
LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES Y AUTOLIQUIDACIONES TRIBUTARIAS POR MEDIOS INFORMÁTICOS Y ELECTRÓNICOS EN ALEMANIA: EVOLUCIÓN NORMATIVA Y SITUACIÓN ACTUAL (*)

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

ORCID: 0000-0002-9107-9740

Recibido: Junio, 2020.

Aceptado: Septiembre, 2020.

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.20.4.4>

RESUMEN

En este trabajo se analiza la evolución que ha llevado a la situación normativa actual sobre la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias por medios informáticos y electrónicos en Alemania. En él se examinan igualmente los principales problemas jurídicos que han ido suscitando estas normas en su aplicación práctica.

Palabras clave: Declaración tributaria, autoliquidación tributaria, Administración tributaria electrónica, Derecho tributario alemán.

(*) Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación “Tecnología y Fiscalidad en el siglo XXI” (DER2016-80232-P), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

THE FILING OF TAX RETURNS AND SELF-ASSESSMENTS BY COMPUTER AND ELECTRONIC MEANS IN GERMANY: NORMATIVE EVOLUTION AND CURRENT SITUATION

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

ABSTRACT

This paper analyzes the evolution that has led to the current regulatory situation regarding the filing of tax returns and self-assessments by computer and electronic means in Germany. It also examines the main legal problems that these rules have raised in their practical application.

Keywords: Tax return, tax self-assessment, electronic tax Administration, German tax law.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA REGULACIÓN INICIAL EN LA ORDENANZA TRIBUTARIA: LA HABILITACIÓN REGLAMENTARIA DEL APARTADO 6 DEL ARTÍCULO 150. 3. LOS PRIMEROS DESARROLLOS REGLAMENTARIOS DE ALCANCE LIMITADO: LOS REGLAMENTOS DE 21 DE AGOSTO DE 1980 Y DE 13 DE MAYO DE 1993 PARA LA ENTREGA DE DETERMINADAS AUTOLIQUIDACIONES MEDIANTE SOPORTES INFORMÁTICOS. 4. LA INTRODUCCIÓN DE LA TRANSMISIÓN TELEMÁTICA COMO ALTERNATIVA ADICIONAL A LA ENTREGA DE SOPORTES INFORMÁTICOS: EL REGLAMENTO DE 21 DE OCTUBRE DE 1998. 5. LA REFORMA ADMINISTRATIVA GENERAL Y DE LA ORDENANZA TRIBUTARIA PARA FACILITAR LAS COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS CON LA ADMINISTRACIÓN EN TORNO A LA FIRMA ELECTRÓNICA CUALIFICADA Y SUS PRIMERAS POSIBLES EXCEPCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA: LA LEY DE 21 DE AGOSTO DE 2002. 6. EL DESARROLLO REGLAMENTARIO DE ALCANCE GENERAL DE LA NUEVA REGULACIÓN LEGAL: EL REGLAMENTO DE TRANSMISIÓN DE DATOS TRIBUTARIOS DE 28 DE ENERO DE 2003. 7. LA POSTERIOR MODIFICACIÓN LEGAL Y REGLAMENTARIA EN TORNO A UN PROCEDIMIENTO SEGURO DE AUTENTICACIÓN ESPECIAL PARA EL ÁMBITO TRIBUTARIO: LAS MODIFICACIONES A FINALES DE 2006 DE LA ORDENANZA TRIBUTARIA Y DEL REGLAMENTO DE TRANSMISIÓN DE DATOS TRIBUTARIOS. 8. LA PRIMERA RECEPCIÓN EN LA ORDENANZA TRIBUTARIA DE LAS AUTOLIQUIDACIONES Y DECLARACIONES TRIBUTARIAS ELECTRÓNICAS OBLIGATORIAS Y DE UNA HABILITACIÓN REGLAMENTARIA ESPECÍFICA PARA ADMITIR UNA EXCEPCIÓN AL PROCEDIMIENTO SEGURO DE AUTENTICACIÓN ESPECIAL DEL ÁMBITO TRIBUTARIO: LA LEY DE 20 DE DICIEMBRE DE 2008. 9. RECEPCIÓN DE LAS MODIFICACIONES LEGALES EN EL REGLAMENTO DE TRANSMISIÓN DE DATOS TRIBUTARIOS: SU MODIFICACIÓN MEDIANTE EL REGLAMENTO DE 17 DE NOVIEMBRE DE 2010. 10. ADICIONALES MODIFICACIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS VARIAS EN 2011 Y 2013. 11. LA LEGALIZACIÓN GENERAL DE LA MATERIA Y EL NUEVO PLANTEAMIENTO SOBRE LAS DECLARACIONES ELECTRÓNICAS OBLIGATORIAS Y FACULTATIVAS: LA LEY DE MODERNIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DE 17 DE JULIO DE 2016. 11.1. Introducción. 11.2. Legalización general de la materia con algunas novedades. 11.3. Nuevo planteamiento general en torno a las declaraciones y autoliquidaciones electrónicas facultativas y obligatorias. 12. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

La presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias por medios telemáticos es hoy una realidad totalmente asentada y extendida en la aplicación de los tributos en Alemania. Además, esta realidad se ve acompañada en la actualidad de las previsiones normativas adecuadas necesarias para que se lleve a cabo con el debido respeto de las exigencias constitucionales, así como también se encuentra respaldada por las condiciones técnicas que posibilitan una comunicación electrónica segura entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria. En este sentido, los aspectos esenciales de la presentación telemática de declaraciones y autoliquidaciones tributarias se encuentran recogidos en una norma de rango legal, de aplicación a todos los tributos, la Ordenanza Tributaria, que es la equivalente a nuestra Ley General Tributaria. Esta norma legal general codificadora en materia tributaria es fiel reflejo de las cuestiones comunes contenidas en las previsiones específicas de los impuestos en particular, que han ido

acogiendo, con uno u otro alcance, la posibilidad o la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones tributarias por medios telemáticos. Y son estas regulaciones normativas, generales o especiales, las que dan suficiente cobertura normativa al estado en el que se encuentra hoy la recepción por las Administraciones Tributarias alemanas de los avances técnicos de las posibilidades de comunicación electrónica segura de los obligados tributarios con ellas, en el cumplimiento de estas trascendentales obligaciones tributarias de colaboración en la aplicación de los tributos.

Sin embargo, la situación actual de las que suelen calificarse como declaraciones y autoliquidaciones tributarias electrónicas en el país germánico es el resultado de una larga evolución, en la que no siempre discurrieron de forma paralela y acompasada las regulaciones normativas, legales o reglamentarias, de la Ordenanza Tributaria o de las normas de los impuestos en particular, las condiciones técnicas disponibles, las exigencias mínimas de seguridad en las transmisiones telemáticas de datos y el funcionamiento real permitido por la Administración Tributaria. Puesto que en dicha evolución podemos encontrar algunas situaciones en las que la realidad iba por delante de su regulación normativa suficiente y adecuada, o directamente estaba al margen de la misma, admitiéndose a veces transmisiones telemáticas que no cumplían las exigencias mínimas de seguridad. En ello tuvo mucho que ver el propósito decidido de las Administraciones Tributarias alemanas desde hace tiempo de potenciar al máximo las vías de comunicación electrónica de los obligados tributarios con ellas, en particular en el ámbito de la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

A exponer detalladamente esta evolución que ha llevado a la situación normativa actual se dirige este trabajo, que al haberse elaborado desde una perspectiva jurídica girará en torno a las distintas normas que han ido regulando hasta nuestros días la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias por medios informáticos y electrónicos. Examinaremos igualmente los principales problemas jurídicos que dichas disposiciones han ido suscitando, que han ido solucionándose en muchos casos a través de la aprobación sucesiva de nuevas normas, que fueron corrigiendo situaciones normativas deficientes anteriores.

Nuestra atención se dirigirá fundamentalmente al análisis de las disposiciones de aplicación general que han regulado esta materia, en especial de los preceptos que se han ido ocupando de ello en la Ordenanza Tributaria, así como también en sus reglamentos de desarrollo, que sí han existido en este ámbito de la comunicación electrónica entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria. No obstante, haremos mención igualmente a algunas disposiciones de la normativa de los impuestos en particular, al haber sido estas en muchos casos las que han ido marcando los pasos en el avance de los medios electrónicos en las relaciones tributarias entre los ciudadanos y la Administración.

2. LA REGULACIÓN INICIAL EN LA ORDENANZA TRIBUTARIA: LA HABILITACIÓN REGLAMENTARIA DEL APARTADO 6 DEL ARTÍCULO 150

La utilización de los medios informáticos, electrónicos y telemáticos en la presentación de declaraciones o autoliquidaciones tributarias ya fue regulada en la primera

versión de la Ordenanza Tributaria, del lejano año 1976 (1). En concreto, en el precepto dedicado a la forma y contenido de las declaraciones tributarias, el artículo 150, se previó la posibilidad de que el Ministro de Hacienda estableciera por norma reglamentaria, con aprobación del *Bundesrat*, que las «autoliquidaciones» o «cualesquiera otros datos necesarios» para el procedimiento tributario, pudieran «remitirse total o parcialmente por medio de soportes de datos utilizables mecánicamente o mediante la transmisión telemática de datos». Lo que se hacía -según se disponía expresamente- con «el fin de facilitar y simplificar el procedimiento tributario automatizado» (apartado 6).

Se estableció así el inicial marco legal básico de aplicación general para que se decidiera, a través del ejercicio de la habilitación reglamentaria prevista, la entrada de los medios informáticos, electrónicos o telemáticos en el ámbito de la relación entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria mediante el cumplimiento de sus obligaciones de declarar y autoliquidar, aunque aún solo en el ámbito de una posible, no obligada, utilización de dichos medios. El limitado ámbito de aplicación inicial de la norma, el de las “autoliquidaciones” o “cualesquiera otros datos necesarios” para el procedimiento tributario, fue sucesivamente ampliado a través de diversas modificaciones del precepto. Y así tras su reforma a finales de 1993 (2), se previó esta habilitación reglamentaria para introducir los medios informáticos y electrónicos en relación con las “declaraciones tributarias” en general, que incluyen las autoliquidaciones, en cuanto modalidades específicas de aquellas (artículo 150, apartado 1), además de que continuara respecto a “cualesquiera otros datos necesarios” para el procedimiento tributario. Lo cual tenía su importancia en un ordenamiento como el alemán en que el sistema de aplicación más generalizado es el de la declaración tributaria seguida de la debida liquidación administrativa, siendo más excepcionales las autoliquidaciones.

En cualquier caso, desde la primera versión de este precepto se establecieron los aspectos concretos que podrían ser regulados en especial en la norma reglamentaria que se aprobara, cumpliéndose así las exigencias constitucionales de determinación de las habilitaciones reglamentarias previstas en las leyes (artículo 80 de la Ley Fundamental de Bonn). Esto revelaba también que en la disposición legal ya estaban muy presentes los contornos básicos de estas posibles actuaciones a realizar aprovechando las nuevas tecnologías en la relación entre los obligados tributarios y la Administra-

(1) Ordenanza Tributaria de 16 de marzo de 1976 (BGBl I 613). Tendremos muy presente a lo largo de todo el trabajo la traducción de esta norma de Palao Taboada (1980). A sus preceptos, que son denominados “parágrafos” en la terminología alemana empleada habitualmente para las normas ordinarias, nos referiremos como “artículos” como ocurre en nuestro país. Lo mismo haremos en relación con algunas otras disposiciones del Derecho alemán. La abreviatura BGBl corresponde al Boletín Oficial del Estado Federal. También emplearemos las abreviaturas de BStBl y BT Drucks correspondientes, respectivamente, al Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda, y a los documentos oficiales del *Bundestag*, que suelen contener la documentación relativa a los proyectos normativos y los dictámenes emitidos en los procesos de elaboración normativa, por ejemplo, por la Comisión de Hacienda. Igualmente la de “núm. marg.” para referirnos al número marginal, que es lo que se emplea, en vez de páginas, en los comentarios sobre la Ordenanza Tributaria que citaremos.

(2) Ley de 29 de diciembre de 1993 (BGBl I 2345). Con anterioridad, la Ley de 22 de diciembre de 1978 (BGBl I 2063) había ampliado lo dispuesto inicialmente en este precepto a las declaraciones del Impuesto sobre Vehículos.

ción Tributaria: los requisitos para la aplicación del procedimiento; los pormenores acerca de la forma, contenido, tratamiento y garantía de los datos a enviar; el modo de remisión de los datos; la competencia para la recepción de los datos; la responsabilidad de terceros por los impuestos que se reduzcan o por las ventajas tributarias que se obtengan (3) a causa de un tratamiento o remisión incorrecta de los datos; y, la extensión y la forma de los deberes especiales de declaración del obligado tributario necesarios para este procedimiento (números 1 a 6 del inciso 2 del apartado 6 del artículo 150) (4).

3. LOS PRIMEROS DESARROLLOS REGLAMENTARIOS DE ALCANCE LIMITADO: LOS REGLAMENTOS DE 21 DE AGOSTO DE 1980 Y DE 13 DE MAYO DE 1993 PARA LA ENTREGA DE DETERMINADAS AUTOLIQUIDACIONES MEDIANTE SOPORTES INFORMÁTICOS

El primer uso de esta habilitación reglamentaria, cuando solo alcanzaba a las “autoliquidaciones” y a “cualesquiera otros datos necesarios” para el procedimiento tributario, se hizo con el Reglamento sobre la presentación de autoliquidaciones en soportes de datos utilizables mecánicamente, de 21 de agosto de 1980 (5). En él, con un ámbito de aplicación limitado fundamentalmente a determinadas autoliquidaciones del IVA y de retenciones sobre rendimientos del trabajo en el IRPF (artículo 1, apartado 1), se previó la posibilidad de entregar estas autoliquidaciones en soportes informáticos de datos (básicamente entonces, en CD-ROM y disquetes), sin que se dispusiera nada acerca de la otra posibilidad prevista legalmente de transmisión telemática de datos.

Se trataba, en concreto, de una entrega por determinadas empresas a la Administración Tributaria de los soportes informáticos de datos de aquellas autoliquidaciones de los obligados tributarios previstas de modo tasado en la norma reglamentaria (6). Las empresas, que eran aquellas que se encargaban de las tareas mecánicas de procesamiento de datos para la llevanza de los libros de contabilidad y registros de dichos obligados tributarios (artículo 1, apartados 1 y 2), cuando cumplieran determinados requisitos previstos en la norma reglamentaria (entre otros, tenía que tratarse normalmente de empresas que se encargaran de estas tareas de asistencia técnica res-

(3) Esta es la terminología utilizada en la normativa penal y sancionadora alemana en materia tributaria en relación con los delitos fiscales e infracciones tributarias para referirse a lo que en nuestro país se conecta con las defraudaciones tributarias o infracciones tributarias de dejar de ingresar o no presentación o presentación incorrecta con perjuicio económico de declaraciones tributarias (reducciones de impuestos), de un lado, y con la obtención indebida de devoluciones o de beneficios fiscales (ventajas tributarias), de otro. Véanse los artículos 370 y 378 de la Ordenanza Tributaria.

(4) La Ley de 19 de diciembre de 1985 (BGBl I 2436) añadió un inciso 3, a continuación de esta lista de posibles contenidos del reglamento, a efectos del posible empleo en la disposición reglamentaria de las normas generales sobre formato del Instituto Alemán de Normalización (llamadas normas DIN) (BT Drucks 10/1636, p. 40).

(5) BGBl I 1617. Fue modificado después por un Reglamento de 24 de marzo de 1988 (BGBl I 443).

(6) Estos soportes de datos debían disponer de bandas magnéticas (artículo 5). Su contenido era regulado en el artículo 6 y en los anexos que acompañaban al Reglamento.

pecto a más de doscientos obligados tributarios, según disponía el artículo 3, apartado 1), podían solicitar previamente a la Administración Tributaria la autorización para realizar la transmisión de los datos de esta forma (artículo 3) (7).

Una vez obtenida la autorización y sin perjuicio de determinadas facultades de control por parte de la Administración Tributaria acerca de diferentes cuestiones técnicas de los programas y equipamientos que se utilizaran (artículos 3 y 7), el envío de los datos por estas empresas a la Administración Tributaria mediante la entrega de los soportes informáticos de datos (8) se equiparaba por la norma reglamentaria a la presentación por los obligados tributarios de las autoliquidaciones según el impreso oficial (artículo 2, inciso 1), que aparecía configurado en el artículo 150, apartado 1 de la Ordenanza Tributaria como el modo general de presentación de las declaraciones (incluidas en ellas las autoliquidaciones) y que se entendía como su presentación en papel.

No obstante, para que se produjera este efecto se exigía que el obligado tributario hubiera presentado con anterioridad a la Administración Tributaria una declaración firmada de puño y letra en el impreso oficial previsto a tal fin, que debía incluir el texto que se recogía expresamente en el número 2 del inciso 1 del artículo 2: entre otras cuestiones, el obligado tributario aseguraba que los documentos y datos necesarios a incluir en los soportes electrónicos habían sido puestos a disposición de la empresa encargada de su procesamiento de forma completa y correcta según su leal saber y entender (9). Era una especie de comunicación previa por el obligado tributario de su participación en este sistema de transmisión de datos mediante la entrega de soportes informáticos, y que claramente se correspondía con uno de los contenidos posibles de la regulación reglamentaria mencionados en la habilitación del apartado 6 del artículo 150, el relativo a la extensión y la forma de los deberes especiales de declaración del obligado tributario necesarios para este procedimiento (número 6).

Por otra parte, desarrollando otro de estos posibles contenidos concretos de la regulación reglamentaria previstos en la habilitación legal (el del número 5), el reglamento recogió un supuesto de responsabilidad tributaria en el que podrían incurrir las empresas autorizadas para enviar los soportes informáticos de datos de estas autoliquidaciones de los obligados tributarios: cuando, como consecuencia de los errores

(7) Los supuestos de revocación de la autorización eran regulados en el artículo 4, previéndose entre otros la solicitud de la empresa o los cambios en la organización de la Administración Tributaria del Estado Federado que imposibilitaran la correcta recepción de los datos transmitidos.

(8) Se regulaban también las oficinas de las Administraciones Tributarias competentes para la recepción de los soportes de datos, habilitándolas para rechazar los que fueran defectuosos, así como también para requerir en estos casos su corrección (artículo 8).

(9) Adicionalmente se indicaba en dicho texto que se llevaría a cabo la presentación de una autoliquidación rectificativa de apreciarse con posterioridad alguna incorrección. En este sentido, en otro lugar se ordenaba que la empresa encargada del procesamiento de datos enviara de inmediato al obligado tributario los datos por ella preparados para su entrega a la Administración Tributaria en una forma de fácil comprobación. El obligado tributario, de apreciar alguna incorrección en los datos recibidos, debía presentar una autoliquidación rectificativa en el plazo de un mes (artículo 7, apartado 5).

en el procesamiento de los datos o en su transmisión, existieran en los soportes datos incorrectos o incompletos sobre hechos con trascendencia tributaria que condujeran a reducciones de impuestos o a la obtención de ventajas tributarias ilegítimas. No obstante, se preveía también que esta responsabilidad tributaria se suprimiría si la empresa acreditaba no haber actuado con dolo o con negligencia grave (artículo 9), por lo que la existencia de este elemento subjetivo se presumía normativamente.

Un sistema parecido, basado en la posible presentación mediante soportes informáticos tras la autorización individualizada de la Administración Tributaria estimando la solicitud correspondiente, es el que se estableció en el Reglamento sobre la presentación de declaraciones recapitulativas en soportes de datos utilizables mecánicamente, de 13 de mayo de 1993 (10), que se refería a las operaciones intracomunitarias del IVA. No obstante, en esta norma reglamentaria, que se aprobó en ejercicio de la habilitación específica que se previó novedosamente a través de la modificación de la ley de este impuesto (11), dejando a un lado otras cuestiones de detalle, se introdujo la posibilidad de que fueran las propias empresas obligadas tributarias del IVA, y no solo empresas terceras encargadas del procesamiento de datos, las que realizaran la entrega de los soportes informáticos a la Administración Tributaria. Aunque para ello habían de seguir el mismo procedimiento de autorización previa por el que debían pasar estas últimas (artículos 1 a 6) (12).

(10) BGBl I 726.

(11) En el apartado 9 del nuevo artículo 18 a de la LIVA, que se introdujo con la Ley de 25 de agosto de 1992, de adaptación de la Ley del IVA y otras normas al mercado interior (BGBl I 1548), se previó la habilitación para que el Ministro de Hacienda, con aprobación del *Bundesrat*, admitiera la presentación de las declaraciones informativas de operaciones intracomunitarias en soportes de datos utilizables mecánicamente o mediante la transmisión telemática de datos. El que esta habilitación normativa se estableciera específicamente en una norma legal distinta al artículo 150, apartado 6 de la Ordenanza Tributaria era totalmente coherente con la redacción entonces vigente de dicho precepto, que todavía no alcanzaba a cualquier clase de declaraciones tributarias.

(12) Por estas mismas fechas se estableció también la posible presentación de una declaración informativa de terceros a través de la entrega de soportes de datos utilizables mecánicamente. En concreto, en el nuevo artículo 45 d de la Ley del IRPF, introducido por la Ley de 9 de noviembre de 1992 (BGBl I 1853), se estableció novedosamente una declaración informativa a cargo de los obligados a retener sobre determinados rendimientos de capital. Y en relación con ella, en el inciso 2 de dicho artículo se previó la aplicación de lo dispuesto en el artículo 150, apartado 6 de la Ordenanza Tributaria. En ejercicio de esta habilitación normativa se aprobó el Reglamento sobre la transmisión en soportes de datos utilizables mecánicamente sobre las solicitudes de exención, de 7 de abril de 1994 (BGBl I 768). No obstante, el modelo que se siguió en esta norma reglamentaria fue algo distinto al de las restantes al no preverse en ella una autorización previa para acogerse a este sistema de entrega de soportes de datos, admitiéndose esto con carácter general en relación con los propios obligados a retener, si bien se preveía también la posibilidad de que se delegara en otras oficinas o empresas la elaboración de esos soportes (artículo 1, apartado 2). También puede mencionarse al Reglamento de comprobación de solicitudes colectivas de devoluciones del Impuesto sobre Sociedades y reembolso de las retenciones sobre los rendimientos de capital en soportes de datos utilizables mecánicamente, de 10 de mayo de 1995 (BGBl I 684).

4. LA INTRODUCCIÓN DE LA TRANSMISIÓN TELEMÁTICA COMO ALTERNATIVA ADICIONAL A LA ENTREGA DE SOPORTES INFORMÁTICOS: EL REGLAMENTO DE 21 DE OCTUBRE DE 1998

El primer paso normativo importante en el cambio de dirección hacia lo que iba a ser en el futuro el camino a seguir en el mayor aprovechamiento de los medios informáticos, electrónicos y telemáticos en el ámbito de las obligaciones de presentar autoliquidaciones y declaraciones tributarias se dio con el Reglamento sobre la presentación de autoliquidaciones en soporte de datos utilizables mecánicamente y por medio de la transmisión telemática de datos, de 21 de octubre de 1998 (13), que sustituyó al Reglamento de 1980 antes mencionado que fue derogado con él (artículo 15). Puesto que en la nueva disposición reglamentaria, tal como revelaba su propio título, en relación con las autoliquidaciones a las que ya alcanzaba la regulación reglamentaria anterior fundamentalmente en el ámbito del IVA y de las retenciones sobre rendimientos del trabajo en el IRPF (artículo 1, apartado 1), se permitió que fueran presentadas no solo en soportes informáticos de datos, sino también que se llevara a cabo su presentación por medio de su transmisión telemática. Como pusimos de relieve con anterioridad, esta era una posibilidad contemplada desde el principio en el artículo 150, apartado 6 de la Ordenanza Tributaria, pero que, sin embargo, no había sido acogida hasta entonces por sus reglamentos de desarrollo.

No obstante, dejando a un lado lo anterior, el modelo general que se seguía en este Reglamento era parecido al de la norma reglamentaria que vino a sustituir: autorizaciones previas, equiparación de la entrega a través de medios informáticos o electrónicos a la presentación en papel según el impreso oficial condicionada a la previa declaración adicional por escrito del obligado tributario asegurando la veracidad y corrección de los datos facilitados, posible responsabilidad tributaria del tercero que entrega los datos a la Administración Tributaria por incorrecciones (esta última era recogida en el artículo 14), etc. Aunque en relación con todas estas cuestiones se introdujeron algunas novedades que pueden mencionarse.

Así, las autorizaciones previas afectaban, por un lado, a los programas empleados en el procesamiento de los datos, respecto a los que eran sus fabricantes los que habían de presentar la solicitud correspondiente (artículos 2 a 6). Distinta era, por otro lado, la autorización a solicitar por el sujeto que realizaría la transmisión de los datos, que podía ser el propio obligado tributario u otro tercero al que aquel se lo encargara (artículos 7 a 11) (14), lo que estaba pensado especialmente para las entidades jurídicas y profesionales dedicados a la asesoría fiscal. Por otra parte, la declaración previa firmada de puño y letra siguiendo el impreso oficial, semejante a la prevista en el reglamento anterior, era ahora la comunicación previa de participación en este sistema de transmisión de datos que podía ser por medio de soportes informáticos o mediante la transmisión telemática (artículo 12). Finalmente, existía una remisión en relación con

(13) BGBl I 3197.

(14) En relación con ambas autorizaciones se regulaban distintas cuestiones sobre la autorización en general, la solicitud, la resolución de autorización en general, la resolución denegatoria en particular y la revocación de la autorización.

las particularidades técnicas de la transmisión de datos a lo que se dispusiera en una instrucción del Ministerio de Hacienda, de conformidad con los órganos superiores de las Administraciones Tributarias de los Estados Federados (artículo 13, apartado 2), lo que se concretó en la denominada directiva de la transmisión de datos a la Administración Tributaria de 14 de diciembre de 1999 (15).

5. LA REFORMA ADMINISTRATIVA GENERAL Y DE LA ORDENANZA TRIBUTARIA PARA FACILITAR LAS COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS CON LA ADMINISTRACIÓN EN TORNO A LA FIRMA ELECTRÓNICA CUALIFICADA Y SUS PRIMERAS POSIBLES EXCEPCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA: LA LEY DE 21 DE AGOSTO DE 2002

Uno de los hitos más relevantes en esta evolución del empleo de los medios electrónicos y telemáticos en la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias lo constituyó la reforma de la Ordenanza Tributaria del año 2002, que se insertó en una reforma de muy amplio alcance de la normativa general y sectorial sobre los procedimientos administrativos: junto a la modificación de otras leyes procedimentales generales (la Ley de Procedimiento Administrativo y el primer y décimo Código Social), se incluían modificaciones de diversas disposiciones en el ámbito de competencias de distintos ministerios (de Interior, de Justicia, de Hacienda, de Economía y Tecnología, de Protección de los Consumidores, Alimentación y Agricultura, de Trabajo y Orden Social, de Tráfico, Construcción y Vivienda, de Defensa, etc.).

De este modo, con la denominada Tercera Ley de modificación de las leyes de los procedimientos administrativos, de 12 de agosto de 2002 (16), se dio un importante paso en el proceso de modernización de la Administración en aras a posibilitar la comunicación electrónica entre los ciudadanos y la Administración, tal como se ponía de relieve en la motivación del Proyecto de Ley (17), que se refería a los objetivos pretendidos por el denominado programa “Estado moderno-Administración moderna” y a la creación de las condiciones marco para la llamada “Federación-Online 2005”. Esta reforma estuvo basada fundamentalmente en el empleo de la denominada firma electrónica cualificada, que había sido regulada con anterioridad desde una perspectiva general en una ley del año 2001 (18), con la que se lograban las condiciones de seguridad necesarias para la comunicación electrónica.

(15) BStBl 1999 I 1055. Algunos otros aspectos de esta norma reglamentaria fueron desarrollados en la instrucción del Ministerio de Hacienda de 20 de noviembre de 2001 (BStBl 2001 I 300). Estas instrucciones del Ministerio de Hacienda a las que haremos referencia en múltiples ocasiones, son instrucciones del Ministerio Federal de Hacienda, de conformidad con los órganos superiores de las Administraciones Tributarias de los Estados Federados, que se denominan “cartas” (*Schreiben*). Son, por tanto, instrucciones no unilaterales, sino multilaterales consensuadas y constituyen el resultado en este ámbito del modelo de distribución de competencias tributarias en un Estado Federal como el alemán.

(16) BGBl I 3322.

(17) BT Drucks. 343/02, pp. 1-2 y 58 y ss.

(18) Ley sobre las condiciones marco para las firmas electrónicas y de modificación de otras normas, de 16 de mayo de 2001 (BGBl I 876), que se aprobó con la finalidad de trasponer al derecho interno la Directiva 1999/93/CE, del Parlamento Europeo y el Consejo, de 13 de diciembre de

Por lo que a la materia tributaria se refiere, la reforma, que también alcanzó a numerosas normas de los impuestos en particular, trajo consigo, en lo que a nosotros interesa, la introducción en la Ordenanza Tributaria de un nuevo artículo 87 a sobre la comunicación electrónica, que pasó a convertirse en un elemento básico de la regulación tributaria general en este ámbito. En él se previó, entre otras cuestiones, la posibilidad de que la debida entrega en forma escrita de solicitudes, declaraciones o comunicaciones dirigidas a la Administración Tributaria pudiera ser sustituida, salvo que por la ley se previera otra cosa, por la forma electrónica, cuando se hubiera abierto por la entidad pública el acceso correspondiente. En este caso, según se disponía en la nueva norma, el documento electrónico debía ser suscrito a través de una firma electrónica cualificada (apartado 3) (19).

No obstante, se excluía la posibilidad que permitía la normativa general sobre firma electrónica de utilizar un pseudónimo. Como se señalaba en la motivación del Proyecto de Ley, si se admitiera utilizar el pseudónimo no sería posible comprobar de forma automatizada la coincidencia del nombre del obligado tributario con el del titular del certificado, por lo que se necesitaría una actuación de comprobación adicional que perjudicaría el procesamiento de las declaraciones al generar algunas cargas adicionales (20).

De modo complementario, fue también modificado el apartado 1 del artículo 150 de la Ordenanza Tributaria, que hasta entonces preveía solo la debida presentación de las declaraciones tributarias con carácter general según los impresos oficiales, lo que se entendía en el sentido de la entrega de las declaraciones tributarias en papel, bien en los impresos elaborados y puestos a disposición por la Administración Tributaria, bien en impresos elaborados por empresas privadas pero que coincidieran esencialmente con el contenido de aquellos (21). En él se dispuso, tras la citada obligación general de presentar las declaraciones tributarias según los impresos oficiales que seguía manteniéndose, que solo sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 87 a que se introducía novedosamente en la misma ley que modificó la Ordenanza Tributaria (el empleo de la forma electrónica, en vez de la forma escrita, en la presentación de documentos dirigidos a la Administración Tributaria), cuando en base a una ley o a un reglamento en ejercicio de la habilitación reglamentaria del apartado 6 del artículo 150 (ya prevista desde la primera versión de la Ordenanza Tributaria, como vimos, y

1999, por la que se establece el marco comunitario para la firma electrónica. Sin poder entrar aquí en más detalles, se regulaban en esta ley tres clases de firmas electrónicas: las firmas electrónicas simples, la avanzadas y cualificadas, tal como señalan Musil *et al.* (2007: 2292).

(19) En estos casos se entendía producido el acceso o entrega del documento electrónico en el momento en el que la instalación o equipo determinado para la recepción lo hubiera registrado en un modo susceptible de procesamiento por el receptor (apartado 1, inciso 2 del artículo 87 a). No obstante, Brandis (2007: núm. marg. 13), criticaba el tenor literal de la norma que exigía la firma electrónica cualificada con carácter general y no solo cuando se exigiera la firma de puño y letra en el documento escrito a presentar.

(20) BT Drucks 343/02, p. 82.

(21) Esto ha ido siendo recogido en las instrucciones del Ministerio de Hacienda relativas a los principios sobre la utilización de impresos de declaraciones tributarias, que han tenido diversas versiones. Entre las correspondientes a los tiempos de esta reforma puede mencionarse la instrucción de 27 de diciembre de 1999 (BStBl 1999 I 1049).

que se mantenía esencialmente tras la reforma) (22), pudiera presentarse la declaración tributaria en un soporte de datos utilizable mecánicamente o a través de la transmisión telemática de datos (23).

Por tanto, frente a la regla del artículo 87 a sobre el posible uso general de la forma electrónica en relación con solicitudes, declaraciones y comunicaciones dirigidas a la Administración Tributaria siempre que esta hubiera abierto el acceso correspondiente, se establecía aquí una regulación especial respecto a las declaraciones tributarias: la admisibilidad de su presentación a través de medios electrónicos se hacía depender de una anterior previsión normativa específica que así lo admitiera; esta podía ser bien una ley, bien un reglamento dictado en ejercicio de la habilitación reglamentaria del apartado 6 del artículo 150 (24).

De todos modos, debe precisarse que en el ámbito tributario se preveía una posible excepción, de carácter transitorio, al generalizado debido empleo de la firma electrónica cualificada implantado en la reforma del mes de agosto de 2002 en la transmisión telemática por los ciudadanos de documentos a la Administración. Así, en el apartado 6 del nuevo artículo 87 a de la Ordenanza Tributaria que se introducía en ella, se previó que hasta el 31 de diciembre de 2005 se podía establecer la firma electrónica cualificada con limitaciones de acuerdo a lo que previera el reglamento que se aprobara en ejercicio de la habilitación prevista en el apartado 6 del artículo 150, separándose así de la exigencia general de la firma electrónica cualificada contenida en el apartado 3 del mismo artículo 87 a. Lo que tenía su justificación, como se ponía de relieve en la motivación del Proyecto de Ley, en la necesidad de no perjudicar los avances que se estaban llevando a cabo en la práctica en la comunicación electrónica

(22) Solo se modificó ligeramente uno de los contenidos que podía tener la norma reglamentaria que se aprobara, que ya se refería a la responsabilidad de los terceros por las reducciones de impuestos u obtención de ventajas tributarias que tuvieran su causa en incorrecciones en el tratamiento o transmisión de los datos. En concreto, se añadieron los “deberes de colaboración” de dichos terceros (número 5 del inciso 3, del apartado 6 del artículo 150). Téngase en cuenta que el originario inciso 2 de este apartado 6 del artículo 150, que contenía la lista de posibles contenidos del reglamento, pasó a ser el inciso 3 al haberse incluido un nuevo inciso 2 con la referencia a la no necesaria conformidad del *Bundesrat* en relación con los impuestos sobre el consumo, de competencia del Estado Federal.

(23) En este aspecto, tal como se ponía de relieve en la motivación del Proyecto de Ley (BT Drucks 343/02, p. 80), adquiriría una importante relevancia el que la norma previera la presentación de solicitudes, comunicaciones o declaraciones “en” formularios oficiales, y no “según” formularios oficiales, que es lo que ocurría en relación con la presentación de las declaraciones tributarias. Así, si se preveía la presentación “en” formularios oficiales (por ejemplo, el artículo 138, apartado 1 de la Ordenanza Tributaria), cabía entender excluida la forma electrónica mientras que la Administración no preparara el formulario para un uso electrónico.

(24) Brandis (2007: núm. marg. 12); y, Drüen y Hechtner (2006: 823). El carácter de regulación general del artículo 87 a de la Ordenanza Tributaria también se derivaba de que era excepcionado por otras previsiones normativas específicas que establecían para determinados supuestos bien la utilización obligatoria de la forma electrónica, bien su exclusión al ser obligada la forma escrita. En la propia ley de reforma se introdujeron algunas previsiones específicas en este sentido, como se pone de relieve en la motivación del Proyecto de Ley (BT Drucks 343/02, p. 80). Véase también Brandis (2007: núm. marg. 1), que recoge algunos ejemplos de estas regulaciones que introducían excepciones a aquella norma general.

entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria a los que haremos referencia de inmediato (25).

En resumen, dada su trascendencia respecto a la evolución posterior, debe destacarse que tras esta modificación en la Ordenanza Tributaria en el año 2002, la situación en la que quedó el empleo de medios informáticos o electrónicos en la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias fue la siguiente:

- pese a preverse con carácter general en los apartados 1 y 3 del nuevo artículo 87 a la posible sustitución de la forma escrita por la forma electrónica (a través de la firma electrónica cualificada) con la única condición de que la Administración Tributaria hubiera abierto el acceso correspondiente (comunicación electrónica del obligado tributario con la Administración bajo el principio de la voluntariedad), esta regulación general era únicamente aplicable de no preverse algo distinto por una ley;
- una de estas disposiciones legales especiales que excepcionaban lo anterior era el apartado 1 del artículo 150 (nuevamente redactado) en relación con las declaraciones y autoliquidaciones tributarias, que exigía, para la posible utilización de aquella forma electrónica en sustitución de la forma escrita, que así lo previera una ley o un reglamento en ejercicio de la habilitación que ya contenía el apartado 6 del artículo 150;
- no obstante, y partiendo de que existieran estas previsiones normativas específicas que admitieran la sustitución de la forma escrita por la forma electrónica en la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias, se admitió una posible regulación reglamentaria en ejercicio de la antes mencionada habilitación del apartado 6 del artículo 150 que estableciera la firma electrónica cualificada con limitaciones por un período transitorio hasta el 31 de diciembre de 2005 (apartado 6 del nuevo artículo 87 a).

6. EL DESARROLLO REGLAMENTARIO DE ALCANCE GENERAL DE LA NUEVA REGULACIÓN LEGAL: EL REGLAMENTO DE TRANSMISIÓN DE DATOS TRIBUTARIOS DE 28 DE ENERO DE 2003

El trascendente reglamento que debía regular y concretar todas estas cuestiones fue el Reglamento sobre la transmisión electrónica de declaraciones tributarias y de otros datos necesarios para el procedimiento tributario, de 28 de enero de 2003 (abreviadamente denominado Reglamento de Transmisión de Datos Tributarios) (26). En cualquier caso, este reglamento fue dictado no solo en ejercicio de la habilitación reglamentaria del apartado 6 del artículo 150 de la Ordenanza Tributaria, al que se remitía también el apartado 6 del artículo 87 a, según acabamos de ver (27). Puesto que con él también se

(25) BT Drucks 343/02, p. 82. Se mencionaba aquí de forma concreta el desarrollo del proyecto ELSTER, al que haremos referencia después.

(26) BGBl I 139.

(27) Concretamente, según se disponía al principio del Reglamento, fue dictado en base al artículo 150, apartado 6, incisos 1 y 3 (números 1 a 3, 5 y 6) y en base al artículo 87 a, apartado 6, en conexión con el artículo 150, apartado 6, inciso 3 (número 2).

ejercieron otras habilitaciones reglamentarias previstas específicamente en las leyes del IRPF y del IVA (28), además de que fue igualmente el instrumento normativo a través del cual se traspuso al derecho interno la Directiva Europea en materia de IVA de 7 de mayo de 2002, que permitía que los Estados miembros crearan las condiciones para que determinadas comunicaciones y declaraciones tributarias en relación con este impuesto pudieran admitirse por vía electrónica.

Debe señalarse, por otra parte, que en este reglamento estuvo muy presente la práctica real del procedimiento electrónico que se había creado ya por la Administración Tributaria y que había venido siendo utilizado por ella desde hace algún tiempo en la presentación de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias, el llamado procedimiento ELSTER (siglas correspondientes a declaración tributaria electrónica) (29). Concretamente, después de varios años de trabajos preparatorios, en 1999 cabe situar la inauguración oficial de ELSTER, como procedimiento para la presentación electrónica de la declaración tributaria del IRPF, que luego se fue extendiendo a otras figuras tributarias (30). Este procedimiento de presentación de declaraciones y autoliquidaciones por vía telemática, como se ponía de relieve en la propia motivación del Proyecto de Reglamento, tenía su base en un programa del mismo nombre, cuyas especificaciones técnicas estaban disponibles para que se desarrollaran programas propios por empresas privadas que podrían ser utilizados también para la comunicación electrónica entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria (31).

Un primer aspecto a destacar de la nueva regulación reglamentaria es que su ámbito de aplicación era general, de modo que no se limitaba a una lista de supuestos tasados de determinadas autoliquidaciones, como ocurría en las disposiciones reglamentarias anteriores, que vinieron a ser sustituidas por este (32). Esto se llevó a cabo haciendo referencia expresamente de un modo amplio a las «declaraciones tributarias, solicitudes de exención, solicitudes colectivas, declaraciones recapitulativas y otros datos necesarios

(28) En concreto, también tenía su base normativa en el artículo 45 d, apartado 1, inciso 3 de la Ley del IRPF, en conexión con el artículo 150, apartado 6, inciso 3 (número 2) de la Ordenanza Tributaria, y en el artículo 18 a, apartado 9, incisos 1 y 3 (números 1 al 5) de la Ley del IVA.

(29) *ELektronische STeuerERklärung*.

(30) Krebs y Platzer (2010: 4 y 8).

(31) BT Drucks 892/02, p. 9. El grupo de trabajo del Instituto Científico Alemán de Asesores Fiscales fue muy crítico con las posibilidades abiertas en la práctica por este procedimiento ELSTER que consideraban no compatibles con las previsiones generales en la normativa de algunos impuestos que exigían la firma de las declaraciones tributarias escritas. En su opinión, en el caso del empleo de la forma electrónica, no en papel, esto solo podía ser cumplido a través de la firma electrónica cualificada, y no con un sistema de autenticación como el que se preveía principalmente en ese procedimiento electrónico desarrollado por la Administración Tributaria: DWS-Institut (2006: 1588 y ss.).

(32) En el artículo 8 se preveía expresamente la derogación de los reglamentos de 1993 y de 1998 a que hemos hecho referencia en el texto, además de otros que regularon otros supuestos específicos de remisión de datos a la Administración Tributaria por medios informáticos y electrónicos, como los de 1994 y 1995 en relación con el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades que se han mencionado en una nota anterior.

para el procedimiento tributario» (33), que «pueden ser remitidas mediante transmisión telemática de datos (transmisión electrónica)» (artículo 1, apartado 1, inciso 1).

No obstante, debe también precisarse que este amplio ámbito de aplicación del Reglamento se veía matizado en la práctica a través de la previsión que se contenía en él por la que se habilitaba al Ministro de Hacienda para que, de conformidad con los órganos superiores de las Administraciones Tributarias de los Estados Federados, determinara mediante la instrucción administrativa correspondiente el alcance concreto de los datos cuya transmisión electrónica era posible. Así se hizo a través de la Instrucción del Ministerio de Hacienda de 5 de febrero de 2003 (34).

Este fue el modo como se concretaron de forma más específica las autoliquidaciones, declaraciones y otros datos necesarios para el procedimiento tributario respecto a los cuales se admitía su presentación telemática, así como también los Estados Federados en los que esto era realmente posible (35). Según se explicaba en la motivación del Proyecto de Reglamento, se posibilitaba así adaptarse a la realidad de las Administraciones Tributarias de los Estados Federados que en algunos casos y en relación con determinados impuestos no disponían de los medios técnicos para admitir estas transmisiones electrónicas de datos. Con esta fórmula, como aquí se señalaba igualmente, también se lograba adaptar la práctica a la evolución de la técnica que podía producirse en el futuro, de modo que no se haría necesaria entonces la modificación del Reglamento (36).

En segundo lugar, es importante poner de relieve que con este Reglamento de Transmisión de Datos Tributarios, particularmente con el mencionado artículo 1, apartado 1, inciso 1, se logró contar con la norma especial necesaria exigida por el apartado 1, inciso 2 del artículo 150 de la Ordenanza Tributaria, que se introdujo con la reforma del año 2002. Recuérdese que esta previsión normativa específica se exigía en aquel precepto, para poder aplicar en la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias, la posibilidad prevista en el artículo 87 a, que también fue introducido en la misma reforma, de sustituir la forma escrita por la forma electrónica (37).

En tercer lugar, debe igualmente llamarse la atención sobre el hecho de que lo que el nuevo reglamento previó fue la posible presentación de declaraciones tributarias y otros documentos relevantes para el procedimiento tributario mediante la transmisión telemática de datos (transmisión electrónica), tal como disponía su artículo 1, apartado 1, inciso 1, sin que se recogiera ya de modo alternativo el empleo de soportes de datos utilizables mecánicamente. Esto tuvo en aquel momento una gran importancia prácti-

(33) Salvo las relativas a los impuestos sobre el consumo, que quedaban excluidos, por tanto.

(34) BStBl 2003 I 160.

(35) De acuerdo a lo previsto en su apartado 1, en el anexo se indicaban las transmisiones de datos que podían llevarse a cabo en aquel momento inicial. En él se contenían en una doble columna las declaraciones y autoliquidaciones que podían presentarse utilizando el procedimiento ELSTER y los Estados Federados que aceptaban las mismas. En aquella Instrucción también se señalaba que continuarían aplicándose las condiciones y particularidades técnicas de la transmisión electrónica de datos contenidas en la directiva de la transmisión de datos a la Administración Tributaria de 14 de diciembre de 1999 (BStBl 1999 I 1055).

(36) BT Drucks 892/02, pp. 2 y 11).

(37) Musil *et al.* (2007: 2293).

ca, al suponer frente a la situación normativa anterior la supresión de esta otra posible forma de cumplimiento, por medios electrónicos, de las obligaciones de declarar y autoliquidar (38). Así se ha confirmado en fechas más recientes por el Tribunal Supremo de lo Tributario al rechazarse la presentación de declaraciones tributarias electrónicas mediante soportes informáticos de datos (39).

Por otra parte, debe señalarse que la orientación que se dio a la posibilidad ya prevista anteriormente de fabricación por empresas de programas para la transmisión telemática de datos a la Administración Tributaria fue muy distinta, ya que desapareció la necesidad de una previa solicitud y autorización administrativa en relación con los fabricantes de los programas, tal como se destacaba en la propia motivación del Proyecto de Reglamento (40). Esto se sustituyó por un sistema, que ha permanecido esencialmente hasta la actualidad, basado en la simple previsión normativa de unas exigencias generales a cumplir por los programas que se elaboraran (artículo 3), sin perjuicio de su posible comprobación posterior por la Administración Tributaria (artículo 4). Según se señalaba en la motivación del Proyecto de Reglamento, en particular, en lo relativo a los datos relevantes para las declaraciones tributarias, el programa debía estar en correspondencia con todos los datos exigidos en los impresos oficiales (41).

Este cambio de modelo es lo que justifica que en el nuevo reglamento se previera en relación con los fabricantes de estos programas lo que con anterioridad se establecía únicamente respecto a los terceros que se encargaran de transmitir los datos: un supuesto de responsabilidad tributaria en el que podían incurrir dichos fabricantes por los defectos en los programas incumpliendo las exigencias previstas por la normativa que pudieran llevar a omisiones o incorrecciones en el tratamiento de los datos determinantes de reducciones de impuestos u obtenciones de ventajas tributarias ilegítimas.

Tras la nueva norma reglamentaria, por tanto, se prevenían dos supuestos de responsabilidad tributaria, que en el modo que veremos han continuado hasta la actualidad: el de los fabricantes de programas; y, el de los terceros encargados de la transmisión de los datos, pues se siguió manteniendo la posibilidad de que estos transmitieran telemáticamente los datos, y no solo el propio obligado tributario (artículo 1, apartado 1, inciso 2) (42). Ambos supuestos de responsabilidad tributaria tenían el elemento semejante

(38) Rätke (2016), núm. marg. 11 y 72.

(39) Nos referimos al *Bundesfinanzhof* y a su sentencia de 17 de agosto de 2015 (I B 133/14), en relación con las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre Actividades Económicas, para las que su normativa específica prevé su presentación telemática obligatoria desde el año 2011, cuando estaba aún vigente el Reglamento de Transmisión de Datos Tributarios de 2003.

(40) BT Drucks 892/02, p. 12.

(41) BT Drucks 892/02, p. 12.

(42) Los deberes del tercero encargado de la transmisión de datos y del obligado tributario en estos casos, semejantes a los de la normativa reglamentaria precedente, se establecían al hilo de la regulación de los requisitos para admitir la presentación de determinadas autoliquidaciones (del IVA y de retenciones sobre rendimientos del trabajo) sin la firma electrónica cualificada a lo que haremos referencia después en el texto. Así, se exigía que el tercero enviara de inmediato los datos al obligado tributario, que debería comprobarlos y presentar una autoliquidación rectificativa en el caso de que apreciara en ellos alguna incorrección (artículo 6, apartado 1, números 2 y 3).

común de producción de aquellos resultados de perjuicio económico a la Hacienda Pública derivados de los errores en los programas o en el tratamiento o transmisión de los datos correspondientes a las declaraciones o autoliquidaciones transmitidas. Y también se preveía en relación con ambos que quedaría suprimida la responsabilidad tributaria si se acreditara la inexistencia de dolo o negligencia grave (artículo 5, apartados 1 y 2), con lo que se seguía manteniendo la presunción normativa de la concurrencia de estos últimos, al tener que probarse en sentido contrario por el sujeto afectado correspondiente (43).

El modelo anterior de una debida solicitud y autorización individualizada desapareció igualmente en relación con los obligados tributarios que, por tanto, a partir de la nueva regulación reglamentaria podrían sin más utilizar la vía telemática en el amplio ámbito en el que era posible. Ello sin perjuicio de la obligada declaración previa a la que se hará referencia de inmediato, sucesora de la que ya se preveía en los reglamentos anteriores, que pasó a preverse para determinadas autoliquidaciones cuya presentación se llevaba a cabo sin utilizar una firma electrónica.

Finalmente, un aspecto importante introducido en el reglamento, a partir de la nueva regulación legal previa que así lo permitía (apartado 6 del artículo 87 a de la Ordenanza Tributaria), fue la posibilidad de excepcionar la utilización de la firma electrónica cualificada regulada en la normativa general en el ámbito de las comunicaciones electrónicas entre los ciudadanos y la Administración. En concreto, la regulación reglamentaria desarrolló las previsiones legales a través de dos vías, recogidas, respectivamente, en los artículos 6 y 7 del Reglamento.

Por un lado, fundamentalmente en relación con determinadas autoliquidaciones del IVA y de las retenciones sobre rendimientos del trabajo en el IRPF, se excluyó con carácter general el debido empleo de la firma electrónica cualificada, sin exigirse ni siquiera al menos la utilización de otras firmas electrónicas, lo que supuso que continuara la situación existente bajo la normativa reglamentaria anterior en relación con este grupo de autoliquidaciones. Puesto que ya desde el año 2000 se había venido admitiendo la presentación de estas autoliquidaciones a través del procedimiento ELSTER (44), al amparo de las previsiones específicas del Reglamento de 1998 antes mencionado, equiparándose esta presentación telemática a la presentación en papel prevista aún con carácter general tanto en la Ordenanza Tributaria como en la normativa de los impuestos en particular. No obstante, para que esto fuera posible se exigía expresamente en la nueva norma reglamentaria, de forma semejante a lo que hacían los reglamentos anteriores, que el obligado tributario hubiera presentado con anterioridad una declaración firmada de acuerdo al impreso oficial que asegurara el carácter completo y correcto, según su leal saber y entender, de los datos de las autoliquidaciones transmitidas por vía telemática (número 1 del

(43) En relación con esta previsión respecto a estos supuestos de responsabilidad tributaria, aunque refiriéndose a la regulación de la Ordenanza Tributaria que los ha acogido con posterioridad, como veremos después, señalaba Baum (2016-a: 2781-2782), que la carga de probar que no existió ni dolo ni negligencia grave corresponde a la empresa fabricante o al tercero encargado de la transmisión de los datos.

(44) Así se pone de relieve por Krebs y Platzer (2010: 8).

apartado 1 del artículo 6) (45). Al igual que entonces, se trataba de una especie de comunicación previa a la Administración Tributaria de la participación del obligado tributario en este sistema (46) que ahora era exclusivamente de transmisión telemática y que debía realizarse una sola vez antes de comenzar el envío de las autoliquidaciones por esta vía, tal como desarrollaba la antes mencionada Instrucción del Ministerio de Hacienda de 5 de febrero de 2003 (apartado 4), que se dictó en relación con el nuevo Reglamento (47).

Y, por otro lado, se admitió el empleo de otras firmas electrónicas diferentes a la firma electrónica cualificada prevista en la normativa administrativa general. El Reglamento se encargó de regular con cierto detalle las particularidades sobre los requisitos que debían cumplir estas firmas electrónicas, que eran distintos y menos exigentes que los previstos en la normativa general para la firma electrónica cualificada (artículo 7). Según se señalaba en la motivación del Proyecto de Reglamento, se admitía así en el ámbito tributario la utilización de otros mecanismos de autenticación emitidos por entidades bancarias o empleadores como determinadas tarjetas de uso bancario o en la empresa (48).

En cualquier caso, debe señalarse que en el ámbito del procedimiento ELSTER, tal como se recogía en el apartado 5 de la Instrucción del Ministerio de Hacienda de 5 de febrero de 2003 (49), se admitía también la no utilización de la firma electrónica cuali-

(45) Se recogía aquí la literalidad del texto de dicha declaración. Se exigía igualmente que se conservaran los datos en poder del obligado tributario de acuerdo a las previsiones generales del artículo 147 de la Ordenanza Tributaria (número 2), además de lo que señalamos en una nota anterior para los casos de encargo a terceros de la transmisión de los datos.

(46) Un matiz en relación con esta cuestión introducen Musil *et al.* (2007: 2295), que consideran que esta regulación específica del artículo 6 no era en ejercicio de la habilitación del apartado 6 del artículo 87 a para establecer temporalmente un régimen especial en el ámbito tributario distinto al general de la firma electrónica cualificada. Esto lo argumentan en dos razones: por un lado, en que la normativa específica de estas autoliquidaciones no exigía la firma del obligado tributario; y, por otro, en que ya con anterioridad al reglamento de 2003 se preveían regulaciones similares (las del Reglamento de 1998), por lo que la habilitación para esta regulación reglamentaria se encontraba en el apartado 6 del artículo 150 de la Ordenanza Tributaria. Por tanto, realmente habría sido solo el artículo 7 el aprobado en ejercicio de la habilitación específica del apartado 6 del artículo 87 a, que literalmente además parece que se corresponde con lo que se establece en este (firma electrónica cualificada con limitaciones).

(47) BStBl 2003 I 160. Entre otros detalles, aquí se precisaba que esta declaración era única, sin tener que reiterarse cuando se modificara posteriormente el sujeto que realizara la transmisión de los datos por encargo del obligado tributario. También se señalaba que en el caso de que se recibiera una autoliquidación por vía telemática sin la firma electrónica cualificada y no constara en la Administración Tributaria que se había presentado aquella declaración, se requeriría al obligado tributario para que la presentara, puesto que la equiparación que preveía el Reglamento de la presentación telemática a la presentación en papel no se producía en ausencia de firma electrónica cualificada y aquella declaración. Habría que indicarle también que en este caso debía presentar la autoliquidación en papel. Véase también Drüen y Hechtner (2006: 824).

(48) BT Drucks 892/02, p. 14. Según señalan Drüen y Hechtner (2006: 824, nota 55), la firma electrónica con limitaciones recogida en este precepto correspondía a la firma electrónica avanzada de la normativa general, que no obstante era menos exigente que la firma electrónica cualificada. Véase también Musil *et al.* (2007: 2294-2295)

(49) BStBl I 160.

ficada ni otras firmas electrónicas en supuestos adicionales a las autoliquidaciones del IVA y de las retenciones sobre rendimientos del trabajo del IRPF que eran objeto de regulación específica en el mencionado artículo 6. No obstante, en estos casos, además de la transmisión telemática de los datos de la declaración tributaria de que se tratara (del IRPF, en particular), se debía adicionalmente imprimir la misma utilizando el software facilitado por la Administración al respecto (se obtenían así los que se denominaban “impresos comprimidos” de la declaración), sin poder realizar modificaciones posteriores, firmarla y enviarla a la Administración Tributaria (50).

En estos supuestos la transmisión telemática de los datos de la declaración no se equiparaba a su presentación en papel, de modo que no se entendía presentada la misma hasta la efectiva entrada en la Administración del “impreso comprimido” de la declaración tributaria en papel, lo que debía tenerse en cuenta, por tanto, a efectos de respetar el cumplimiento de los plazos de presentación. De ahí que se haya puesto como ejemplo de lo que se suele denominar ruptura o interrupción de medios o soportes, esto es, cuando un procedimiento iniciado mediante una forma electrónica es continuado a través de una forma en papel, o viceversa (51). Este carácter imprescindible de la presentación en papel, además, se confirmaba también desde otra óptica: solo después de que el “impreso comprimido” llegara al órgano administrativo, el funcionario correspondiente, con la introducción en el sistema informático como clave de un determinado número que venía señalado en la declaración en papel recibida (el llamado tele-número), liberaba la barrera automatizada inicial que impedía hasta entonces el acceso desde la Administración Tributaria a los datos transmitidos telemáticamente con anterioridad (52).

7. LA POSTERIOR MODIFICACIÓN LEGAL Y REGLAMENTARIA EN TORNO A UN PROCEDIMIENTO SEGURO DE AUTENTICACIÓN ESPECIAL PARA EL ÁMBITO TRIBUTARIO: LAS MODIFICACIONES A FINALES DE 2006 DE LA ORDENANZA TRIBUTARIA Y DEL REGLAMENTO DE TRANSMISIÓN DE DATOS TRIBUTARIOS

El período transitorio hasta el 31 de diciembre de 2005 para el que se previeron reglamentariamente excepciones al uso de la firma electrónica cualificada, al amparo de la habilitación temporal hasta dicha fecha del apartado 6 del artículo 87 a de la Ordenanza Tributaria, finalizó sin que se hubiera sustituido la normativa inicial por ninguna otra

(50) Puede decirse que la impresión de la declaración tributaria y su posterior envío a la Administración Tributaria en estos casos en los que no se utilizaba ni la firma electrónica cualificada ni las otras firmas electrónicas previstas en el artículo 7 del Reglamento, tenía mucho que ver con la exigencia de la normativa de algunos impuestos en particular (del IRPF, entre otros) de que la declaración debía ser firmada de puño y letra por el obligado tributario. Así se deduce de la exposición de Krebs y Platzer (2010: 2), que ponen de relieve que con la aparición de la firma electrónica en el año 2002 desapareció la necesidad de la firma de puño y letra y de la impresión de la declaración por razones jurídicas.

(51) Musil *et al.* (2007: 2291, nota 3).

(52) El apartado 7 modificó la instrucción de 27 de diciembre de 1999 (BStBl I 1049), relativa a los principios sobre la utilización de impresos de declaraciones tributarias, para admitir también el empleo de estos “impresos comprimidos”.

regulación específica. Esto condujo a que durante el año 2006 no existiera base normativa para la presentación telemática eficaz de declaraciones sin la firma electrónica cualificada, pese a lo cual la Administración Tributaria las aceptó en la práctica al mantener abiertos los correspondientes accesos para su admisión. No obstante, la peculiar situación de estas declaraciones tributarias presentadas por vía telemática durante el año 2006 fue valorada por la doctrina en el sentido de entender que el principio de protección de la confianza legítima y el principio de buena fe impedían extraer consecuencia negativa alguna para los obligados tributarios, no siendo admisible, por tanto, el posterior rechazo por la Administración Tributaria de tales declaraciones tributarias o su calificación como declaraciones tributarias no presentadas (53).

El cambio normativo necesario se produjo con un año de retraso, a finales de 2006, que es cuando se modificó de nuevo la normativa legal para permitir también una regulación especial en el ámbito tributario, lo que se hizo de igual modo para otro período transitorio (54). Si bien ya no se hacía referencia simplemente de un modo general a la posible regulación por reglamento dirigida a establecer la firma electrónica cualificada con limitaciones, como se hacía bajo la normativa anterior, sino a la posibilidad de que junto a la firma electrónica cualificada se permitiera otro procedimiento seguro de autenticación (55). Se normativizaban así para el desarrollo reglamentario ciertas exigencias de seguridad en las transmisiones electrónicas de datos (56), pensando en la práctica ya existente del procedimiento electrónico ELSTER.

Así, en la nueva redacción dada al apartado 6 del artículo 87 a por la denominada Ley Tributaria Anual de 2007, de 13 de diciembre de 2006 (57), se previó que el Ministerio de Hacienda, a través de un reglamento, con aprobación del *Bundesrat*, (58) pudiera ad-

(53) Seer (2009: núm. marg. 40). En el mismo sentido, Musil *et al.* (2007: 2295), si bien consideran que la ausencia de habilitación legal previa en el año 2006 solo habría afectado a las declaraciones tributarias distintas a las autoliquidaciones del IVA y de las retenciones sobre rendimientos del trabajo para la que se preveía un régimen especial.

(54) En la motivación del Proyecto de Ley y del dictamen de la Comisión de Hacienda se mencionaba que con el transcurso del tiempo el contenido anterior del artículo 87 a se había quedado sin objeto (BT Drucks 16/2712, p. 79; BT Drucks 16/3368, p. 24), si bien no hacía referencia a las consecuencias que se podían derivar de ello.

(55) Acerca de las diferencias técnicas entre la firma electrónica y un procedimiento de autenticación, véase Musil *et al.* (2007: 2292-2293).

(56) Los objetivos de protección a cumplir en las transmisiones telemáticas de datos son, en general, como ponen de relieve Drüen y Hechtner (2006: 825), los relativos a su autenticidad (imputación clara e inequívoca a una determinada persona), su integridad (que no sea posible su modificación por un tercero no autorizado), confianza (que no pueda acceder a los mismos una persona ajena) y compromiso (que el transmitente no pueda negar o modificar los datos con posterioridad a su recepción por el destinatario).

(57) BGBl I 2878.

(58) Esta habilitación reglamentaria recogida en el apartado 6 del artículo 87 a, ahora para que se previera además de la firma electrónica un procedimiento seguro, ya no se conectaba con la habilitación del apartado 6 del artículo 150, como se hacía en la versión anterior al remitirse a aquel precepto. Por otra parte, se precisaba que no sería necesaria la aprobación del *Bundesrat* en relación con los impuestos sobre el consumo, con excepción del Impuesto sobre la Cerveza.

mitir, hasta el 31 de diciembre de 2011 (59), junto a la firma electrónica cualificada, otro procedimiento seguro que asegurara la autenticidad e integridad del documento electrónico transmitido, lo que, a juicio de algunos, no obstante, constituía una previsión normativa que no satisfacía las exigencias constitucionales de determinación de las habilitaciones reglamentarias previstas en las leyes (60). Se preveía también adicionalmente, en coherencia con el carácter transitorio del régimen especial que se venía a introducir, que la utilización de este procedimiento seguro sería evaluada con posterioridad (61).

El ejercicio de esta nueva habilitación reglamentaria se llevó a cabo a través de la modificación del Reglamento de Transmisión de Datos Tributarios, realizada a través del Reglamento de 20 de diciembre de 2006 (62), que afectó igualmente a otras cuestiones de detalle, incluido el cambio de título (se pasó a llamar Reglamento sobre la transmisión electrónica de datos necesarios para el procedimiento tributario) (63), que vino a simplificar mucho la situación. Se dio una nueva redacción al artículo 6, que en su apartado 1 pasó a referirse al procedimiento seguro mencionado en la nueva redacción del apartado 6 del artículo 87 a de la Ordenanza Tributaria (64), y se suprimió el originario artículo 7, que recogía anteriormente las otras firmas electrónicas admisibles, al considerarse su mantenimiento carente de sentido.

De este modo, únicamente se previó aquí, además con carácter general y no solo para un determinado grupo de autoliquidaciones (del IVA y de retenciones sobre rendimien-

(59) Esta limitación temporal de la habilitación reglamentaria no se encontraba en el Proyecto de Ley, sino se introdujo en el dictamen de la Comisión de Hacienda, a propuesta de los órganos estatales competentes en materia de protección de datos y libertad de información (BT Drucks 16/3368, pp. 14 y 24).

(60) En este sentido, el grupo de trabajo del Instituto Científico Alemán de Asesores Fiscales: DWS-Institut (2006: 1590-1591). En sentido contrario, posteriormente Musil *et al.* (2007: 2296), mostrando sus diferencias con aquella otra opinión. Ya con anterioridad habían sugerido algunos posibles problemas en relación con esta cuestión Drüen y Hechtner (2006: 823, nota 32).

(61) También fue en el dictamen de la Comisión de Hacienda, a propuesta de los órganos estatales competentes en materia de protección de datos y libertad de información, donde se introdujo esta concreta previsión (BT Drucks 16/3368, pp. 14 y 24).

(62) BGBl I 3380.

(63) En esta misma línea, la relación ejemplificativa de declaraciones y datos que «pueden ser remitidos mediante transmisión telemática de datos (transmisión electrónica)», se sustituyó por una referencia genérica a los «datos necesarios para el procedimiento tributario», aunque se excepcionaban como ocurría con anterioridad los relacionados con la liquidación de los impuestos sobre el consumo (artículo 1, apartado 1, inciso 1). Esto se justificaba en la motivación del Proyecto de Reglamento por razones de simplificación y para configurar las normas de tal modo que fueran lo más abiertas posibles, permitiendo así futuros desarrollos de la normativa como por ejemplo los que ampliaran el ámbito de aplicación el Reglamento (BT Drucks 834/06, p. 6). Esta modificación en la literalidad del precepto, sin embargo, no supuso cambio real alguno respecto de la situación normativa anterior, según ponían de relieve Musil *et al.* (2007: 2293).

(64) Como consecuencia de esta nueva redacción, se estableció un apartado 2 que recogía los deberes del tercero encargado de la transmisión de los datos y del obligado tributario para estos casos, que antes se encontraban dentro de la regulación del originario apartado 1 del artículo 6. Por tanto, tras esta modificación, este artículo 6 pasó a tener un doble contenido, tal como reflejaba el propio encabezamiento del precepto: “Autenticación, transmisión de datos por encargo”.

tos del trabajo en el IRPF) como hacía la versión anterior del artículo 6 del Reglamento, que no sería necesaria una firma electrónica cualificada cuando fuera establecido otro procedimiento seguro que identificara al transmitente de los datos y cumpliera determinadas exigencias: las características técnicas del procedimiento debían garantizar la autenticidad, confianza e integridad de los datos; y, en el caso de que se utilizaran redes de acceso público (por ejemplo, Internet), deberían aplicarse procedimientos de codificación o cifrado (apartado 1 del artículo 6, en conexión con el apartado 3 del artículo 1).

Según se exponía en la motivación del Proyecto de Reglamento, se venía así a reconocer la admisibilidad de un unitario procedimiento de autenticación, que no era objeto de regulación en la norma reglamentaria, con el que solo sería necesario un único proceso de identificación y registro. A este resultado se había llegado igualmente, de acuerdo también a lo que allí se señalaba, a la vista de la escasa aceptación que había tenido la firma electrónica y teniendo en cuenta la reciente entrada en vigor de las autoliquidaciones electrónicas obligatorias en el ámbito del IVA y de las retenciones sobre rendimientos del trabajo en el IRPF, a principios del año 2005 (65).

En cualquier caso, debe destacarse que este procedimiento de autenticación al que se refería de modo general el nuevo artículo 6 del Reglamento, era aplicable, en principio, a la generalidad de declaraciones y autoliquidaciones que se presentaran por vía telemática, con independencia también de que existiera en relación con ellas la obligación de presentación por esa vía o se tratara simplemente de una posibilidad abierta al obligado tributario que hacía uso de ella, pues tampoco se hacía referencia alguna a esta cuestión en la norma reglamentaria resultante de su última modificación normativa. Esta regulación general aplicable a cualquier declaración o autoliquidación de las especialidades en la transmisión telemática de datos a la Administración Tributaria, es el principal cambio que se produjo con la reforma de finales de 2006 de la Ordenanza Tributaria y del Reglamento de Transmisión de Datos Tributarios. También el que la innovación de la reforma girara en torno a ese procedimiento seguro de autenticación en vez de una simple previsión de algunas excepciones a la firma electrónica cualificada (66).

El modo en que estas previsiones normativas se concretaron en el funcionamiento real del procedimiento ELSTER fue estableciendo tres niveles de procedimientos de autenticación para el acceso a los dos sistemas que se ofrecían, el de ELSTER-Formular y el de ELSTER-online: el de la llamada ELSTER-básica, con la que se lograba obtener directamente de Internet un certificado personal archivado con el NIF, tras la recepción por correo electrónico de un código de activación y de un PIN por vía postal posteriores al registro inicial; el de la denominada ELSTER-especial, que se realizaba a través de un dispositivo externo específico semejante a una memoria USB que podía comprarse, que

(65) BT Drucks 834/06, pp. 1 y 5-7. Haciendo referencia a lo puesto de relieve ya por la doctrina administrativista, su escasa implantación en la práctica era señalada por Seer (2008: 20), como el gran problema de la firma electrónica cualificada, considerando que esta podía convertirse en un ejemplo modelo de una configuración técnica prematuramente normativizada que había fracasado. Destacaba este autor que en aquel momento se habían expedido menos de 100.000 certificados electrónicos cualificados en toda Alemania.

(66) Destacan esto Musil *et al.* (2007: 2296), para los que tras esta regulación desaparecieron los posibles problemas de legalidad de los que adolecía la regulación anterior.

conjuntamente reunía las características de dispositivo de lectura y tarjeta chip, con el que se podían realizar operaciones encriptadas en un entorno seguro; y, el de la que se calificó ELSTER-plus, que suponía el empleo de una firma electrónica en el sentido de la normativa general en materia de firma electrónica, que requería una tarjeta de firma y un dispositivo de lectura de tarjetas (67).

De todos modos, nuevamente la práctica administrativa, reflejada en la Instrucción del Ministerio de Hacienda de 15 de enero de 2007 (68), dictada tras la reforma en sustitución de la anterior de 2003 (apartado 9 de la Instrucción), fue más allá de la literalidad de la nueva regulación reglamentaria.

Así, para simplificar la transmisión electrónica, se admitió expresamente en el apartado 4 de la Instrucción algo que se estaba produciendo en la realidad ya desde antes y que incluso había sido previsto expresamente por la versión anterior del artículo 6 del Reglamento, siguiendo el precedente de regulaciones reglamentarias anteriores: que los obligados tributarios pudieran presentar telemáticamente sin más las autoliquidaciones del IVA y de retenciones sobre rendimientos del trabajo en el IRPF que habían venido teniendo con anterioridad un régimen especial en este ámbito, lo que bajo la nueva normativa sería una renuncia a la autenticación en la presentación de las autoliquidaciones. Lo cual, no obstante, había generado algunas dudas en la práctica por la ausencia de la debida seguridad al no existir impedimento alguno para el envío de autoliquidaciones por cualquier persona no autorizada, al no exigirse autenticación o formalidad adicional alguna (69). Ello sin perjuicio de que se recomendara el empleo del sistema de autenticación, para evitar requerimientos administrativos dirigidos a aclarar el verdadero origen de las autoliquidaciones recibidas sin la autenticación previa al carecer las mismas de las condiciones que pudieran garantizar su autenticidad e integridad (70).

(67) Véase Drüen y Hechtner (2006: 824-825); Musil *et al.* (2007: 2291-2292); Seer (2008: 21); y, Seer (2009: núm. marg. 39). También ponía de relieve este último autor de modo crítico que el estándar básico de seguridad en la transmisión de los datos que podía conseguirse con la ELSTER-especial tuviera el coste que debían soportar los obligados tributarios con la compra del dispositivo que ascendía a un importe entre 40 y 150 euros: Seer (2008: 23-24). Semejante crítica hizo también después al sistema de la ELSTER-plus por los costes que debía asumir igualmente el obligado tributario: Seer (2009: núm. marg. 39).

(68) BStBl I 95.

(69) Así se puso de relieve cuando se previó legalmente la obligatoriedad de la presentación telemática de estas autoliquidaciones a principios de 2005. En aquellos momentos se alertaba de los peligros que ello podía suponer puesto que cualquiera podía transmitir supuestas autoliquidaciones del obligado tributario, pero que en realidad no habían sido elaboradas por él o no lo habían sido con su autorización (falsas autoliquidaciones, por tanto), al exigirse simplemente la consignación del NIF, lo que podía ser fácilmente conocido al haberse establecido entonces recientemente la obligación de consignar aquel en las facturas. Véase Betzwieser (2005: 821 y ss.); y, Drüen y Hechtner (2006: 824-825). Algunos años después Seer (2008: 22), señalaba que esas posibles actuaciones malintencionadas de terceros no se habían confirmado en la práctica. Lo mismo se señaló en la motivación de la reforma posterior del Reglamento a finales de 2010 que previó la posibilidad de excepcionar también el procedimiento seguro específico tributario, tras la previa modificación legal que así lo amparaba, tal como veremos después.

(70) No obstante, aquí se establecía también el carácter obligatorio de la autenticación cuando no hubiera sido abierta por la Administración Tributaria correspondiente un acceso libre, sino

De igual modo, también se siguió admitiendo la práctica implantada bajo la normativa anterior del procedimiento mixto de presentación de declaraciones, que se aplicaba a otras declaraciones distintas a aquellas (del IRPF especialmente). Es decir, el procedimiento, mitad electrónico, mitad en papel, consistente en la transmisión telemática inicial que debía ser completada necesariamente con la posterior presentación en papel de su “impreso comprimido” firmado (apartado 6 de la Instrucción) (71).

8. LA PRIMERA RECEPCIÓN EN LA ORDENANZA TRIBUTARIA DE LAS AUTOLIQUIDACIONES Y DECLARACIONES TRIBUTARIAS ELECTRÓNICAS OBLIGATORIAS Y DE UNA HABILITACIÓN REGLAMENTARIA ESPECÍFICA PARA ADMITIR UNA EXCEPCIÓN AL PROCEDIMIENTO SEGURO DE AUTENTICACIÓN ESPECIAL DEL ÁMBITO TRIBUTARIO: LA LEY DE 20 DE DICIEMBRE DE 2008

A pesar de que las normas particulares de algunos impuestos, concretamente en el IVA y en las retenciones sobre rendimientos del trabajo en el IRPF, habían previsto ya la obligación de la presentación telemática de determinadas autoliquidaciones (esto se llevó a cabo a través de la denominada ley de modificaciones tributarias de 2003, con efectos desde principios del año 2005) (72), la regulación de la Ordenanza Tributaria que había venido siendo objeto de diversas modificaciones en aras a admitir la forma electrónica, en sustitución de la forma escrita, en la presentación de autoliquidaciones y declaraciones, a las que hemos ido haciendo referencia con anterioridad (artículo 87 a y apartados 1 y 6 del artículo 150, básicamente), contemplaba la utilización de los medios informáticos, electrónicos y telemáticos fundamentalmente desde la perspectiva de que dicha utilización fuera voluntaria.

Esto generó algunos problemas en la práctica, puesto que se plantearon algunas dudas acerca de la real obligatoriedad de aquellas disposiciones de la normativa de los impuestos en particular, en cuanto receptoras de un único modo legal de cumplimiento de determinadas obligaciones de declarar y autoliquidar, a través de su presentación telemática. Se llegó a considerar que tales previsiones colisionaban con el artículo 150, apartado 1 de la Ordenanza Tributaria, al no haberse recogido de forma expresa y terminante desde una perspectiva general en este precepto el posible carácter obligatorio de la presentación de declaraciones tributarias por medios telemáticos. Por el contrario, en él se seguía haciendo referencia en general a la debida presentación de las declaraciones tributarias “según los

solo un acceso necesitado de autenticación previa. En el anexo que acompañaba la instrucción se contenía una lista detallada de las declaraciones y autoliquidaciones cuya presentación telemática era posible en unos u otros Estados Federados, así como también de los casos en los que se había previsto un acceso libre o un acceso necesitado de previa autenticación.

(71) También en el anexo adjunto a la instrucción se contenía una relación de las declaraciones y autoliquidaciones respecto de las que era posible la entrega a través del sistema de la “declaración tributaria comprimida”, entre las que se encontraban las relativas al IRPF y la denominada declaración tributaria anual del IVA, que es en realidad una autoliquidación.

(72) Ley de 15 de diciembre de 2003 (BGBl I 2645), que con efectos desde el 1 de enero de 2005 (artículo 25, apartado 5) dio una nueva redacción al artículo 18, apartado 1, inciso 1 de la Ley del IVA, y al artículo 41 a, apartado 1, inciso 1, número 1 de la Ley del IRPF.

impresos oficiales”, es decir, en papel (Instrucción del Ministerio de Hacienda del Estado de Renania del Norte-Westfalia de 1 de abril de 2005) (73).

Es en este contexto en el que se entiende perfectamente la modificación producida en el artículo 150 de la Ordenanza Tributaria con la Ley de modernización y desburocratización del procedimiento tributario, de 20 de diciembre de 2008 (denominada abreviadamente Ley de Supresión de la Burocracia en los Impuestos) (74), que contenía, tal como se señalaba en la motivación del Proyecto de Ley, en relación con la introducción de una obligación de presentación electrónica de declaraciones tributarias, las necesarias regulaciones procedimentales (75). A través de esta ley, además, se establecieron nuevas declaraciones tributarias electrónicas obligatorias modificando la normativa de los impuestos en particular (76), en el contexto del impulso en este ámbito que pretendía darse con esta ley inspirada en el lema de “electrónica en vez de papel” (77).

Concretamente, el reconocimiento desde la Ordenanza Tributaria de las declaraciones tributarias obligatorias se logró con los dos nuevos apartados añadidos en dicho artículo, los apartados 7 y 8, que complementaban así las previsiones ya existentes y que se mantuvieron tras esta reforma normativa, acerca del posible empleo voluntario de la forma electrónica, en sustitución de la forma escrita, en el artículos 87 a en general y en los apartados 1 y 6 del propio artículo 150 en cuanto a las declaraciones tributarias. A partir de esta modificación normativa, por tanto, las transmisiones telemáticas de declaraciones tributarias y la habilitación reglamentaria para su regulación de desarrollo, además de en aquellas previsiones más generales, pasaban a encontrarse, dentro del artículo 150, en dos lugares distintos: en el apartado 6, en cuanto a las declaraciones tributarias electrónicas de carácter voluntario, que ya se preveía con anterioridad; y, en el apartado 7, en lo

(73) S 0061-65-V1. Véase la exposición de esta problemática y su crítica por Drüen y Hechtner (2006: 821 y 823). En conexión con lo señalado, son muy precisas las consideraciones de Musil *et al.* (2007: 2293), acerca de la distinción entre la forma de la declaración en sentido estricto (electrónica en archivo o fichero informático o “analógica” en un formulario en papel) y la forma de la comunicación (transmisión telemática o envío postal), distinción que, sin embargo, en su opinión, no está totalmente conseguida en los artículos 87 a (sobre “comunicación electrónica”) y 150, apartado 6 (dentro del artículo dedicado a la forma de las declaraciones tributarias) de la Ordenanza Tributaria, al hacerse referencia en ambos a la forma (electrónica) y al medio (electrónico) de comunicación.

(74) BGBl I 2850.

(75) BT Drucks 16/10188, p. 30.

(76) Así, a través de la modificación de sus regulaciones específicas, se estableció, con efectos desde principios del año 2011, la obligación de presentar telemáticamente las declaraciones: del Impuesto sobre Sociedades (artículo 31, apartado 1 a, 1 de la Ley del IS), del Impuesto sobre Actividades Económicas (artículo 14 a, inciso 1 de la Ley del IAE) y del IRPF, si bien limitada básicamente a los perceptores de rendimientos de actividades económicas (artículo 25, apartado 4 de la Ley del IRPF). También la declaración de determinados rendimientos de actividades económicas de entidades en régimen de atribución de rentas (artículo 181, apartado 2 a de la Ordenanza Tributaria). Véanse las consideraciones sobre estas nuevas obligaciones de presentación telemática de declaraciones en la motivación del Proyecto de Ley (BTDrucks 16/10188, pp. 13-14, 25, 28-29 y 31).

(77) BTDrucks 16/10188, p. 13.

relativo a las declaraciones tributarias electrónicas de carácter obligatorio, que es lo que se introducía con esta reforma (78).

Centrando la atención en este apartado 7, que fue el introducido novedosamente con esta reforma de finales de 2008, y dejando a un lado el también nuevo apartado 8 que aquí no nos interesa (79), la regulación de las declaraciones tributarias electrónicas obligatorias que se introdujo en esta reforma de la Ordenanza Tributaria podía estructurarse en tres grandes grupos de cuestiones.

En primer lugar, en una previsión general acerca de la necesaria utilización de la firma electrónica cualificada cuando las leyes tributarias establecieran la obligación de presentar telemáticamente las declaraciones tributarias, que se contenía en el inciso 1 del nuevo apartado 7. Debe destacarse, en cualquier caso, que esta norma no establecía la obligación de presentar declaraciones tributarias por medios telemáticos, sino que simplemente abría de modo claro y expreso la posibilidad de que ello existiera si así se preveía por la normativa de los tributos en particular, a la que se remitía, por tanto (80). Este primer aspecto sobre la general exigencia de la firma electrónica cualificada de la nueva regulación introducida en este apartado 7 del artículo 150 se correspondía con las semejantes previsiones del apartado 3 del artículo 87 a: «Cuando las leyes tributarias establezcan que el obligado tributario debe remitir la declaración tributaria según el registro de datos oficial mediante una transmisión telemática, deberá suscribirse el registro de datos con una firma electrónica cualificada de acuerdo a lo previsto en la Ley sobre la Firma Electrónica».

En segundo lugar, también se contenía en el nuevo apartado 7 del artículo 150 una habilitación general al Ministro de Hacienda para que determinara mediante Reglamento, con aprobación del *Bundesrat*, las mismas cuestiones, básicamente, a que alcanzaba con carácter general la paralela habilitación reglamentaria del apartado 6 del artículo 150 y que en esencia coincidían con las previstas en la primera versión de esta norma (81). Con ello, por tanto, se establecía una habilitación normativa independiente al reglamento respecto de las declaraciones y autoliquidaciones obligatorias, señalándose paralelamente de igual modo el contenido más concreto sobre la transmisión electrónica de declaraciones y

(78) Rätke (2016: núm. marg. 70).

(79) En este apartado se estableció una regulación general acerca de una posible dispensa por razones de equidad de la obligación de presentar telemáticamente declaraciones tributarias, tras la solicitud del obligado tributario, que complementaba otras cláusulas de equidad semejantes -aunque no idénticas- contenidas en las disposiciones específicas de la normativa de los impuestos en particular.

(80) Seer (2017: núm. marg. 21).

(81) Se trataba de todas salvo la que se encontraba bajo el número 1, por lo que los contenidos de los números 2 a 6 del apartado 6 pasaban a los números 1 a 5 del nuevo apartado 7: los pormenores acerca de la forma, contenido, tratamiento y garantía de los datos a enviar; el modo de remisión de los datos; la competencia para la recepción de los datos; la responsabilidad de terceros por los impuestos que se reduzcan o por las ventajas tributarias que se obtengan a causa de un tratamiento o remisión incorrecta de los datos; y, la extensión y la forma de los deberes especiales de declaración del obligado tributario necesarios para este procedimiento. Lo que no se reproduce en el nuevo apartado 7 es aquello con lo que se comenzaba el apartado 6 de que la habilitación era para que la remisión de los datos tributarios fuera por medio de soportes de datos utilizables mecánicamente o mediante la transmisión telemática de datos.

autoliquidaciones tributarias que podía tener esta regulación reglamentaria (inciso 2, números 1 a 5, del apartado 7).

Y, en tercer lugar, se incluía en esta norma una parcialmente novedosa y no limitada en el tiempo habilitación reglamentaria al Ministro de Hacienda, que debía ejercerse además de conformidad con el Ministerio del Interior, que era algo distinta a la que se preveía con carácter general en el apartado 6 del artículo 87 a, pese a que se refería al posible establecimiento de excepciones al obligado uso general de la firma electrónica cualificada (82). Puesto que se habilitaba para que en esta regulación reglamentaria no solo se permitiera, «en lugar de la firma electrónica cualificada», y como se hacía ya en el apartado 6 del artículo 87 a, «otro procedimiento seguro que garantizara la autenticidad e integridad del documento electrónico transmitido» (inciso 2, número 6, del apartado 7). Sino también la habilitación al Reglamento alcanzaba a que se permitiera excepcionar el empleo de ese procedimiento seguro. De ahí que se dispusiera a continuación la posibilidad de que el Reglamento recogiera «excepciones de la obligación de utilizar una firma electrónica cualificada u otro procedimiento seguro» (inciso 2, número 7, del apartado 7). Esta excepción incluso al procedimiento seguro específico tributario, alternativo a la firma electrónica cualificada, por tanto, se limitaba al ámbito de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias electrónicas obligatorias, al ser estas a las que se refería el nuevo apartado 7 introducido en esta reforma.

Se daba así una base normativa en la Ordenanza Tributaria a que se determinara en la norma reglamentaria dictada en ejercicio de esta habilitación legal la posibilidad de permitir la práctica que ya había sido admitida por la Administración Tributaria con anterioridad, y que había sido recogida en la primera versión del Reglamento de Transmisión de Datos Tributarios, a que hicimos referencia antes: que la transmisión telemática de determinadas autoliquidaciones en el ámbito del IVA y de las retenciones sobre rendimientos del trabajo en el IRPF, cuya presentación obligatoria electrónica se había establecido en los últimos años, pudiera realizarse sin emplear ni la firma electrónica cualificada ni el procedimiento seguro de autenticación especialmente configurado en el ámbito tributario. A estas autoliquidaciones precisamente se hacía una referencia expresa en la motivación del Proyecto de Ley como aquellas que estaban detrás de esta modificación legal (83).

9. RECEPCIÓN DE LAS MODIFICACIONES LEGALES EN EL REGLAMENTO DE TRANSMISIÓN DE DATOS TRIBUTARIOS: SU MODIFICACIÓN MEDIANTE EL REGLAMENTO DE 17 DE NOVIEMBRE DE 2010

Con la modificación del Reglamento de Transmisión de Datos Tributarios realizada a través del Reglamento de 17 de noviembre de 2010 (84), se adaptó la regulación regla-

(82) Como veremos, este modelo de habilitación indefinida en el tiempo a favor del Ministro de Hacienda, de conformidad con el Ministerio del Interior, será el que se extienda más allá de las declaraciones tributarias obligatorias tras una reforma de la Ordenanza Tributaria del mes de noviembre de 2011, que afectará al apartado 6 del artículo 87 a y a los apartados 6 y 7 del artículo 150.

(83) BTDrucks. 16/10188, p. 30.

(84) BGBl I 1544.

mentaria a las novedades introducidas a finales de 2008 con el apartado 7 del artículo 150 de la Ordenanza Tributaria a que acabamos de hacer referencia, lo que se hizo modificando únicamente dos de sus preceptos, los artículos 1 y 6.

Un primer aspecto que se modificó en el Reglamento fue introducir una redacción que dejara clara la aplicación de sus disposiciones tanto a las transmisiones telemáticas de datos voluntarias como a aquellas otras que constituyeran obligatoriamente la única forma de remisión de los datos por los obligados tributarios a la Administración Tributaria, tal como se ponía de relieve en la motivación del Proyecto de Reglamento (85). Con este fin se modificó el inciso 1 del apartado 1 del artículo 1, que en su redacción anterior disponía que los «datos necesarios para el procedimiento tributario pueden ser remitidos mediante transmisión telemática de datos (transmisión electrónica)», por lo que literalmente parecía estar referido solo a los casos en los que los datos “pueden” (por tanto, no “deben”) ser remitidos a través de la transmisión electrónica. Tras su nueva redacción dicho precepto estableció desde otra perspectiva diferente que el «Reglamento se aplicará a la transmisión telemática de datos necesarios para el procedimiento tributario (...) (transmisión electrónica)», por lo que ya acogía en su seno de modo claro cualquier “transmisión telemática de datos”, bien fuera voluntaria, bien fuera obligatoria.

Y finalmente, la modificación del artículo 6 consistió solo en añadir a lo ya previsto acerca del procedimiento seguro de autenticación, que podría emplearse en el ámbito tributario en vez de la firma electrónica cualificada, la posibilidad de excepcionar asimismo la utilización de dicho procedimiento seguro. Porque tal como disponía el nuevo inciso 2 del apartado 1 del artículo 6, para facilitar la transmisión de datos, podía adicionalmente renunciarse al procedimiento seguro en la presentación de aquellas autoliquidaciones del IVA y de retenciones sobre rendimientos del trabajo en el IRPF que se enumeraban de forma tasada.

Debe destacarse, además, en relación con esta última modificación reglamentaria, que en la motivación del Proyecto de Reglamento se señalaba que no se había tenido constancia de actuaciones fraudulentas en la práctica ya admitida anteriormente de presentación de estas autoliquidaciones sin autenticación. De igual modo que era la propia Administración Tributaria, a través de la apertura de los accesos correspondientes, según lo dispuesto en el artículo 87 a, apartado 1 de la Ordenanza Tributaria, la que dirigiría estas dos posibilidades de procedimiento seguro y de renuncia a la autenticación (86).

10. ADICIONALES MODIFICACIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS VARIAS EN 2011 Y 2013

Con posterioridad se realizaron algunas modificaciones puntuales en la Ordenanza Tributaria y en el Reglamento de Transmisión de Datos Tributarios, primero en el año 2011, a través de la Ley de Simplificación Tributaria de 1 de noviembre (87) y después

(85) BT Drucks 587/10, p. 23.

(86) BT Drucks 587/10, pp. 23-24.

(87) BGBl I 2131. Esta Ley introdujo una reforma mucho más amplia que afectó a aspectos

en el año 2013, por medio de dos normas legales: la Ley de Transposición de la Directiva de Asistencia Administrativa y de modificación de otras normas tributarias, de 26 de junio; y, la Ley de Fomento de la Administración Electrónica, de 25 de julio (88).

Estas modificaciones afectaron, en lo que aquí interesa, a los apartados 3 y 6 del artículo 87 a y a los apartados 6 y 7 del artículo 150 de la Ordenanza Tributaria, además de al artículo 6 del Reglamento. Y con ellas se lograron principalmente varios resultados, que pueden mencionarse de forma sintética:

- se convirtió en indefinida la habilitación reglamentaria -que pasó a ser a favor del Ministro de Hacienda de conformidad con el Ministro del Interior (89)- para la previsión de un procedimiento seguro de autenticación en el ámbito tributario que en los momentos iniciales, como vimos, había tenido un sucesivo alcance temporal limitado (nueva redacción del apartado 6 del artículo 87 a de la Ordenanza Tributaria) (90); se continuaba así la línea seguida desde la primera regulación tributaria general de la materia que evitaba los costes asociados a la firma electrónica cualificada (91), lo que se hacía de modo definitivo tras la confirmación de

concretos de la regulación de algunos impuestos, entre ellos de forma destacada el IRPF, en el que, por ejemplo, se aumentó el importe a tanto alzado en concepto de gastos deducibles sin necesidad de justificación de los rendimientos del trabajo o se eliminaron algunos requisitos de la deducción por gastos de custodia de hijos, reduciendo así costes de gestión tanto al obligado tributario como a la Administración. Como se ponía de relieve en la motivación del Proyecto de Ley, se introducían distintas medidas legislativas dirigidas a simplificar la práctica tributaria, configurarla de un modo más previsible y a liberarla de la burocracia innecesaria. Esta reforma normativa se veía complementada, además, con otras medidas no legislativas de acompañamiento, que estaban siendo implantadas por las Administraciones Tributarias, dirigidas en especial a aumentar su oferta de servicios electrónicos a los obligados tributarios dentro de una estrategia general de fomentar el cumplimiento voluntario completo, temporáneo y correcto, según el lema de «una declaración tributaria tan fácil y sin burocracia como sea posible». Aquí es donde se situó, por ejemplo, la posible utilización por los contribuyentes del IRPF de una declaración tributaria electrónica precumplimentada por la Administración, muy semejante al borrador de declaración de nuestro IRPF. En este amplio marco ocupaba un lugar importante la potenciación de los procedimientos basados en las modernas tecnologías de la información, que es donde se situaban las modificaciones de la Ordenanza Tributaria que nos interesan aquí (BT Drucks 17/5125, pp. 20-25).

(88) BGBl I 1809 y BGBl I 2749, respectivamente.

(89) Siguiendo el modelo de la reforma anterior del apartado 7 del artículo 150 de la Ordenanza Tributaria.

(90) Dada por la Ley de Simplificación Tributaria de 2011.

(91) Así se destacaba en la motivación del Proyecto de Ley (BT Drucks 17/5125, pp. 22 y 49). Véase también Rätke (2016: núm. marg. 74). Por otra parte, como consecuencia de algunos cambios en las competencias sobre determinados impuestos que pasaron al Estado Federal, la aprobación del *Bundesrat* prevista en la habilitación reglamentaria de este artículo y en el apartado 6 del artículo 150 se suprimió en relación con el Impuesto sobre los Seguros y el Impuesto sobre Vehículos por la Ley de Simplificación Tributaria de 2011 (véase BT Drucks 17/5125, p. 49). Con la Ley de 26 de junio de 2013 antes citada, se añadió a esta lista de impuestos no necesitados de aprobación del *Bundesrat* el Impuesto sobre el Tráfico Aéreo, que fue creado mediante dicha ley con carácter de impuesto correspondiente al Estado Federal.

ELSTER como procedimiento seguro y de confianza para la transmisión telemática de datos tributarios (92);

- se eliminó reglamentariamente, con efectos desde el 1 de enero de 2013, la posibilidad de excepcionar este procedimiento seguro para determinadas autoliquidaciones (supresión del inciso 2 del artículo 6 del Reglamento) (93), lo que también tuvo su reflejo -esta vez sí- en la Instrucción del Ministro de Hacienda de 16 de noviembre de 2011 (apartados 2 y 6) (94), que sustituyó a la anterior del año 2007 (apartado 8); de este modo, a partir de esta fecha las transmisiones electrónicas de las autoliquidaciones del IVA y de las retenciones de rendimientos del trabajo que habían tenido un régimen especial pasaron a tener que realizarse según el régimen general, que era el del procedimiento seguro propio del ámbito tributario, que requería siempre una autenticación previa;
- se introdujeron algunas mejoras técnicas en la redacción de los textos legales y reglamentarios, con la Ley de Simplificación Tributaria de 2011; fundamentalmente se aclaraba que el procedimiento seguro debía autenticar al transmitente de los datos (para lo cual se admitía la prueba de identidad electrónica con el DNI) y garantizar la integridad del registro de datos electrónico transmitido (nueva redacción al apartado 6 del artículo 87 a y al apartado 6 del artículo 150) (95), lo que se recogió de forma similar en el artículo 6 del Reglamento (96);
- se alcanzó una regulación más depurada y mejorada respecto a las declaraciones tributarias electrónicas voluntarias y obligatorias; en este sentido, manteniendo la regulación general de unas y otras en dos apartados distintos del artículo 150, el apartado 6 y el apartado 7, se redujo significativamente la amplia doble regulación anterior y se evitaron reiteraciones innecesarias con una remisión del

(92) Lewandowski y Ackermann (2014: 1652).

(93) Esta supresión se hizo a través de la Ley de Simplificación Tributaria de 2011, que también modificó este artículo 6, pero la entrada en vigor de la supresión se pospuso al 1 de enero de 2013 (artículo 18, apartado 4, en conexión con el artículo 6.2, de aquella Ley de 2011).

(94) BStBl I 1063. Véase también Rätke (2016: núm. marg. 92).

(95) Como se señalaba en la motivación del Proyecto de Ley, la previsión que también se introdujo de que pudieran grabarse y utilizarse los datos necesarios para la autenticación y los restantes datos transmitidos, era para garantizar la confianza e integridad de dichos datos (BT Drucks 17/5125, p. 49). También el apartado 6 del artículo 150 tuvo alguna otra ligera variación en su redacción al hacerse referencia en cuanto al objeto de la habilitación a «sí y bajo qué requisitos las declaraciones tributarias o cualesquiera otros datos necesarios para el procedimiento tributario puedan remitirse total o parcialmente mediante transmisión telemática de datos o por medio de soportes de datos utilizables mecánicamente».

(96) En concreto, el inciso 1 del artículo 6 pasó a tener la siguiente redacción: «En relación con la transmisión electrónica deberá utilizarse un procedimiento seguro que autentique al transmitente de los datos y garantice la confianza e integridad del registro de datos electrónico transmitido (párrafo 150, apartado 6 de la Ordenanza Tributaria)». Como se señalaba en la motivación de la nueva normativa proyectada, sin introducir modificaciones de contenido relevantes, se adaptaba este precepto a la paralela modificación en la Ordenanza Tributaria (BT Drucks 17/5125, p. 53).

- segundo al primero de ellos (nueva redacción de ambos apartados por la Ley de Simplificación Tributaria de 2011) (97); y,
- se trasladaron al ámbito tributario algunas modificaciones que se introdujeron en la normativa general acerca de la comunicación electrónica de los ciudadanos con la Administración: admisibilidad bajo el cumplimiento de determinados requisitos de la entrega telemática de documentos mediante formularios electrónicos elaborados por la Administración y empleo del correo electrónico, igualmente de conformidad con determinados requisitos específicos (modificaciones en el año 2013, en el apartado 3 del artículo 87 a) (98).

11. LA LEGALIZACIÓN GENERAL DE LA MATERIA Y EL NUEVO PLANTEAMIENTO SOBRE LAS DECLARACIONES ELECTRÓNICAS OBLIGATORIAS Y FACULTATIVAS: LA LEY DE MODERNIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DE 17 DE JULIO DE 2016

11.1. Introducción

Sin embargo, el más trascendente hito posterior en la evolución del empleo de los medios informáticos, electrónicos y telemáticos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias fue el de la Ley de Modernización del Procedimiento Tributario de 17 de julio de 2016 (99), que, además, constituye esencialmente el que determina la situación actual (100).

(97) Más concretamente, lo que se hizo en esta reforma fue mantener la amplia regulación en el apartado 6, con las variaciones de redacción mencionadas en la nota precedente, si bien añadiendo en ella, básicamente, las novedades que había introducido en el apartado 7 la modificación anterior (la habilitación reglamentaria al Ministro de Hacienda, de conformidad con el Ministro del Interior, en cuanto al procedimiento seguro de autenticación y la posible excepción a ese procedimiento seguro). No obstante, se suprime ya una referencia a la firma electrónica cualificada como regla general. También se incorpora al apartado 6 del artículo 150 lo que novedosamente se había introducido en el apartado 6 del artículo 87 a en esa misma reforma que mencionamos en la nota anterior (prueba de identidad electrónica con el DNI, entre otros). Y, en cuanto al apartado 7, se suprimió en gran medida su contenido procedente de la modificación anterior de finales de 2008, recogiendo simplemente la habilitación al Ministro de Hacienda de conformidad con el Ministerio del Interior de la regulación de los pormenores del procedimiento de transmisión telemática, realizando una remisión al apartado 6, que es el que a partir de ese momento pasaba a regular los detalles del contenido que podía recoger la norma reglamentaria que se dictara en ejercicio de dicha habilitación.

(98) Concretamente, a través de la mencionada Ley de Fomento de la Administración Electrónica de 25 de julio de 2013, con la que se realizaron diversas modificaciones de importancia en la normativa general (nueva Ley de Administración Electrónica y modificaciones de la Ley del Email y de Procedimiento Administrativo, entre otras). Para más detalles, véase la amplia motivación contenida en el Proyecto de Ley (BT Drucks 17/11473).

(99) BGBl I 1679.

(100) Con posterioridad solo se han realizado algunas modificaciones puntuales, no relevantes para nuestro análisis, como la del apartado 1 del artículo 87 a por medio de una Ley de 12 de diciembre de 2019 (BGBl I 2451).

En lo que aquí interesa, las modificaciones introducidas con ella pueden sintetizarse y sistematizarse en torno a dos grandes ideas: la legalización general de la materia con algunas novedades; y, el nuevo planteamiento general en torno a las declaraciones y autoliquidaciones electrónicas facultativas y obligatorias.

11.2. Legalización general de la materia con algunas novedades

Una idea directiva básica que estuvo presente en esta modificación que llevó a cabo la Ley de Modernización del Procedimiento Tributario del mes de julio de 2016 fue la de que esta materia de la comunicación electrónica entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria se encontrara recogida con carácter general en una norma con rango de ley que debía ser la propia Ordenanza Tributaria. De ahí que una parte de la regulación que se incorporó a ella novedosamente a través de esta reforma fue la que se contenía en el Reglamento de 2003, en su última versión, que en gran medida fue trasladada sin apenas modificaciones a unos nuevos preceptos de la ley general codificadora en materia tributaria: los artículos 72 a, 87 b (101), 87 c, 87 d y 87 e.

La necesidad de este nuevo modelo normativo se argumentó en la motivación del Proyecto de Ley fundamentalmente desde la perspectiva de la debida regulación legal de los supuestos de responsabilidad tributaria que ya se recogieron en la normativa reglamentaria precedente, el de los fabricantes de programas utilizados en la elaboración de declaraciones y autoliquidaciones tributarias y el de los terceros que realizaran las transmisiones telemáticas de datos por encargo de los obligados tributarios (asesores fiscales, principalmente). La afectación en aspectos esenciales a derechos fundamentales justificaba sobradamente la debida regulación legal, no siendo suficiente una normativa de rango reglamentario. Y por razones similares debían contenerse en una norma con rango de ley, las condiciones marco y los deberes de aquellos fabricantes de programas y terceros encargados de transmitir telemáticamente a la Administración Tributaria los datos tributarios correspondientes, al ser precisamente sus incumplimientos lo determinante en gran medida de aquellos supuestos de responsabilidad tributaria (102).

Desde esta perspectiva, en los dos primeros apartados del artículo 72 a se recogieron, con ligeras modificaciones, aquellos dos supuestos de responsabilidad tributaria que ya se encontraban en el Reglamento de 2003 (103). Por su parte, los detalles acerca de los programas no oficiales de tratamiento de datos para el procedimiento tributario, que también estaban en la norma reglamentaria precedente, se incorporaron, sin cambio de contenido alguno, al artículo 87 c (104). Y la regulación reglamentaria anterior de las

(101) Los apartados 1 y 2 de este nuevo artículo 87 b son los sucesores con rango de ley del artículo 1, apartado 2 y del artículo 2 del Reglamento de 2003, recogiendo, entre otras cuestiones, la habilitación al Ministro de Hacienda de conformidad con los órganos superiores de las Administraciones Tributarias de los Estados Federados para que se aprueben los registros de datos oficiales y otras particularidades técnicas de la transmisión de datos. Véase Baum (2016-a: 2779-2780); y, Seer (2017: núm. marg. 23).

(102) BT Drucks 18/7457, pp. 61 y 65-66.

(103) Son los sucesores de los apartados 1 y 2 del artículo 5 del Reglamento de 2003.

(104) En el Reglamento de 2003 se regulaba esta materia en los artículos 3 y 4. Véase Baum (2016-a: 2780-2781).

transmisiones de datos a la Administración tributaria de los terceros por encargo de los obligados tributarios se llevó, con ligeras modificaciones, al artículo 87 d (105).

Lo más novedoso en estas regulaciones fue la previsión adicional de determinadas obligaciones a cargo de los terceros que se encargaran de la transmisión telemática de los datos de identificar al obligado tributario correspondiente, de documentar dicha identificación y de conservarla durante un tiempo, debiendo estar la misma a disposición en caso de eventual requerimiento administrativo al respecto, de modo similar a lo previsto en la normativa en materia de prevención del blanqueo de capitales (106). Esto trajo consigo, de forma paralela, la extensión del supuesto de responsabilidad tributaria de dichos terceros a los casos en los que estas obligaciones fueran incumplidas (107).

La desaparición de la regulación contenida en el Reglamento anterior, que se derogaba simultáneamente con la entrada en vigor de los nuevos preceptos (108), es lo que motivó que del apartado 6 del artículo 87 a se suprimiera la habilitación reglamentaria que se contenía en él (109). Por este motivo, en su nueva redacción este precepto pasó a disponer directamente, en relación con la transmisión electrónica de registros de datos oficiales y salvo que se disponga otra cosa, la debida utilización de un procedimiento seguro que autentifique al transmitente de los datos y asegure la confianza e integridad del registro de datos. Debe tenerse en cuenta, además, que esta previsión normativa debe entenderse referida a cualquier transmisión telemática de datos, más allá por tanto de las referentes a auténticas declaraciones o autoliquidaciones tributarias (110). Por

(105) Se traslada aquí el contenido del artículo 1, apartado 1, inciso 2, y del apartado 2 del artículo 6. Véase Baum (2016-a: 2781-2782). En cuanto al deber del encargado de la transmisión de datos de enviar de inmediato los mismos al obligado tributario, que deberá comprobarlos, que ya preveía la normativa reglamentaria precedente, en la motivación del Proyecto de Ley se señala que una renuncia a dicho deber hubiera exigido que correspondiera también al tercero el deber de rectificar la autoliquidación presentada telemáticamente recogido en el artículo 153 de la Ordenanza Tributaria. Sin embargo, considera más acorde al principio de proporcionalidad la regulación que existía, por lo que considera adecuado su mantenimiento (BT Drucks 18/7457, p. 67).

(106) Como se señalaba en la motivación del Proyecto de Ley, esta regulación se orientaba, aunque con algunas diferencias de importancia, en lo dispuesto en la denominada Ley sobre el Blanqueo de Capitales, y en el artículo 154 de la Ordenanza Tributaria, en relación con los deberes de las entidades financieras de identificación de los titulares de las cuentas (BT Drucks 18/7457, p. 66). Véase Baum (2016-a: 2781).

(107) Se trataba, en concreto, del número 2 del inciso 1 del apartado 2 del nuevo artículo 72 a de la Ordenanza Tributaria.

(108) Así lo disponía el artículo 23, apartado 1, dedicado a la entrada en vigor y cese de vigencia.

(109) BT Drucks 18/7457, p. 64. Además de otras cuestiones de detalle en el apartado 1, a través de esta misma ley se modificó el apartado 3 para permitir el pseudónimo en la firma electrónica cualificada.

(110) En esto se insiste especialmente en la motivación del Proyecto de Ley, que destaca que se aplica a otras transmisiones telemáticas de datos, previstas en la propia Ordenanza Tributaria, como las de apoderamientos (nuevo artículo 80 a) y de informaciones de terceros (nuevo artículo 93 c), o en la normativa de los impuestos en particular, como las de balances electrónicos (artículo 5 b de la Ley del IRPF) y del anexo sobre la llamada cuenta de ingresos y gastos de los no obligados a llevar contabilidad según la normativa mercantil (artículo 60 del Reglamento del IRPF). También

otra parte, se reformuló también lo que ya se preveía con anterioridad acerca del posible empleo de la prueba de identidad electrónica con el DNI según la normativa general aplicable.

La habilitación reglamentaria que recogía desde su versión inicial el apartado 6 del artículo 150, si bien se mantuvo parcialmente tras la reforma, fue a efectos de que pudieran preverse regulaciones especiales que se separaran de lo previsto en la que pasó a convertirse en regulación general sobre las transmisiones telemáticas de datos a la Administración Tributaria, la contenida en los artículos 72 a y 87 b a 87 d. Se lograba así la flexibilidad necesaria para que las modificaciones que se consideraran convenientes en el futuro, particularmente por la evolución de las condiciones técnicas, pudieran llevarse a cabo a través de una simple norma de rango reglamentario (111). Por su parte, la que sí desaparece totalmente es la habilitación al reglamento que se contenía en el apartado 7 de este mismo artículo 150, en relación con las declaraciones y autoliquidaciones tributarias electrónicas obligatorias (112). Sin embargo, se introduce una nueva habilitación reglamentaria específica, que antes se encontraba amparada en la del apartado 6 del artículo 150, en relación con un procedimiento especial de transmisión telemática de datos relacionado con las pensiones por jubilación (artículo 87 b, apartado 3), que, no obstante, ya había sido regulado por un reglamento anterior (113).

Solo cabe mencionar de modo adicional la introducción de un nuevo precepto, el artículo 93 c. Tal como se ponía de relieve en la motivación del Proyecto de Ley, esta nueva regulación legal, con una finalidad de uniformidad y homogeneización normativa propia de la ley general codificadora en materia tributaria, recoge los principales aspectos comunes de las transmisiones electrónicas obligatorias de información de terceros a la Administración Tributaria. De este modo, no tendrían necesariamente que ser reiterados en las regulaciones específicas de las distintas obligaciones de información, salvo que se establecieran algunas particularidades o diferencias frente a esa regulación general (114).

Entre otras cuestiones objeto de esta nueva regulación, pueden mencionarse: los plazos generales de transmisión, al tratarse normalmente de obligaciones de suministro periódico de información (apartado 1, número 1); el contenido básico de la información a transmitir (apartado 1, número 2); determinados deberes de los terceros informantes

se pone de relieve que es irrelevante que se trate de transmisiones telemáticas obligatorias o voluntarias (BT Drucks 18/7457, p. 65).

(111) Seer (2017: núm. marg. 22).

(112) El apartado 7 del artículo 150 pasa a tener un contenido nuevo, no exclusivamente relativo a las declaraciones tributarias electrónicas, si bien conectado con los actos de liquidación totalmente automatizados introducidos también a través de esta reforma de la Ordenanza Tributaria (artículo 155, apartado 4).

(113) BT Drucks 18/7457, p. 66. Se trata del denominado Reglamento de Aplicación de la Previsión Social, que en su versión actual procede de la publicación del 28 de febrero de 2005 (BGBl I 487), con modificaciones posteriores.

(114) BT Drucks 18/7457, p. 71. En él se mencionan diversas normas particulares de específicas obligaciones de información a cumplir telemáticamente. Una relación exhaustiva de ellas, previstas sobre todo en la Ley y el Reglamento del IRPF, la señala Baum (2016-b: 2852-2853).

respecto a los obligados tributarios afectados por la información (apartado 1, número 3) y a la posterior corrección de los datos transmitidos de apreciarse errores (apartado 3); y, las comprobaciones que puede llevar a cabo la Administración Tributaria al respecto (apartado 4).

En conexión con esta materia, se prevé incluso un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria de estos terceros obligados a suministrar información por medios telemáticos, semejante a los antes señalados de fabricantes de programas y de los encargados de presentar telemáticamente declaraciones y autoliquidaciones de los obligados tributarios. En concreto, incurrirán en él estos terceros obligados a transmitir información por medios electrónicos, cuando dolosamente o con negligencia grave no se transmitieran los datos incumpliendo la obligación de hacerlo o se llevara a cabo la transmisión de datos incorrectos o incompletos. En estos casos, la responsabilidad alcanzaría al impuesto defraudado como consecuencia de tales incumplimientos e incorrecciones (apartado 3 del nuevo artículo 72 a) (115).

11.3. Nuevo planteamiento general en torno a las declaraciones y autoliquidaciones electrónicas facultativas y obligatorias

Finalmente, debe señalarse que es también esta Ley de Modernización del Procedimiento Tributario del mes de julio de 2016, en su reforma de la Ordenanza Tributaria, la que por fin ha incorporado el necesario planteamiento general y más completo desde la ley general codificadora en materia tributaria de la realidad que había venido surgiendo a impulso de sucesivas modificaciones en la normativa de los impuestos en particular que fueron estableciendo la obligación de presentar autoliquidaciones y declaraciones tributarias electrónicas. Como hemos visto en la evolución anterior, esto solo había sido acogido en la Ordenanza Tributaria de modo parcial y fragmentado, a través de la modificación del apartado 1 del artículo 150 en el año 2002, y de la creación, a finales de 2008, y posterior modificación, en el año 2011, del apartado 7 de este precepto.

Ahora es fundamentalmente el apartado 1 del artículo 150 el que acoge esta cuestión de modo general, al establecer lo siguiente:

«Se presentará una declaración tributaria según el impreso oficial cuando:

1. No sea obligatoria una declaración tributaria electrónica.
2. No se presente voluntariamente una declaración tributaria electrónica permitida por la ley o por la Administración.
3. No se permita una declaración tributaria verbal o concluyente; y,
4. No sea procedente una recepción de la declaración tributaria en la oficina pública según el artículo 151.

El artículo 87 a, apartado 1 sólo se aplicará en la medida en que se prescriba o se permita una declaración tributaria electrónica (...).

(115) Véase Baum (2016-b: 2857-2858).

Por tanto, a partir de esta nueva redacción queda claro que la presentación de una declaración tributaria según el impreso oficial, que es lo que se preveía con carácter general desde la primera versión de este precepto de la Ordenanza Tributaria, debe entenderse como su presentación en papel. Ello con independencia de las distintas posibilidades que la práctica ha ido introduciendo a lo largo de los años y que han ido siendo perfiladas con la aplicación administrativa y jurisprudencial de la norma: posible empleo de impresos oficiales, que hoy pueden descargarse directamente a través de Internet; también de los impresos los elaborados por empresas privadas pero siguiendo los de carácter oficial; y, admisibilidad igualmente de la transmisión de declaraciones tributarias por fax (116).

De igual manera, en segundo lugar, no existe ninguna duda de que la ley general codificadora en materia tributaria reconoce, frente a las dudas iniciales que mencionamos en su momento, la posible existencia de declaraciones tributarias electrónicas obligatorias, que deben entenderse aquellas previstas por la normativa de los impuestos en particular. Ello es así aunque no exista ya una remisión específica a estas disposiciones, que sí recogía expresamente el anterior apartado 7 de este artículo 150 (117).

Y tampoco plantea problema alguno desde esta norma general que se presenten voluntariamente declaraciones tributarias electrónicas, lo que sería posible, según precisa ahora este precepto, no solo cuando ello lo permita una ley, sino también cuando lo permita la Administración. Esto es lo que en realidad viene ocurriendo desde hace muchos años con la oferta general a través del sistema ELSTER de la presentación telemática de declaraciones, más allá de los casos en los que esto es obligatorio (118).

12. CONCLUSIONES

Del análisis realizado de la evolución normativa en Alemania sobre la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias por medios informáticos y electrónicos pueden extraerse las siguientes conclusiones, principalmente desde la óptica de

(116) Sobre estas cuestiones, véase Rätke (2016: núm. marg. 3-4 y 8); y, Seer (2017: núm. marg. 3 y 7).

(117) Como señala Seer (2017: núm. marg. 21), el que se haya suprimido esta remisión del apartado 7 del artículo 150 a las normas de los impuestos en particular no ha supuesto cambio alguno en relación con la obligación de presentación de declaraciones tributarias electrónicas. Puede verse una relación actualizada de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias electrónicas obligatorias y sus correspondientes previsiones normativas específicas, normalmente en las disposiciones de los impuestos en particular, en Rätke (2016: núm. marg. 80); y, Seer (2017: núm. marg. 21).

(118) Sobre el procedimiento ELSTER, en sus versiones más actuales, véase Lewandowski y Ackermann (2014: 1652-1653); Rätke (2016: núm. marg. 31 y 73); y, Seer (2017: núm. marg. 23-27). También puede consultarse en su página oficial en Internet la información más actualizada (<https://www.elster.de>). Entre las últimas novedades de más relevancia se encuentra el abandono del programa ELSTER-Formular que requería su previa descarga e instalación, bien a través de Internet, bien mediante CDROM. Ya solo puede ser utilizado para presentar las declaraciones del ejercicio 2019. Se sustituye por Mein ELSTER, al que se accede directamente tras un registro previo y permite presentar directamente las declaraciones, además de otras muchas funcionalidades.

una comparación general con el paralelo proceso en esta materia que se ha producido en nuestro Derecho.

1. Un primer aspecto que debe destacarse es el protagonismo que ha ocupado en toda esta evolución la Ordenanza Tributaria, en cuanto norma general con rango de ley codificadora en el ámbito tributario, semejante a nuestra Ley General Tributaria. De ello son buena prueba las múltiples modificaciones normativas de las que ha sido objeto en relación con esta materia, mucho más frecuentes de lo que suele ser habitual en nuestro ordenamiento, con las ventajas, y desventajas, que ello puede traer consigo.

Este papel protagonista ya estaba presente en la primera versión de la norma alemana de 1976, si bien entonces solo en cuanto receptora de una habilitación reglamentaria general para que se previera la posibilidad de remitir determinados datos necesarios para el procedimiento tributario, mediante la entrega de soportes informáticos o transmisiones telemáticas (apartado 6 del artículo 150). Esto estaba perfectamente justificado, dado el incipiente desarrollo en el que se encontraban entonces las posibilidades de la utilización y aprovechamiento de las tecnologías de la información y de la comunicación en la aplicación de los tributos. Además, la remisión por la ley a una futura regulación mediante reglamentos se hacía con suficiente precisión y extensión, al preverse con cierto grado de detalle los aspectos concretos a regular en este ámbito, cumpliéndose así las exigencias constitucionales de determinación de las habilitaciones reglamentarias previstas en las leyes (artículo 80 de la Ley Fundamental de Bonn).

El importante espacio de la Ordenanza Tributaria en esta materia se ha ido confirmando e incrementando con el paso del tiempo, llegando a sus cotas más elevadas en los momentos actuales. Puesto que se ha incorporado a ella casi la totalidad de la normativa general reguladora de las transmisiones electrónicas de datos con relevancia tributaria, superándose así prácticas normativas anteriores de amplias regulaciones reglamentarias de desarrollo de escuetas previsiones legales, cuya adecuación a las exigencias constitucionales se puso en duda algunas veces: nuevos artículos 72 a, 87 b, 87 c, 87 d y 87 e, que se han añadido al artículo 87 a que se introdujo con anterioridad. Este conjunto normativo forma la regulación esencial general de las transmisiones electrónicas de datos con relevancia fiscal a la Administración Tributaria.

En esta misma línea de regulación de la materia en normas con rango de ley, dada la injerencia en la esfera de los derechos y libertades de los ciudadanos que se produce en ella, ha de destacarse que en el ordenamiento alemán suelen ser leyes en sentido formal aquellas que prevén la obligatoriedad de presentación telemática de declaraciones, autoliquidaciones u otros documentos o datos con relevancia tributaria.

También la función propia de la Ordenanza Tributaria, en cuanto receptora de normas de aplicación a la generalidad de las figuras y procedimientos tributarios que evita la reiteración de las mismas en la normativa específica de los distintos tributos, obligaciones formales o procedimientos se ha ido consolidando en los últimos tiempos. De ello es un ejemplo claro el nuevo artículo 93 c, en cuanto a las transmisiones electrónicas obligatorias de información de terceros a la Administración Tributaria.

Finalmente, la unificación conceptual y terminológica y la introducción de regulaciones generales que sistematizan u ordenan las previsiones contenidas en la norma-

tiva de los impuestos en particular, cumpliendo así también una relevante función didáctica, se aprecia con claridad en el actual apartado 1 del artículo 150, en conexión con algunos otros preceptos, por lo que se refiere a la forma de las declaraciones tributarias: en función de lo que se prevea en la normativa particular correspondiente, las declaraciones tributarias (también las autoliquidaciones, en cuanto modalidad específica de aquellas) pueden presentarse en papel “según el impreso oficial”, deben presentarse por medios telemáticos necesariamente cuando se prevé una “declaración tributaria electrónica” obligatoria, que debe transmitirse “según el registro de datos oficial”, o también pueden presentarse en la forma electrónica cuando se permita dicho modo de presentación pese a no ser obligado.

Las funciones propias de una norma general codificadora, en el ámbito de la utilización por los obligados tributarios de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, en sus relaciones con la Administración Tributaria, son cumplidas también en nuestro país por la actual Ley General Tributaria. Además, con la gran ventaja respecto de la Ordenanza Tributaria alemana de haber aparecido en un momento bastante avanzado de la evolución de la regulación administrativa general y de la práctica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en esta materia (prescindimos aquí de momentos normativos anteriores). Las previsiones generales sobre el empleo de estas técnicas y medios (artículos 96 y 98, entre otros), así como la mención a los mismos en diversas regulaciones particulares (artículo 92, en relación con la colaboración social en la aplicación de los tributos, por ejemplo), así lo corroboran.

Sin embargo, la extensión y concreción de estas regulaciones legales no es equiparable a las de la Ordenanza Tributaria alemana, o a las de las leyes de los impuestos en particular en aquel país, fundamentalmente por dos motivos: en primer lugar, por la práctica normativa de nuestro Derecho positivo, que no se da en Alemania, de que la norma general tributaria con rango de ley se ve acompañada por varios reglamentos específicos de desarrollo de una extensión relevante (la amplia regulación reglamentaria sobre las transmisiones electrónicas de datos tributarios anterior a la reforma de 2016 fue una excepción de lo que suele ser habitual en el ordenamiento tributario alemán general); y, en segundo lugar, por las habilitaciones al Ministro de Hacienda contenidas en nuestro Derecho de cuestiones tan trascendentes como es la de determinar 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 (artículo 98, apartado 4).

No puede ocultarse que también el establecimiento de estas obligadas presentaciones telemáticas de declaraciones y autoliquidaciones tributarias a través de normas con rango de ley ha suscitado algunos problemas jurídicos en Alemania (así ocurrió con las primeras que se establecieron en relación con determinadas autoliquidaciones del IVA y de las retenciones sobre rendimientos del trabajo, si bien no tenían gran fundamento sólido). Sin embargo, las importantes consecuencias, jurídicas, personales y materiales, que trae consigo la obligada exigencia de una determinada vía, la telemática, en la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias, exigiría una intervención específica a través de normas con rango de ley, por lo que el modelo alemán nos parece más adecuado. También nos parece como un posible ejemplo sobre el que, al menos, reflexionar, el de la regulación de las declaraciones tributarias electrónicas

obligatorias del IRPF en Alemania: solo afectan a los perceptores de rendimientos de actividades económicas e incluso en estos casos es posible su dispensa a solicitud del obligado tributario en supuestos excepcionales; aunque es algo que solo hemos mencionado en este trabajo de forma sucinta, dejando su desarrollo más concreto a un trabajo posterior.

Con un sistema diferente al que se sigue en nuestro país, que tomara algunos aspectos de la normativa alemana, se hubieran evitado posiblemente los conflictos ante los Tribunales de Justicia por impugnación de órdenes ministeriales que surgieron en su momento y que aún siguen abiertos en la actualidad (impugnación de la supresión para todos los contribuyentes de las autoliquidaciones en papel del IRPF).

2. En la evolución experimentada en Alemania del empleo de los medios electrónicos y telemáticos en la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias encontramos algunos paralelismos con lo ocurrido en nuestro país, aunque desde el punto de vista temporal y desde la óptica de los avances alcanzados, el caso español ha ido muy por delante del alemán: de una inicial utilización voluntaria de los medios electrónicos y telemáticos se ha ido pasando a una sucesiva mayor utilización obligatoria de dichos medios, que comenzó por determinadas autoliquidaciones del IVA y de las retenciones sobre rendimientos del trabajo; especialidades en el ámbito de la Administración Tributaria frente al régimen administrativo general, etc.

3. Sin embargo, ahondando en las diferencias nos ha llamado especialmente la atención descubrir que en algunas ocasiones se admitieran determinadas transmisiones de autoliquidaciones por la vía telemática sin las condiciones mínimas de seguridad que garantizaran su autenticidad, que no encuentra paralelismo alguno, en lo que ha llegado a nuestro conocimiento, en la práctica de la Administración Tributaria española.

En particular, es llamativo lo que ocurrió durante mucho tiempo (entre al año 2000 y el año 2012) en el régimen especial de determinadas autoliquidaciones del IVA y de las retenciones sobre rendimientos del trabajo, con un rudimentario sistema basado en una declaración previa por escrito del obligado tributario de participación y en el posterior envío telemático sucesivo de las distintas autoliquidaciones sin autenticación, registro o formalidad de control alguna. La simple posibilidad de que cualquier tercero no autorizado enviara una de estas autoliquidaciones sin el consentimiento del obligado tributario, pese a que no se plasmó en actuaciones fraudulentas significativas, revela la precariedad que durante un largo período estuvo presente en este ámbito. Aunque la causa última que lo motivó fue el propósito decidido de las Administraciones Tributarias alemanas de fomentar y facilitar el empleo de los medios electrónicos y telemáticos, resulta difícil de entender y de aceptar.

4. Finalmente, otro aspecto que puede destacarse del análisis realizado es la práctica de la Administración Tributaria alemana de aprobar sistemáticamente instrucciones que son publicadas en el Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda, normalmente después de cada modificación normativa de relevancia. Son especialmente importantes las del Ministerio de Hacienda, de conformidad con los órganos superiores de las Administraciones Tributarias de los Estados Federados. En ellas se muestran externamente los criterios administrativos de interpretación de las normas y de actuación de los órganos administrativos. Pese a que carecen del valor de una norma jurídica,

como ha confirmado ampliamente la jurisprudencia, son de gran relevancia en la práctica y favorecen la seguridad jurídica y el respeto por los distintos órganos de la Administración Tributaria del principio de igualdad en la aplicación de la ley.

Podría tomarse como ejemplo para la Administración Tributaria española, cuyas instrucciones internas no siempre se publican oficialmente, ni siquiera se divulgan de forma generalizada, más allá de las disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas tributarias del artículo 12 de la Ley General Tributaria

Las ventajas de este modelo se muestran incluso cuando en estas instrucciones se recogen prácticas administrativas que van más allá de las previsiones legales o reglamentarias vigentes. Así ha ocurrido en varias ocasiones en el proceso expuesto de la evolución en la admisión por la Administración Tributaria alemana de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias presentadas por medios telemáticos, que no coincidía exactamente a veces con las previsiones normativas entonces en vigor. Ello sin perjuicio de que el debido amparo normativo fuera recogido en modificaciones normativas posteriores.

BIBLIOGRAFÍA

- Betzwieser, A. (2005): “Elektronische Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen ab 1. 1. 2005. Risiken de elektronischen Übermittlungsverfahren”, *Deutsches Steuerrecht*: 463-464.
- Baum, M. (2016-a): “Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Teil 3: Neuerungen bei der elektronischen Kommunikation im Besteuerungsverfahren”, *Neue Wirtschafts-Briefe*, nº 37: 2778-2785.
- Baum, M. (2016-b): “Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Teil 4: Neuerungen bei der elektronischen Übermittlung steuerrelevanter Daten durch Dritte”, *Neue Wirtschafts-Briefe*, nº 38: 2852-2861.
- Brandis, P. (2007): “§ 87 a. Elektronische Kommunikation” (actualización de abril de 2007), en Tipke, K. y Kruse, W.: *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Otto Schmidt, Köln: núm. marg. 1-16.
- Drüen, K. D. y Hechtner, F. (2006): “Rechts- und Sicherheitsfragen der elektronischen Umsatzsteuer-Voranmeldung im Projekt ELSTER”, *Deutsches Steuerrecht*: 821-828.
- DWS-Institut (2006): “Verfahrensrechtliche Probleme der elektronischen Steuererklärung”, *Deutsches Steuerrecht*: 1588-1591.
- Krebs, R. y Platzer, B. (2010): *ELSTER. Meilensteine eines erfolgreichen eGovernment-Projektes*, Bayerisches Landesamt für Steuern, München.
- Musil, A.; Burchard, D. y Hechtner, F. (2007): “Verfahrensrechtliche Fragen der elektronischen Steuererklärung im Rahmen des Projektes ELSTER”, *Deutsches Steuerrecht*: 2290-2298.
- Lewandowski, M. y Ackermann, R. (2014): “Elektronische Kommunikation mit dem Finanzamt”, *Deutsches Steuerrecht*: 1646-1654.
- Palao Taboada, C. (1980): *Ordenanza tributaria alemana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

- Rätke, B. (2016): “§ 150. Form und Inhalt der Steuererklärungen”, en Klein, F.: *Abgabenordnung*, 13^a ed., Beck, München: núm. marg. 1-99.
- Seer, R. (2008): “Der Vollzug von Steuergesetzen unter der Bedingungen einer Massenverwaltung”, en Widmann, W. (dir.): *Steuervollzug im Rechtsstaat. 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V*, Otto Schmidt, Köln: 7-36.
- Seer, R. (2009): “§ 150. Form und Inhalt der Steuererklärungen” (actualización de mayo de 2009), en Tipke, K. y Kruse, W.: *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Otto Schmidt, Köln: núm. marg. 1-44.
- Seer, R. (2017): “§ 150. Form und Inhalt der Steuererklärungen” (actualización de abril de 2017), en Tipke, K. y Kruse, W.: *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Otto Schmidt, Köln: núm. marg. 1-58.