciudadano a la Administración tributaria (al menos en el ámbito estatal) y no a dicho ciudadano, que tendrá el derecho a no aportar los datos y documentos requeridos, y, a su vez, la Administración tributaria (estatal) tendrá la obligación de no expedir el certificado a solicitud del obligado cuando tenga constancia de que ha sido remitido a la Administración pública correspondiente. Además, en estos casos de solicitud de certificados tributarios por órganos administrativos, de acuerdo con el art. 73.2 RGGIT, en el ámbito estatal, los certificados se expedirán por vía telemática y, a estos efectos, las transmisiones de datos sustituirán a los certificados tributarios.

Se trata, en definitiva, del desarrollo reglamentario de lo previsto en el art. 95.2 LGT, que ha sido pionero en el reconocimiento de un deber de la Administración de suma importancia en orden a la reducción de las obligaciones formales en el ámbito tributario.

Los certificados tributarios, como ya se ha comentado, se pueden solicitar y obtener por vía telemática. En estos casos, se presenta la **solicitud ante los registros electrónicos** correspondientes. De forma que la regulación de estos registros electrónicos adquiere una especial relevancia<sup>62</sup>.

<sup>(62)</sup>Arts. 73.2 y 75.3 RGGIT

#### **Solicitud ante los registros electrónicos**

Sin duda alguna, la posibilidad de utilizar Internet para solicitar y obtener los certificados tributarios va en la línea correcta de disminuir la presión fiscal indirecta del ciudadano, facilitando el cumplimiento de las excesivas obligaciones formales que recaen sobre el obligado tributario, al reducir la carga burocrática para este último, evitándole desplazamientos y molestias innecesarias y, por consiguiente, disminuyendo el tiempo de respuesta de la Administración en los diferentes trámites administrativos.

A pesar de las facilidades apuntadas que supone la utilización de los registros electrónicos en materia de certificados tributarios, hay que señalar que todavía existen barreras para que el ciudadano pueda presentar una solicitud ante el registro electrónico de cualquier Administración tributaria, aunque no sea la competente para expedirlo. Por ello, a nuestro juicio, se debe incrementar la polivalencia de los registros electrónicos, permitiendo la recepción de solicitudes de certificados correspondientes a cualquier Administración tributaria, sea del ámbito estatal, autonómico o local. Y, en definitiva, se debe avanzar hacia la ventanilla única, no solo electrónica, sino también presencial, para permitir a los obligados tributarios dirigir sus solicitudes de certificados ante cualquier Administración tributaria, independientemente de cuál sea la competente para expedirlos. En este sentido, un registro electrónico es un tipo de registro administrativo cuya función principal se resume en la recepción y remisión de solicitudes, escritos y comunicaciones por vía telemática. 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.

#### **Lectura recomendada**

R. Oliver Cuello (2011). "Los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria". *Quincena Fiscal* (núm. 18).

### **3) La expedición de certificados tributarios**

En relación con el **plazo de expedición de los certificados**, señala el RGGIT que el órgano competente de la Administración tributaria deberá expedir el certificado en el plazo de veinte días, salvo que en la normativa reguladora del certificado se haya fijado un plazo distinto<sup>63</sup>.

(63) Art. 73.1 RGGIT

### **El plazo de expedición de los certificados tributarios**

El certificado se enviará al lugar señalado a tal efecto en la solicitud o, en su defecto, al domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante. Asimismo, el reglamento precisa que, salvo que se establezca lo contrario, la falta de emisión de un certificado en plazo no determinará que se entienda emitido con carácter positivo.

En relación con el plazo de expedición, en nuestra opinión, es excesivamente largo. Hoy en día, prácticamente toda la información tributaria se encuentra digitalizada en las bases de datos de la Administración tributaria, lo que facilita mucho el tratamiento de dicha información, por lo que es perfectamente posible expedir un certificado tributario en menos de veinte días y, por ello, sería deseable que las normas tendieran a establecer plazos de expedición más cortos.

Por su parte, el RGGIT regula también una cuestión interesante y que merece una valoración positiva. Se trata de la **verificación del contenido, autenticidad y validez del certificado** por medio del código seguro de verificación. En efecto, se dispone que

"el contenido, autenticidad y validez del certificado se podrá comprobar mediante conexión con la página web de la Administración tributaria, utilizando para ello el código seguro de verificación que figure en el certificado. Cuando el destinatario del certificado sea una Administración pública, dicha comprobación será obligatoria<sup>64n</sup>.

(64) Art. 73.3 RGGIT

### **El código seguro de verificación**

Estamos en presencia, pues, de una manifestación más del empleo de las tecnologías de la información y la comunicación en la aplicación de los tributos, que puede aportar un plus de seguridad, a la vez que permite ahorrar tiempo al obligado y a los terceros, así como desplazamientos innecesarios, acortando los tiempos de respuesta de la Administración, al facilitar una mecanización en los procesos de expedición de los certificados.

El código seguro de verificación forma parte del contenido mínimo del certificado tributario. Y se encuentra estrechamente relacionado con la posibilidad de expedir certificados telemáticos y también con la expedición de los mismos de forma automatizada.

Otro aspecto de gran relevancia y que, igualmente, a nuestro juicio, merece una valoración positiva, es la regulación de la **posibilidad por parte del obligado de corregir el contenido** del certificado solicitado, si se detecta algún error en el mismo. Efectivamente, el RGGIT establece que

"una vez emitido el certificado, el obligado tributario podrá manifestar su disconformidad con cualquiera de los datos que formen parte de su contenido en el plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de su recepción, mediante un escrito en el que solicite la modificación del certificado dirigido al órgano que lo haya expedido, al que se adjuntarán los elementos de prueba que estime convenientes para acreditar su solicitud. Si el órgano que emitió el certificado estimara incorrecto el certificado expedido, procederá a la emisión de uno nuevo en el plazo de diez días. Si no considerase procedente expedir un nuevo certificado lo comunicará al obligado tributario con expresión de los motivos en que se fundamenta<sup>65n</sup>.

(65) Art. 73.4 RGGIT

### **La modificación del certificado tributario**

Evidentemente, el certificado tributario, como recuerda el art. 75.1 RGGIT, no puede ser objeto de recurso. Pero ello no impide que, según lo estipulado por el art. 73.4 RGGIT, si el obligado tributario detecta algún error en el contenido del mismo, solicite a la Administración que proceda a su rectificación o modificación y que, si esta comprueba que

efectivamente se ha producido un error, proceda a la emisión de un nuevo certificado. Igualmente, merece un juicio positivo el que se establezca que, si la Administración no considera procedente expedir un nuevo certificado, lo deba comunicar al obligado tributario, justificando los motivos que fundamentan tal decisión.

Por otra parte, en cuanto a la **expedición por vía telemática**, de acuerdo con lo previsto por el RGGIT,

"el certificado tributario podrá expedirse en papel o bien mediante la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas. En el ámbito de competencias del Estado, cuando el certificado sea solicitado a petición de un órgano administrativo, se expedirá por vía telemática y, en caso de que se expida de forma automatizada, se aplicará lo previsto en los arts. 82 al 86, ambos inclusive. A estos efectos, las transmisiones de datos sustituirán a los certificados tributarios y será de aplicación lo previsto en el artículo 58<sup>66n</sup>.

<sup>(66)</sup>Art. 73.2 RGGIT

### La expedición por vía telemática

En primer lugar, hay que destacar, como ya se ha dicho, que, cuando sea un órgano administrativo el que solicite el certificado de un determinado obligado tributario, la expedición del mismo deberá realizarse por vía telemática. Se trata de una previsión normativa acertada, que se encuentra en la línea de la potenciación del uso de las tecnologías de la información y la comunicación.

En segundo lugar, resulta también muy conveniente la referencia que se realiza en este precepto a la expedición automatizada, cuestión esta de gran importancia en la actualidad, que cada vez irá adquiriendo una mayor relevancia y que se abordará en el siguiente apartado.

Y, en tercer lugar, se indica en el art. 73.2 RGGIT, también de forma acertada, a nuestro juicio, que las transmisiones de datos sustituirán a los certificados tributarios, lo cual resulta lógico en un entorno telemático. Y se hace alusión a lo previsto a este respecto por el art. 58 RGGIT, dedicado a la transmisión de datos con trascendencia tributaria por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

### Expedición automatizada

En el RGGIT se está previendo la posibilidad de que el certificado tributario se expida de forma automatizada.

Por último, en relación con la **expedición de forma automatizada**, hemos señalado ya que el art. 73.2 RGGIT establece que

"el certificado tributario podrá expedirse en papel o bien mediante la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas. En el ámbito de competencias del Estado, cuando el certificado sea solicitado a petición de un órgano administrativo, se expedirá por vía telemática y, en caso de que se expida de forma automatizada, se aplicará lo previsto en los arts. 82 al 86, ambos inclusive".

### La expedición de forma automatizada

En este contexto de implantación y desarrollo de la Administración electrónica, adquieren suma importancia los procesos de toma de decisiones en los que interviene de una forma trascendental la informática. Es lo que se denomina por algunos autores como informática decisional, o, lo que es lo mismo, la sustitución de la inteligencia humana por la inteligencia artificial (una aplicación informática) en la toma de decisiones administrativas, y que se regula, por primera vez en un texto legal de estas características, en la LGT. Fenómeno que ya viene siendo aplicado desde hace tiempo en otros ámbitos privados, como, por ejemplo, en las operaciones bursátiles de transmisión de valores en los mercados secundarios.

## 4) Efectos de los certificados tributarios

Los certificados tributarios, según estipula el RGGIT,

"tendrán carácter informativo y no se podrá interponer recurso alguno contra ellos, sin perjuicio de poder manifestar su disconformidad de acuerdo con lo previsto en el art. 73.4, y de los recursos que puedan interponerse contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información. Los certificados tributarios producirán los efectos que en ellos se hagan constar y los que se establezcan en la normativa que regule su exigencia<sup>67</sup>".

(67) Art. 75.1 RGGIT

Por consiguiente, tal y como ya hemos comentado, no es posible interponer recurso contra los certificados tributarios, al igual que sucede con el resto de actuaciones de información y asistencia. Sin perjuicio, claro está, de los recursos que, en su caso, se interpongan contra los actos administrativos que se dicten posteriormente. Y teniendo en cuenta que es posible manifestar la disconformidad, según establece el art. 73.4 RGGIT, si el obligado tributario detecta algún error en el contenido del mismo, solicitando a la Administración que proceda a su rectificación o modificación y, si esta comprueba que efectivamente se ha producido un error, emita un nuevo certificado.

En cuanto al **período de validez del certificado tributario**, salvo que la normativa específica del certificado establezca otra cosa, los certificados tributarios tendrán validez durante doce meses a partir de la fecha de su expedición mientras no se produzcan modificaciones de las circunstancias determinantes de su contenido, cuando se refiera a obligaciones periódicas, o durante tres meses, cuando se refiera a obligaciones no periódicas<sup>68</sup>.

(68) Art. 75.2 RGGIT

Finalmente, en cuanto a la **validez de los certificados telemáticos**, hay que tener presente que los certificados expedidos por medios telemáticos producen idénticos efectos a los expedidos en papel. La firma manuscrita será sustituida por un código de verificación generado electrónicamente que permita contrastar su contenido, autenticidad y validez mediante el acceso por medios telemáticos a los archivos del órgano u organismo expedidor. Los mismos efectos surtirán las copias de los certificados cuando las comprobaciones anteriores puedan efectuarse mediante el código de verificación<sup>69</sup>.

(69) Art. 75.3 RGGIT

## 4. La colaboración social en la aplicación de los tributos

Las medidas en que se pretende plasmar la **colaboración social** entre los órganos de la Hacienda pública y los ciudadanos se instrumentan a través de acuerdos de la Administración tributaria con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

### La regulación en la LGT

Se inserta en el art. 92 LGT, dedicado a la "colaboración social", precepto que es desarrollado por los arts. 79 a 81 RGGIT.

En cuanto al **contenido** de la colaboración social, los aspectos en los que esta se materializa pueden sistematizarse en tres grupos:

1) Un primer grupo, relativo a la realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales.

2) Un segundo grupo tendente a incrementar la información y capacitación de los ciudadanos, colectivamente considerados:

- Campañas de información y difusión.
- Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3) Y un tercer grupo que pretende informar y prestar asistencia a los ciudadanos, individualmente considerados, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, previa autorización:

- Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.
- Presentación y remisión a la Administración de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria.
- Subsanación de defectos.
- Información del estado de tramitación de devoluciones y reembolsos.
- Solicitud y obtención de certificaciones tributarias.

### Empleo de tecnologías de la información

Las actuaciones de colaboración social podrán ser realizadas, cuando así lo autorice la Administración, por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, como sucede en el caso de la presentación de declaraciones y la solicitud y obtención de certificados tributarios.

### Lectura recomendada

A. M. Delgado García; R. Oliver Cuello (2003). "La colaboración social en la gestión tributaria telemática". *Revista de Información Fiscal* (núm. 59).

Los **sujetos** que intervienen en materia de colaboración social son: por un lado, la Administración tributaria, por otro, los sujetos autorizados a la presentación telemática (entidades o personas) y, finalmente, los obligados tributarios.

**Las relaciones que se establecen entre los distintos sujetos son las siguientes:**<sup>(70)</sup>Art. 79.2 RGGIT

En primer lugar, las entidades o personas deben suscribir un acuerdo o convenio de colaboración social con la Administración tributaria a los efectos de poder llevar a cabo dicha actuación. En particular, las personas o entidades que pueden ser colaboradores sociales se encuentran detalladas en el art. 79.1 RGGIT, según el cual, podrán ser: otras administraciones públicas; entidades que tengan la condición de colaboradoras en la gestión recaudatoria; instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales (incluidas las organizaciones corporativas de las profesiones oficiales colegiadas); personas o entidades que realicen actividades económicas, en relación con la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones de datos y otros documentos tributarios correspondientes al IRPF de sus trabajadores y, en su caso, de la correspondiente unidad familiar, y respecto de la prestación de servicios y asistencia a dichos trabajadores; personas o entidades que realicen actividades económicas, cuando su localización geográfica o red comercial pueda ayudar a la consecución de los fines de la Administración tributaria; y, finalmente, otras personas o entidades que establezca el ministro de Economía y Hacienda. A efectos de la colaboración social, tendrán una consideración especial los colegios y las asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.

En segundo lugar, si se trata de una persona colegiada en esta entidad, en principio, deberá firmar un documento individualizado de adhesión al acuerdo firmado por esta última y la Administración tributaria, donde se recoja expresamente la aceptación del contenido íntegro de este<sup>70</sup>. Ahora bien, la suscripción de acuerdos de colaboración por las organizaciones corporativas de notarios y registradores vinculará a todos los profesionales colegiados sin que sea precisa la adhesión individualizada a dichos acuerdos.

En tercer lugar, el obligado tributario debe autorizar a la entidad o, en concreto, al profesional colegiado, para la presentación de los documentos en su nombre por medio de un poder de representación a estos efectos, tal como se analizará a continuación. Y, por último, será el tercero autorizado a la presentación quien se relacione con la Hacienda pública durante la presentación telemática.

En los supuestos que conllevan la presentación de documentación tributaria, el colaborador social debe estar en posesión de un apoderamiento, en su calidad de **representante voluntario** del obligado tributario, a tenor de lo dispuesto en la LGT<sup>71</sup>. La acreditación de dicha representación podrá ser requerida por la Administración tributaria en cualquier momento y podrá efectuarse por cualquier medio válido admitido en derecho que deje constancia fidedigna, mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente o bien a través de los supuestos señalados en el art. 111.2 RGGIT (casos en los que se entiende otorgada la representación voluntaria).

<sup>(71)</sup>Art. 46.4 LGT

En relación con la solicitud de certificados tributarios, ya se ha comentado que el art. 71.2 RGGIT precisa que, cuando el certificado se solicite mediante representante, se deberá acreditar dicha representación. La falta o insuficiencia del poder de representación, según el art. 46.7 LGT, no impide que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe el mismo o bien se subsane el defecto dentro del plazo de diez días que al efecto ha de conceder el órgano administrativo competente.

Como señala el RGGIT, el **incumplimiento de las obligaciones asumidas por las entidades**, instituciones y organizaciones que hayan suscrito un acuerdo de colaboración supondrá la resolución del citado acuerdo, previa instrucción del oportuno expediente, con audiencia del interesado<sup>72</sup>.

<sup>(72)</sup>Art. 79.3 RGGIT

Por su parte, el **incumplimiento por parte de una persona de las obligaciones asumidas en el documento individualizado de adhesión** supondrá su exclusión del acuerdo con el procedimiento y garantías previstos, quedando sin efecto la autorización individual. En todo caso, para delimitar el objeto de la colaboración social en cada supuesto habrá que estar a lo recogido en el concreto convenio o acuerdo. De forma que, acudiendo a sus disposiciones, se podrá controlar si ha habido o no una exlimitación o incumplimiento en su desarrollo, a los efectos de pedir la correspondiente responsabilidad en la vía jurídico-privada.

Por último, en relación con la **responsabilidad del colaborador social** por un incumplimiento o un cumplimiento defectuoso de las obligaciones del contribuyente, tema poco pacífico entre la doctrina, debe señalarse que el colaborador social, en principio, no es considerado por la LGT como un obligado tributario específico (art. 35) ni como sujeto infractor (art. 181). Además, hay que tener en cuenta lo previsto en el art. 17.4 LGT, según el cual los actos o convenios de los particulares "no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas".

En definitiva, en los casos de tales incumplimientos o cumplimientos defectuosos, quien responde ante la Administración tributaria es exclusivamente el obligado tributario. Sin embargo, el colaborador social podría llegar a ser considerado como responsable, solidario o subsidiario, siempre y cuando concuerriera en alguno de los supuestos previstos en los arts. 42 y 43 LGT, respectivamente, como puede ser el hecho de que sea causante o colabore activamente en la realización de una infracción tributaria<sup>73</sup>. Sin perjuicio, evidentemente, del derecho que asistiría al obligado tributario de acudir a la vía jurídico-privada para obtener el resarcimiento de los perjuicios causados por el colaborador social.

<sup>(73)</sup>Art. 42.1 a LGT



## 5. El deber de colaboración con la Administración tributaria

Se trata del **deber de información** que la ley impone no solo a los sujetos pasivos, sino también a los terceros, los cuales se hallan obligados a facilitar a la Administración tributaria los datos con relevancia tributaria que posean en razón de sus relaciones económicas con otras personas.

Interesa destacar la importancia que, en los modernos sistemas de gestión tributaria, adquiere la **posesión de información** por parte de la Administración como instrumento para asegurar el control del cumplimiento de los deberes tributarios. La información es, pues, uno de los bienes protegidos con mayor intensidad en los actuales procedimientos de aplicación de los tributos.

El **fundamento** del deber de colaboración con la Administración tributaria se basa en el deber de contribuir contenido en el art. 31 CE y, de manera más concreta, en la necesidad de corregir a través del control de la Administración el fraude fiscal que supone la injusta distribución de la carga tributaria.

El **ámbito subjetivo** del deber de colaboración con la Administración tributaria es muy amplio. La LGT se refiere a las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades sin personalidad jurídica del art. 35.4 LGT<sup>74</sup>

Respecto al **objeto** de la información, la referencia legal es también muy amplia: toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias o deducidos de las relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

Los **modos de cumplimiento** del deber de colaboración son dos: se distingue entre información "por suministro" y "por captación". Ejemplo de lo primero es el caso de la declaración anual de retenciones en el IRPF. Y en cuanto a lo segundo, los requerimientos individuales de información a las entidades de crédito. De forma específica, se regula este supuesto en la LGT, en relación con los bancos y entidades financieras y, a su vez, el art. 57.1 RGGIT dispone que para requerir directamente a las entidades financieras la información correspondiente a movimientos de cuentas, es preciso obtener previamente la autorización del órgano competente o bien el consentimiento del obligado tributario.

### La regulación del deber de colaboración

Se halla en los arts. 93 a 95 LGT y su desarrollo reglamentario se encuentra en los arts. 30 a 58 RGGIT.

<sup>(74)</sup> Art. 93.1 LGT

### Lectura recomendada

G. Casado Ollero (1981). "La colaboración con la Administración tributaria: notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco". *Hacienda Pública Española* (núm. 68).

Según el art. 30.3 RGGIT, los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros pueden realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, o bien pueden ser independientes de este. Por otra parte, los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias del requerido no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

Finalmente, en relación con los **límites** del deber de colaboración, deben señalarse los siguientes: por un lado, la no aplicación del secreto bancario; por otro lado, el criterio de proporcionalidad que debe presidir toda la actuación administrativa en este ámbito; y, por último, la protección del derecho a la intimidad.

#### **El secreto profesional**

La jurisprudencia suele ser restrictiva en la aplicación del secreto profesional como límite frente a los requerimientos de información. Al respecto, pueden verse, entre otras, las SSTS de 3 de febrero del 2001 y de 7 de junio del 2003.

## 6. El carácter reservado de los datos tributarios

Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen **carácter reservado** y solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan<sup>75</sup>.

(75) Art. 95.1 LGT

Tales datos con trascendencia tributaria, como regla general, **no pueden ser cedidos** o comunicados a terceros.

No obstante, como excepción a la citada regla, **se permite la cesión** o comunicación a terceros siempre que la misma tenga por objeto la colaboración con determinados órganos o instituciones públicas, para el desempeño de sus funciones.

### Lectura recomendada

R. Oliver Cuello (2012). "Administración electrónica tributaria y protección de datos personales". *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* (núm. 28).

### Supuestos en que se permite la cesión de datos a terceros

- La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.
- La colaboración con otras administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.
- La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo de dicho sistema; y también para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.
- La colaboración con las administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.
- La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.
- La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.
- La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.
- La colaboración con el servicio ejecutivo de la comisión de prevención del blanqueo de capitales e infracciones monetarias, con la comisión de vigilancia de actividades de financiación del terrorismo y con la secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.

- La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago.
- La colaboración con las administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.
- La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del sector público.
- La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia.

En los casos excepcionales en que se permite la cesión o comunicación de datos con trascendencia tributaria a terceros, la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente **mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos**<sup>76</sup>. El art. 58 RGGIT regula los requisitos que deben observarse en la transmisión de datos con trascendencia tributaria por medios electrónicos, informáticos y telemáticos por parte de la Administración tributaria.

(76) Art. 95.2 LGT

Cuando las administraciones públicas puedan disponer de la información por dichos medios, **no podrán exigir a los interesados la aportación** de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información.

Por otra parte, cuando se manejan datos personales, se debe respetar la **confidencialidad** y la utilización correcta de tales datos. La LGT establece, a este respecto, que la Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado<sup>77</sup>.

(77) Art. 95.3 LGT

En este sentido, cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo **sigilo** respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

#### **Deber de sigilo del personal al servicio de la Administración tributaria**

(78) Art. 60 RGGIT

Todo el personal al servicio de la Administración tributaria estará obligado al más estricto y completo sigilo<sup>78</sup> respecto de los datos, informes o antecedentes que conozca por razón de su cargo o puesto de trabajo.

Dicha información tendrá carácter reservado y solo podrá ser comunicada a quienes, por razón de sus competencias, intervengan en el procedimiento de que se trate. Los resultados de las actuaciones podrán ser utilizados en todo caso por el órgano que las haya realizado y por otros órganos de la misma Administración tributaria en orden al adecuado desempeño de sus funciones respecto del mismo o de otros obligados tributarios.

Los datos, informes o antecedentes obtenidos en el curso de las actuaciones podrán utilizarse cuando sea necesario para la emisión de informes, peritajes o asistencias solicitados a otros órganos, administraciones, personas o entidades, sin perjuicio de lo previsto en el art. 95.1 LGT.

Los funcionarios y el personal al servicio de la Administración tributaria no estarán obligados a declarar como testigos en los procedimientos civiles ni en los penales, por delitos perseguibles únicamente a instancia de parte, cuando no pudieran hacerlo sin violar el deber de sigilo que estén obligados a guardar.

Por otra parte, la LGT se refiere a un caso concreto de utilización de datos personales por terceros que no son la Administración. Se trata del caso de las relaciones que se establecen entre el **retenedor** y el retenido. A este respecto, se determina que los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta solo podrán utilizar los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios para el correcto cumplimiento y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta.

Asimismo, conviene tener en cuenta que la cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua se rige por lo dispuesto en el art. 177 ter LGT, dedicado al intercambio de información.

### Ejemplo

La Administración Tributaria inicia un procedimiento de inspección tributaria a la Sra. Fernández, titular de una granja porcina. El objeto inspeccionado es el impuesto sobre sociedades de los cuatro ejercicios anteriores. Para la citada actuación, resulta necesario investigar las cuentas bancarias del obligado tributario, para lo cual se requiere a diversas entidades bancarias la aportación de información sobre: a) los movimientos derivados de las mismas; b) si la Sra. Fernández tiene depositado algún bien en las cajas fuertes de las entidades de crédito; c) si junto a las cuentas de la Sra. Fernández aparece otra persona como autorizada.

Cinco años después, y terminadas las actuaciones inspectoras, la Administración Tributaria cede los datos de los que dispone de la Sra. Fernández al Sr. Antúnez. Este, que fue su socio y a quien la Sra. Fernández le debe todavía una cuantiosa suma, está interesado en saber cuál es la situación económica de esta última.

En cuanto a la procedencia de solicitar información a las entidades bancarias, hay que señalar que el art. 93.1 LGT dispone que "las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria, relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas". En particular, su apartado c) se refiere a "las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores" y, como dispone el mismo artículo, esta obligación no cede ante el secreto bancario.

Además, el art. 30.3 RGGIT dispone que los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros pueden realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de tributos. El principal límite a la obligación de cesión de datos de terceros se encuentra regulado en el propio art. 93 LGT, donde se dispone que los datos, informes, antecedentes y justificantes han de tener trascendencia tributaria. En el mismo sentido, también pueden alegarse como límites el criterio de proporcionalidad y el de la protección del derecho a la intimidad.

En cuanto a la cesión de los datos de los que dispone la Administración Tributaria al Sr. Antúnez, hay que decir que no pueden cederse. Según establece el art. 95 LGT, "los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros", salvo que la cesión tenga por objeto la colaboración con determinados órganos o instituciones

### Lectura recomendada

B. D. Olivares Olivares (2017). *La protección de datos tributarios de carácter personal durante su obtención en España*. Pamplona: Aranzadi.

públicas para el desempeño de sus funciones. Dentro del listado del art. 95 LGT no se encuentra prevista, sin embargo, la cesión de datos a particulares.

Cabe mencionar que, por razones de interés general, se permite dar **publicidad de listas de obligados tributarios con deudas y sanciones pendientes** superiores a un millón de euros, que no hubieran sido pagadas en el plazo de ingreso voluntario, salvo que se encuentren aplazadas o suspendidas (art. 95 bis LGT).

### **La lista de deudores con la Hacienda pública**

El artículo 95 bis LGT establece que no se incluirán en esta lista aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

En cuanto a la información que se incluirá en las listas, se trata de la identificación de los deudores (nombre, apellidos y NIF de las personas físicas o bien la razón o denominación social completa y NIF en el caso de las personas jurídicas o las entidades del artículo 35.4 LGT) y el importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

En el ámbito del Estado, la publicidad se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la administración tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las comunidades autónomas o entes locales. Asimismo, también resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.

La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en la lista tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso en la fecha de dicho acuerdo.

La propuesta de inclusión en la lista será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de diez días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación. A estos efectos, será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la administración tributaria de haber realizado un intento de notificación de la comunicación que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado.

Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos. Como consecuencia del trámite de alegaciones, la administración podrá acordar la rectificación de la lista cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales. Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio.

Practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación. La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la de la lista. Mediante orden ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

La publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, habiéndose adoptado las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido mediante motores de búsqueda en internet y las listas dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.

El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en la Ley orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter general, y en su reglamento, aprobado por RD 1720/2007, de 21 de diciembre.

En el ámbito estatal, será competente para dictar los acuerdos de publicación el director general de la AEAT. Y en la publicación de la lista se especificará que la situación en ella reflejada es la existente a la fecha de referencia del 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, sin que la publicación de la lista resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, en orden al pago de las deudas y sanciones incluidas en la lista.

La publicación en esta lista no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en la LGT en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos

### **Lectura recomendada**

A. M. Delgado García; R. Oliver Cuello (2016). "Régimen jurídico de la publicidad de deudores y defraudadores tributarios". *Nueva Fiscalidad* (núm. 6).

de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con estas.

Las actuaciones desarrolladas en el procedimiento en orden a la publicación de la información en esta lista no constituyen causa de interrupción de los plazos de prescripción. Finalmente, se establece que el acuerdo de publicación de la lista pondrá fin a la vía administrativa.

También se prevé la **publicación de la reseña de las sentencias condenatorias firmes y no recurribles por delitos contra la Hacienda pública**, de insolvencia punible y delitos de contrabando cuando haya un perjuicio para la Hacienda pública (art. 235 ter de la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial).

#### **La publicidad de sentencias condenatorias por delito fiscal**

Se establece que es público el acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social previstos en los artículos 305, 305 bis y 306 del Código penal; o bien los delitos de frustración de la ejecución previstos en los artículos 257 y 258 del Código penal, cuando el acreedor defraudado hubiese sido la Hacienda pública; o bien el delito de contrabando previsto en el artículo 2 de la Ley orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, siempre que exista un perjuicio para la Hacienda pública estatal o de la Unión Europea.

En todos estos casos, el secretario judicial emitirá un certificado en el que se harán constar los datos que permitan la identificación del proceso judicial, el nombre y apellidos o denominación social del condenado y, en su caso, del responsable civil, el delito por el que se le hubiera condenado, las penas impuestas y la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda pública por todos los conceptos, según lo establecido en la sentencia. Mediante diligencia de ordenación el secretario judicial ordenará su publicación en el BOE.

La publicidad de sentencias condenatorias no será de aplicación en el caso de que el condenado o, en su caso, el responsable civil hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia.

## 7. El empleo de las tecnologías de la información en el ámbito tributario

La vigente LGT introduce la regulación de la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación en su art. 96, precepto desarrollado por los arts. 82 a 86 RGGIT.

### La regulación de las tecnologías de la información en el ámbito tributario

Se ha de señalar que, si bien es cierto que la LRJPAC de 1992 fue pionera en la regulación legal del empleo de las tecnologías de la información en el seno de las administraciones públicas, también lo es que la Administración tributaria ha destacado, entre todas las administraciones, por su aplicación temprana e intensa en numerosos ámbitos, que progresivamente han ido en aumento.

El fundamento de la aplicación de las tecnologías de la información y de la comunicación en el seno de la Administración tributaria, en sus relaciones con los obligados tributarios, se encuentra en el principio de eficacia en el servicio a los intereses generales, consagrado en el art. 103 CE, según el cual, los principios básicos que deben presidir la actividad de la Administración son los de servicio, objetividad, generalidad, eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación. Así pues, debe tenerse presente que los medios tecnológicos, sin duda alguna, permiten acelerar la tramitación de los procedimientos, a la vez que posibilitan una mayor transparencia de los mismos, al simplificar para el obligado tributario el acceso y conocimiento de su estado de tramitación.

### 7.1. La promoción de las tecnologías de la información

Como norma de tipo programático, se establece que la Administración tributaria **promoverá la utilización** de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan<sup>79</sup>.

Este precepto recoge la preocupación del legislador de que la Administración no quede al margen de los avances tecnológicos, ya que la aparición, avance y difusión de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación en nuestra sociedad han supuesto notables transformaciones en todos los ámbitos de la actividad humana; y la Administración tributaria no constituye ninguna excepción. De ahí la necesidad de la incorporación de tales tecnologías no solo en el ámbito interno de la Administración tributaria, sino también en la esfera de sus relaciones con los obligados tributarios.

Ahora bien, el deber de la Administración tributaria al que se refiere consiste, simplemente, en promover la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación, que se materializa en una obligación positiva de hacer por parte de la Administración tributaria. Sin embargo, no contiene el mandato de

#### Lectura recomendada

R. Oliver Cuello (2016). *Internet y tributos*. Barcelona: Bosch.

<sup>(79)</sup>Art. 96. 1 LGT



incorporar de forma directa, en su actividad y en las relaciones con los obligados tributarios, tales técnicas; si bien es cierto que, para una implementación de las mismas, un primer paso consiste en la promoción de su utilización.

Además, se trata de un **deber configurado de forma genérica**, ya que no se concreta, de un lado, la intensidad cuantitativa con la que debe cumplirse ni, de otro, su intensidad cualitativa. Intensidad cuya apreciación puede variar considerablemente de una Administración tributaria a otra, en función, por ejemplo, del número de obligados tributarios sobre los que ejerzan sus competencias, de la clase de tributos que les correspondan o del personal del que dispongan.

## 7.2. Las relaciones telemáticas entre Administración y obligado tributario

Por su parte, se señala que cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán **relacionarse** con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento<sup>80</sup>.

<sup>(80)</sup>Art. 100.2 LGT

De la dicción literal del art. 96.2 LGT, se deduce que la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación en la relación entre Administración y obligados tributarios constituye una posibilidad al alcance de estos últimos, esto es, su utilización es de **carácter potestativo** y a quien corresponde su concreta elección es al obligado tributario, no a la Administración. Sin embargo, dicho precepto tampoco prohíbe que se imponga el carácter obligatorio de la vía telemática a determinados obligados tributarios en algún caso concreto.

### Lectura recomendada

A. M. Delgado García (2009). "La obligatoriedad de la presentación telemática de declaraciones tributarias". *Revista de Información Fiscal* (núm. 96).

### El carácter obligatorio de la vía telemática

El art. 98.4 LGT dota de cobertura legal a la posible determinación por el Ministerio de Economía y Hacienda, en el ámbito de competencias del Estado, de "los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria".

En esta materia, no existen diferencias apreciables entre la regulación contenida en la LPACAP y la contenida en la LGT. En ambas normas se prevé el carácter voluntario de la utilización de la vía telemática, excepto en determinados casos en los que se puede imponer el medio telemático a ciertos sujetos.

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, respecto de las grandes empresas (retenciones del IRPF, liquidaciones del IVA, etc.). 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, con lo cual la misma está adquiriendo un importante alcance.

En estos supuestos, dadas las características de estos obligados tributarios (fundamentalmente, empresarios y profesionales) y el volumen de sus actuaciones ante la Administración, se ha optado por imponerles el medio telemático en aras de conseguir dotar de mayor celeridad a la tramitación de los procedimientos y para lograr una Administración más eficiente.

Se pueden citar como ejemplos el modelo 576 de autoliquidación del impuesto especial sobre determinados medios de transporte; el modelo 200 del IS, cuando los sujetos pasivos tengan la forma de SA o SL; el modelo 303 de autoliquidación mensual del IVA, o bien para las entidades en forma de SA o SL.

Además, hay que señalar que, con el fin de facilitar la presentación por parte de tales sujetos, se establece la posibilidad de presentar estas declaraciones en nombre de terceros en el marco de la colaboración social en la aplicación de los tributos (art. 92 LGT) o, en algún supuesto, como en el impuesto sobre determinados medios de transporte, se prevé la existencia de puntos de atención ciudadana en las oficinas de la AEAT a través de los cuales, previa cita, los obligados tributarios pueden realizar la comunicación de los datos necesarios para la presentación de la autoliquidación.

No obstante, puede mantenerse que la regla general, como se ha dicho, es la de **libertad de elección del medio por parte del obligado tributario**. Y no parece previsible que la imposición del medio informático o telemático se vaya a extender al resto de obligados tributarios, mientras el grado de implantación de las tecnologías de la información y la comunicación en la sociedad no sea mucho más elevado que el actual.

### 7.3. La identificación del órgano en los procedimientos telemáticos

En los **procedimientos** y actuaciones en los que se utilicen dichas tecnologías de la información, establece la LGT que garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse<sup>81</sup>.

<sup>(81)</sup>Arts. 96.3 LGT y 83 y 84 RGGIT

#### Lectura recomendada

A. M. Delgado García; R. Oliver Cuello (2007). "La actuación administrativa automatizada. Algunas experiencias en el ámbito tributario". *Revista Catalana de Dret Públic* (núm. 35).

En este precepto, se está contemplando el fenómeno de la **informática decisional** o, lo que es lo mismo, la sustitución de la inteligencia humana por la inteligencia artificial (una aplicación informática) en la toma de decisiones tributarias.

Conviene delimitar claramente cuándo estamos ante "actuaciones automatizadas" y cuándo nos hallamos ante "actos resolutorios automatizados". En el primer caso, el de las actuaciones automatizadas, la LGT dispone que se garantizará únicamente la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia<sup>82</sup>.

<sup>(82)</sup>Art. 96.3 LGT

#### Actuaciones automatizadas

Por ejemplo, la identificación de la Administración a través de un certificado de servidor cuando un ciudadano solicita una conexión segura con la misma; la identificación

telemática ante las entidades de crédito con ocasión del pago de deudas tributarias; la generación automatizada del número de referencia completo, que es un código que se incorpora automáticamente a los distintos documentos, fundamentalmente como justificante del pago electrónico.

Para el segundo caso, el de los actos resolutorios automatizados, el art. 96.3 LGT establece una garantía adicional consistente en que se identificarán, además, los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse. Asimismo, la LGT prevé que dicha terminación del procedimiento de forma automatizada debe estar expresamente prevista por la norma<sup>83</sup>.

<sup>(83)</sup>Art. 100.2 LGT

#### Actos resolutorios automatizados

Son ejemplos de actos resolutorios automatizados el levante aduanero en el caso de mercancías clasificadas en el canal verde, algunos supuestos de diligencias de embargos de cuentas bancarias y la resolución de los aplazamientos y fraccionamientos de menor cuantía.

Resulta imprecisa la frontera entre los actos resolutorios automatizados y las actuaciones automatizadas, propias de la gestión masiva de actos tributarios. Estos últimos son frecuentes en un sistema tributario como el nuestro, caracterizado, precisamente, por esta nota de gestión en masa de los tributos. Sería conveniente que se produjera un desarrollo reglamentario en el que se clarificara en qué casos nos encontramos ante un supuesto u otro. El RGGIT no aporta esta claridad, a pesar de que dedica algunos preceptos a este tema<sup>84</sup>.

<sup>(84)</sup>Arts. 83, 84 y 85 RGGIT

La finalidad garantista del art. 96.3 LGT debería quedar reforzada mediante la información clara y precisa al obligado tributario, en el propio acto administrativo, de su condición de acto automatizado.

#### 7.4. La aprobación de los programas y aplicaciones informáticas

Según establece la LGT, los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por esta en la forma que se determine reglamentariamente<sup>85</sup>.

<sup>(85)</sup>Arts. 96.4 LGT y 85 RGGIT

Se trata de una previsión que persigue dotar de **transparencia**, aunque sea mínima, al funcionamiento de las herramientas técnicas que utiliza la Administración tributaria en el desarrollo de sus funciones y en sus relaciones con los obligados tributarios, ya que el concreto programa o aplicación puede influir en el correspondiente órgano administrativo cuando dicta un acto.

Medida que tiene una doble consecuencia: por un lado, permite al obligado tributario que pueda defenderse ante una utilización indebida de tales técnicas; y, por otro lado, le posibilita el conocimiento de los requisitos de orden técnico que debe reunir para poder relacionarse con la Administración tributaria.

Si bien es cierto que en el art. 96.4 LGT no se hace referencia a la "difusión pública de las características" de estos programas o aplicaciones informáticos, entendemos que sí se impone por la LGT la **publicidad** de la aprobación de los mismos.

Lo que no tendría sentido es una aprobación de los programas y aplicaciones informáticos que se mantuviera en secreto, pues, precisamente, entendemos, como se ha dicho, que la finalidad de este precepto es la de informar a los obligados tributarios sobre los medios tecnológicos que emplea la Administración tributaria.

En este sentido, conviene tener presente que las decisiones que se adopten sustancialmente con base en programas y aplicaciones informáticas que no hubieran sido aprobadas según los criterios legalmente establecidos y que carecieran de la publicidad necesaria, incurrirían, a nuestro juicio, en un vicio de anulabilidad, debiendo rechazarse que se trate de una mera irregularidad no invalidante, por cuanto, más allá de un simple defecto de forma sin mayor trascendencia, nos encontramos ante un incumplimiento de relevancia sustantiva o material que se proyecta sobre el contenido de la actuación administrativa.

La Administración no solo ha de dar publicidad de los nuevos programas o aplicaciones informáticas, sino también de cualquier modificación posterior de los mismos. No se deduce que deba acudir a los boletines oficiales. Por lo tanto, salvo que en algún caso se establezca lo contrario, se ha de entender que sirve la publicación en la web correspondiente. Solución por la que se ha optado en el RGGIT, en el precepto relativo a la aprobación y difusión de aplicaciones en los supuestos de actuación automatizada<sup>86</sup>.

#### Lectura recomendada

A. M. Delgado García; R. Oliver Cuello (2006). "Aspectos legales del software libre en la Administración electrónica tributaria". *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* (núm. 11).

<sup>(86)</sup>Art. 85 RGGIT

## 7.5. La validez jurídica del documento electrónico

Finalmente, la LGT reconoce la **validez jurídica** de los documentos electrónicos en el ámbito tributario, al señalar que "los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que esta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable<sup>87n</sup>.

<sup>(87)</sup>Arts. 96.5 LGT y 86 RGGIT

Sorprende el uso que se hace de los términos *original* y *copia*, ya que, cuando se trata de documentos informáticos, no tiene sentido hablar de copias y originales, pues el documento originalmente generado y su duplicado son idénticos.

Por otro lado, el legislador equipara los documentos en soporte electrónico, informático o telemático, cuando no son términos coincidentes, especialmente desde el punto de vista del distinto grado de satisfacción de las exigencias de autenticidad, integridad y conservación. La informática, a diferencia de la electrónica, hace referencia al tratamiento automático de la información. Y la telemática implica la comunicación entre equipos informáticos distintos. En sentido estricto, un fax es un documento electrónico, un documento de Word es un documento informático y una notificación electrónica o una declaración telemática son documentos telemáticos.

En definitiva, puede definirse el **documento electrónico** como el instrumento mediante el cual se expresan conceptos, ideas o voluntades, utilizando para ello como soporte los medios informáticos y las telecomunicaciones.

Y, para que tenga validez jurídica, debe respetar los requisitos de autenticidad, integridad, conservación y recepción por el interesado. Se trata de unas exigencias que se deben a las peculiaridades del soporte informático y que (por lo que se refiere a la autenticidad y la integridad) no se prevén, al menos de forma expresa, respecto de los documentos en papel, aunque, evidentemente, deben también respetarse en este tipo de soporte.

### Requisitos de los documentos electrónicos

El requisito de la autenticidad del documento consiste en que debe asegurarse la identidad del órgano administrativo que lo emitió y la vinculación de su autoría con el contenido del documento. Esta exigencia puede salvaguardarse mediante el empleo de la firma electrónica (art. 4 Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica).

### Lectura recomendada

R. Oliver Cuello (1999). *Tributación del comercio electrónico*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

El segundo requisito consiste en garantizar la integridad del documento, en orden a impedir eventuales manipulaciones no autorizadas del acto dictado. Asimismo, se puede dar cumplimiento a esta exigencia mediante el empleo de la firma electrónica.

El tercer requisito es el aseguramiento de su conservación, como presupuesto para el correcto ejercicio de las funciones administrativas y para la defensa de los derechos de los obligados tributarios.

Y el último de los requisitos es la garantía de la recepción por el interesado, cuando los actos que contienen este tipo de documentos deban ser notificados, como presupuesto de eficacia de los mismos.

Por último, conviene hacer referencia a la novedad introducida por la LGT, relativa a la validez jurídica de las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias. Tiene suma importancia con respecto a la potenciación del uso del expediente electrónico, ya que facilita la conversión del soporte papel en electrónico y permite que un expediente que se ha iniciado en soporte papel pueda informatizarse y convertirse así en un expediente electrónico.

## 7.6. Las relaciones electrónicas con las administraciones públicas

El artículo 14 LPACAP establece el **derecho a relacionarse electrónicamente con las administraciones públicas**. Dispone este precepto que las personas físicas podrán elegir en todo momento si se comunican con las administraciones públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, salvo que estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con tales administraciones. El medio elegido por la persona para comunicarse con las administraciones podrá ser modificado por esta en cualquier momento.

A continuación, el mismo precepto regula la **obligación de relacionarse electrónicamente con las administraciones públicas**. A este respecto, se dispone que estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos las personas jurídicas, las entidades sin personalidad jurídica, quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la administración y los empleados de las administraciones públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público.

Además, reglamentariamente, las administraciones podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos 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.

La LPACAP, asimismo, regula **otros derechos de las personas en sus relaciones electrónicas con las administraciones públicas**. Entre estos derechos, destacan los siguientes:

### Lectura recomendada

R. Oliver Cuello (2018). "Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica". *Quincena Fiscal* (núm. 18).

- **El derecho a comunicarse con las administraciones públicas a través de un punto de acceso general electrónico de la administración** (art. 13.a LPACAP). Esta previsión normativa tendrá efectos a los dos años de la entrada en vigor de la ley (el 2 de octubre de 2018).
- **El derecho a ser asistidos en el uso de medios electrónicos en sus relaciones con las administraciones públicas** (art. 13.b LPACAP). Las administraciones públicas, según el artículo 12.1 LPACAP, deberán garantizar que los interesados pueden relacionarse con la administración a través de medios electrónicos, para lo que pondrán a su disposición los canales de acceso que sean necesarios así como los sistemas y aplicaciones que en cada caso se determinen.
- **El derecho a la obtención y utilización de los medios de identificación y firma electrónica** (art. 13.g LPACAP). Los interesados, según el artículo 9.2 LPACAP, podrán identificarse electrónicamente ante las administraciones públicas mediante cualquier sistema que cuente con un registro previo como usuario que permita garantizar su identidad. Asimismo, de acuerdo con el artículo 10.1 LPACAP, los interesados podrán firmar a través de cualquier medio que permita acreditar la autenticidad de la expresión de su voluntad y consentimiento, así como la integridad e inalterabilidad del documento.
- **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 (art. 13.h LPACAP). En este ámbito, resultan de aplicación las previsiones contenidas en la normativa de protección de datos de carácter personal.
- **El derecho a conocer, en cualquier momento, el estado de la tramitación** de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados; **el sentido del silencio administrativo** que corresponda, en caso de que la administración no dicte ni notifique resolución expresa en plazo; **el órgano competente** para su instrucción, en su caso, y resolución; y **los actos de trámite** dictados. Asimismo, también tendrán **derecho a acceder y a obtener copia de los documentos** contenidos en los citados procedimientos (art. 53.1.a LPACAP). Según este precepto, quienes se relacionen con las administraciones públicas a través de medios electrónicos tendrán derecho a consultar toda esta información en el punto de acceso general electrónico de la administración.
- **El derecho a cumplir las obligaciones de pago a través de los medios electrónicos** previsto en la ley (art. 53.1.h LPACAP). A este respecto, el artículo 98.2 LPACAP establece que el pago se efectuará preferentemente, salvo que se justifique la imposibilidad de hacerlo, utilizando alguno de los medios electrónicos siguientes: tarjeta de crédito o débito, transferencia

bancaria, domiciliación bancaria o cualesquiera otros que se autoricen por el órgano competente en materia de Hacienda pública.



## Actividades

### Casos prácticos

1. Las comunidades autónomas tienen reconocida potestad tributaria por el art. 134 CE. Pueden incluso establecer sus propios tributos. Y respecto a los tributos cedidos por el Estado, actualmente, tienen reconocidas determinadas facultades normativas.

Una determinada comunidad autónoma, cuyos servicios jurídicos tienen algunas dudas al respecto, se plantea si podría aprobar sus propios procedimientos tributarios.

Elaborad un informe en el que ofrecáis una respuesta justificada argumentando si la comunidad autónoma podría o no aprobar sus propios procedimientos tributarios. Asimismo, debéis indicar, en su caso, cuáles serían los límites de esa eventual regulación.

2. El Sr. Núñez se dirige a vuestro despacho para que le asesoréis en relación con la obligación de información consistente en suministrar a la Administración tributaria los datos de las personas a quienes se hayan practicado retenciones o ingresos a cuenta del IRPE.

En concreto, debéis orientar al Sr. Núñez sobre las siguientes cuestiones:

- a) ¿Qué modelo de declaración se utiliza?
- b) ¿Quiénes están obligados a presentarla?
- c) ¿Con qué frecuencia debe presentarse? ¿En qué plazo?
- d) ¿Existe obligación de presentación telemática? ¿A quién afecta?
- e) ¿Qué datos deben incluirse concretamente?
- f) ¿Cuáles son las finalidades primordiales que persigue esta obligación?

## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

1. Las consultas tributarias...

- a) como norma general, son vinculantes.
- b) en general, no son vinculantes, a excepción de algunos supuestos.
- c) en ningún caso son vinculantes.

2. El deber de colaboración con la Administración tributaria...

- a) incumbe solo a las personas físicas.
- b) incumbe tanto a las personas físicas como a las jurídicas.
- c) no tiene ningún límite en su cumplimiento.

3. En el sistema tributario español vigente, los órganos de gestión...

- a) pueden liquidar un impuesto, pero no imponer una sanción.
- b) pueden imponer sanciones, pero no liquidar un impuesto.
- c) pueden hacer ambas cosas.

4. Los procedimientos tributarios regulados en la LGT...

- a) constituyen una lista cerrada o *numerus clausus*.
- b) constituyen una lista ejemplificativa.
- c) constituyen un esquema básico que luego debe adaptarse a cada impuesto concreto.

5. La información que recaba la Administración tributaria...

- a) es de libre acceso para el resto de los órganos de la Administración, siempre que sea necesaria para el ejercicio de sus funciones y previa petición motivada.

- b) se permite cederla, entre otros, en el caso de que tenga por objeto la colaboración con jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes.
- c) se debe ceder siempre que lo soliciten juzgados y tribunales o el Ministerio Fiscal.

6. Los documentos electrónicos únicamente tienen validez jurídica en nuestro ordenamiento...

- a) si cumplen los requisitos establecidos en la LGT.
- b) si un juez o tribunal certifica su autenticidad.
- c) si se cotejan con el original en papel.

7. El sistema de aplicación de los tributos instaurado por la LGT del 2003...

- a) ha generalizado las autoliquidaciones en la mayoría de los tributos.
- b) ha potenciado los deberes de colaboración del contribuyente y de los terceros con la Administración tributaria.
- c) ha separado con nitidez las distintas funciones, de forma que los órganos de gestión liquidan, los de inspección comprueban y los de recaudación reciben los ingresos de las deudas tributarias.

8. Las actuaciones de información y asistencia en materia tributaria...

- a) persiguen mejorar la calidad de las declaraciones y reducir riesgos de elusión.
- b) se llevan a cabo mediante convenios de la Administración con colegios y asociaciones profesionales, para facilitar el cumplimiento, en período voluntario de las obligaciones tributarias.
- c) aun siendo voluntarias, se estimulan mediante rebajas en la deuda tributaria para quienes hayan hecho uso de ellas.

9. Si, como consecuencia de un funcionamiento anómalo del programa de ayuda a la cumplimentación de declaraciones del IRPF, la Sra. Fernández presenta una declaración con una cuota inferior a la debida, la Administración tributaria podrá exigirle, además de la cuota diferencial debida,...

- a) el pago de la sanción mínima reducida, sin intereses.
- b) el pago de intereses de demora, sin sanción.
- c) el pago de un recargo, sin sanción ni intereses.

10. Las contestaciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente a las reclamaciones y quejas que se le plantean...

- a) vinculan a la Administración tributaria.
- b) no son recurribles.
- c) ponen fin a la vía administrativa.

## Solucionario

### Actividades

#### Casos prácticos

1. En primer lugar, debemos recordar la existencia, desde el punto de vista financiero, de dos grandes grupos de comunidades autónomas: las de régimen foral (Euskadi y Navarra) y las de régimen común. En cuanto a estas últimas, se refiere, de acuerdo con el art. 27 ("Normativa aplicable a los tributos cedidos") de la vigente Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de cesión de tributos a las comunidades autónomas, "los tributos cuyo rendimiento se cede a las comunidades autónomas se regirán por los convenios o tratados internacionales, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la ley propia de cada tributo, los reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este título, por las normas emanadas de la comunidad autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo. La terminología y conceptos de las normas que dicten las comunidades autónomas se adecuarán a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Y prosigue el citado precepto señalando que "la normativa que dicten las comunidades autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales".

Más concretamente, a título de simple ejemplo, respecto al impuesto sobre sucesiones y donaciones, el art. 48 de la propia ley establece que "las comunidades autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación".

En definitiva, y a la vista de las previsiones específicas de la normativa estatal relativa a la cesión de tributos, si es posible que la comunidad autónoma pueda regular procedimientos (o determinados aspectos de los mismos) en materia de tributos cedidos, con mayor razón pueden hacerlo en cuanto a sus propios tributos (arts. 133 y 157 CE).

Por ejemplo, la Diputación Foral de Aragón ha regulado procedimientos como el de tasación pericial contradictoria (ved el Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, y sus modificaciones posteriores), y la gran mayoría de comunidades autónomas han establecido y regulado nuevas obligaciones de información.

Con todo, existen límites que marca la propia Constitución (art. 105 ya mencionado, pero también los preceptos relativos al principio de igualdad en el ejercicio de los derechos, como el art. 149.1.1). Y debemos recordar que el art. 149.1.18 CE establece la competencia exclusiva del Estado para regular "las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las comunidades autónomas".

En el orden legislativo, podemos destacar también la LGT, en artículos como el 1, 5.3, o el 30.2.

2.

a) Para proporcionar a la Administración los datos de las personas a quienes se haya practicado retención, existen los denominados resúmenes anuales. Interesa destacar, a estos efectos, la diferencia entre la obligación de ingreso periódico de las retenciones practicadas (mediante la presentación de los modelos mensuales o trimestrales, en función de si la facturación del retenedor supera o no los 6.010.121,04 €), y la declaración de los datos concretos de los sujetos retenidos, que se realiza una vez al año, puesto que en los modelos mensuales o trimestrales esos datos no figuran. Dentro de los múltiples modelos oficiales aprobados para cada tipo específico de retención o de ingreso a cuenta, sin duda el más relevante es el modelo 190, pero también se pueden citar los modelos 193, 194, 196, 187, 188 o 180.

b) En cuanto atañe específicamente al modelo 190, los sujetos que deben presentar esta declaración son los propios obligados a retener e ingresar a cuenta que hayan satisfecho rentas (incluidas las exentas) tales como rendimientos del trabajo, de determinadas actividades económicas (por ejemplo las profesionales), premios derivados de juegos, rifas o concursos, rendimientos derivados de la propiedad intelectual o industrial, etc.

c) Como se ha dicho, la declaración tiene una periodicidad anual. Puede decirse que, en general, el plazo es de 1 a 20 de enero del año siguiente al de referencia. No obstante, en los casos en que se presente en soporte directamente legible por ordenador, en impreso generado por el módulo de impresión desarrollado por la AEAT, o de forma telemática (por Internet o teleproceso), el plazo es de 1 a 31 de enero. En este último caso, se prevé incluso la posibilidad de ampliación del plazo 3 días naturales si razones técnicas hubieran impedido la presentación telemática en tiempo.

d) Respecto a la presentación telemática, con arreglo a la facultad genérica de establecer la obligatoriedad de comunicarse con las administraciones públicas utilizando solo medios electrónicos cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas, se está extendiendo la obligatoriedad de presentación telemática de las declaraciones del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, modelo 190. En la actualidad, está establecida para aquellos obligados tributarios que sean personas jurídicas y tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, o bien estén adscritos a la delegación central de grandes contribuyentes o a las unidades de gestión de grandes empresas. La declaración deberán presentarla, si no contiene más de 5.000.000 de registros, por Internet, o bien por teleproceso (en caso de que la declaración no contenga más de 3.000.000 de registros). Las declaraciones que superen este umbral de registros deben presentarse en soporte directamente legible por ordenador.

e) Los datos que deben incluirse son los siguientes: datos identificativos (NIF, nombre y apellidos, provincia del domicilio); percepción íntegra y retención; valoración de la retribución en especie e ingreso a cuenta practicado; ejercicio de devengo; circunstancias personales o familiares que concurran y que son relevantes para la liquidación del IRPF, tales como año de nacimiento, situación familiar, posibles discapacidades, NIF del cónyuge, descendientes, ascendientes; pensiones compensatorias, anualidades por alimentos; gastos deducibles.

A estos efectos, los perceptores se agrupan por claves y hasta subclaves de percepción, en función de la naturaleza de la renta que hayan percibido (así, por ejemplo, la clave A son rendimientos del trabajo de los empleados por cuenta ajena, mientras que la C se reserva a los rendimientos del trabajo consistentes en subsidios de desempleo).

f) Las finalidades perseguidas con la obligación de retener son diversas, y todas de elevada importancia: en primer lugar, son un flujo de ingresos continuado para el Tesoro Público, sin necesidad de esperar al período de declaración e ingreso de las obligaciones tributarias principales por parte de los contribuyentes. En este sentido, tienen una innegable vertiente financiera, pues representan una fuente de financiación sin coste para la Hacienda. Pero a la vez, el diseño de la obligación de retención proporciona información valiosa que permite facilitar la gestión del impuesto (el borrador del IRPF, por ejemplo), así como el control de rendimientos y declarantes (mediante los cruces de la información declarada por cada contribuyente y los terceros retenedores). La retención se define como una obligación autónoma, y la infracción de sus normas es objeto de sanción. Por último, en ocasiones se ha apelado a su imperceptibilidad para el retenido (sería una suerte de "pago sin dolor"), además de constituir un paliativo para las dificultades que los contribuyentes imprevistos tendrían si tuvieran que pagar la totalidad de su cuota líquida en el momento de presentar la declaración anual.

## Ejercicios de autoevaluación

1. a

2. b

3. c

4. b

5. b

6. a

7. b

8. a

9. b

10. b