

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	19
PRÓLOGO	21
INTRODUCCIÓN.....	31

CAPÍTULO PRIMERO

EVOLUCIÓN NORMATIVA Y SITUACIÓN ACTUAL

I. Introducción	43
II. La regulación inicial en la Ordenanza Tributaria: la habilitación reglamentaria del apartado 6 del artículo 150.....	45
III. 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 y declaraciones informativas mediante soportes informáticos.....	48
IV. La introducción de la transmisión telemática como alternativa adicional a la entrega de soportes informáticos: el Reglamento de 21 de octubre de 1998	54
V. 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	57
VI. El desarrollo reglamentario de alcance general de la nueva regulación legal: el Reglamento de Transmisión de Datos Tributarios de 28 de enero de 2003	62
1. Cuestiones generales.....	62
2. Ámbito de aplicación	64
3. Norma especial habilitadora de la presentación telemática de declaraciones tributarias.....	65
4. Previsión exclusiva de transmisión telemática por Internet y no de entrega de soportes informáticos de datos	66
5. Desaparición de las solicitudes y autorizaciones previas y nueva regulación de supuestos de responsabilidad tributaria de los colaboradores sociales.....	67
6. Formas específicas de la transmisión telemática.....	69
6.1. Planteamiento	69
6.2. El sistema especial de las autoliquidaciones del IVA y de las retenciones sobre rendimientos del trabajo.....	71
6.3. El sistema de otras firmas electrónicas.....	73

6.4. El sistema mixto telemático y en papel a través de la llamada declaración tributaria comprimida.....	74
VII. 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	77
1. La modificación tardía de la Ordenanza Tributaria	77
2. La modificación del Reglamento de Transmisión de Datos Tributarios.....	80
3. El funcionamiento real de los procedimientos <i>ELSTER</i>	83
4. Las matizaciones de la Instrucción del Ministerio Federal de Hacienda.....	84
VIII. 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.....	86
IX. Recepción de las modificaciones legales en el Reglamento de Transmisión de Datos Tributarios: su modificación mediante el Reglamento de 17 de noviembre de 2010	92
X. Adicionales modificaciones legales y reglamentarias varias en 2011 y 2013	94
1. Planteamiento	94
2. Habilitación reglamentaria indefinida para la previsión de un procedimiento seguro de autenticación especial para el ámbito tributario.....	95
3. Algunas mejoras técnicas.....	96
4. Reformulación de las previsiones normativas sobre las declaraciones electrónicas voluntarias y obligatorias	97
5. Ampliación de las formas electrónicas para sustituir la forma escrita: formularios <i>on-line</i> y correo certificado <i>De-Mail</i>	98
6. Eliminación de la previsión reglamentaria de la posible excepción al procedimiento seguro de autenticación especial para el ámbito tributario.....	99
XI. La Ley de Modernización del Procedimiento Tributario de 17 de julio de 2016 determinante de la situación normativa actual	101
1. Introducción.....	101
2. Legalización general de la materia en la Ordenanza Tributaria, supresión de habilitaciones reglamentarias generales y derogación completa del Reglamento de Transmisión de Datos Tributarios.....	103
3. Los aspectos generales comunes de las transmisiones electrónicas de datos a la Administración Tributaria.....	107
3.1. Planteamiento	107

3.2.	Fabricantes de programas de tratamiento de datos y terceros encargados de las presentaciones telemáticas: supuestos de responsabilidad tributaria y condiciones generales	108
3.3.	Condiciones generales de las comunicaciones electrónicas y de las transmisiones telemáticas por Internet a través de un procedimiento seguro de autenticación	114
3.4.	Declaraciones informativas de terceros transmitidas por vía telemática	116
4.	Las novedades de la reforma conectadas con la modernización del procedimiento de liquidación tributaria iniciado mediante declaración.....	123
4.1.	Planteamiento	123
4.2.	Declaraciones tributarias electrónicas.....	125
4.3.	Las liquidaciones tributarias totalmente automatizadas .	132
4.4.	Las comprobaciones individuales en el marco de un control general de la Administración Tributaria orientado en torno al riesgo fiscal	140
4.5.	Las notificaciones electrónicas mediante la puesta a disposición para el acceso telemático al acto administrativo.....	144
4.6.	El obligado campo de texto libre en los formularios de las declaraciones tributarias	150
4.7.	Los datos en poder de la Administración Tributaria procedentes de obligaciones de información de terceros por vía telemática: no necesaria inclusión en la declaración tributaria por el obligado tributario, posible manifestación de su discrepancia y la llamada declaración tributaria precumplimentada	154
4.8.	Nuevos supuestos de revisión administrativa de las liquidaciones tributarias relacionados con los datos de obligaciones de información de terceros por vía telemática ..	157
4.9.	La supresión de los deberes de acompañar justificantes a la declaración tributaria: su transformación en deberes de conservación de justificantes y eventual aportación a requerimiento de la Administración Tributaria o en simples obligaciones de información de terceros.....	165
4.10.	La revisión de las liquidaciones tributarias por errores manifiestos en la elaboración de las declaraciones tributarias.....	168

CAPÍTULO SEGUNDO
LAS DECLARACIONES Y AUTOLIQUIDACIONES
ELECTRÓNICAS OBLIGATORIAS

I. Introducción	173
II. Las primeras presentaciones telemáticas obligatorias: particular atención a las autoliquidaciones periódicas del IVA y de retenciones sobre rendimientos del trabajo del IRPF a partir del año 2005.....	178
1. Las nuevas regulaciones normativas.....	178
2. Algunos primeros problemas jurídicos relevantes.....	186
2.1. Los sucesivos diferimientos en la práctica por la Administración Tributaria de la entrada en vigor de las nuevas regulaciones legales	186
2.2. Regulación específica en las leyes de los impuestos en particular <i>versus</i> regulación general en la Ordenanza Tributaria.....	188
2.3. Simple envío telemático de autoliquidaciones sin firma electrónica ni autenticación: el sistema especial en las autoliquidaciones periódicas del IVA y las retenciones sobre rendimientos del trabajo en el IRPF.....	193
III. La ampliación de las presentaciones telemáticas obligatorias a las declaraciones tributarias anuales de los grandes impuestos sobre las empresas a partir del año 2011.....	198
1. Las nuevas regulaciones legales de declaraciones tributarias electrónicas obligatorias: IS, IRPF, IAE, IVA y las declaraciones para las fijaciones separadas.....	198
2. Los plazos generales de presentación de las declaraciones tributarias anuales	202
3. La transmisión telemática obligatoria de determinados documentos contables y registrales complementarios a las declaraciones del IS y del IRPF	209
4. Algunos problemas respecto a la transmisión telemática obligatoria de determinados documentos contables y registrales complementarios a las declaraciones del IS y del IRPF	214
4.1. El contenido mínimo del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias a transmitir electrónicamente y la taxonomía establecida por la Administración Tributaria.....	214
4.2. Los problemas de legalidad del establecimiento de la obligación de presentar el anexo de la cuenta de ingresos y gastos de los no obligados a llevar contabilidad mercantil.....	218
5. Algunas prácticas administrativas en relación con las nuevas presentaciones telemáticas obligatorias desde principios de 2011: liquidaciones tributarias en base a una estimación indi-	

recta a partir de los datos declarados en supuestos de presentación de declaraciones tributarias en papel	225
6. Las consecuencias de la no presentación telemática: requerimiento administrativo de presentación, multas coercitivas, liquidación mediante estimación indirecta y recargo por retraso	229
IV. Especial referencia a la declaración tributaria anual del IRPF de los perceptores de rendimientos de actividades económicas.....	238
1. Regulación legal.....	238
2. Supuestos legales de sujeción y de exención respecto a la obligación de presentar la declaración tributaria por vía telemática: dudas suscitadas y solución jurisprudencial	240
3. La coordinación y conexión de la presentación telemática obligatoria de la declaración del IRPF y de los documentos contables y registrales complementarios.....	249
V. ¿Especialidades en la apreciación de la culpa grave del obligado tributario en los supuestos de declaraciones tributarias electrónicas?: la evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo Federal de lo Tributario.....	252
1. La inexistencia de culpa grave como requisito para la revocación de los actos de liquidación en beneficio del obligado tributario.....	252
2. El concepto de culpa grave del obligado tributario o de su asesor fiscal a él imputable	254
3. La culpa grave en los supuestos de declaraciones tributarias electrónicas	255
3.1. Planteamiento	255
3.2. La irrelevancia de la impresión de la declaración solo con las casillas cumplimentadas: primera sentencia de 20 de marzo de 2013	255
3.3. La imprecisión de las casillas e informaciones del formulario electrónico que inducen a la omisión de datos relevantes: segunda sentencia de 20 de marzo de 2013...	257
3.4. La inexistencia de criterios especiales de interpretación sobre la culpa grave en los supuestos de las declaraciones electrónicas: sentencia de 18 de marzo de 2014.....	260
3.5. La culpa grave del asesor fiscal imputable al obligado tributario en los supuestos de envío de la declaración tributaria comprimida: sentencia de 16 de mayo de 2013..	263
3.6. Un último cambio de orientación jurisprudencial: la inexistencia de culpa grave en el simple olvido por el asesor fiscal en el traslado de los datos a la declaración electrónica: sentencia de 10 de febrero de 2015.....	265

CAPÍTULO TERCERO

LA DISPENSA DE LAS OBLIGACIONES DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES Y AUTOLIQUIDACIONES ELECTRÓNICAS

I. Introducción	267
II. Disposiciones específicas en las regulaciones de cada obligación de presentación electrónica: contenido y fundamento	268
1. Regulación positiva	268
2. Cláusulas específicas de equidad.....	271
3. Manifestaciones específicas de las exigencias del principio de proporcionalidad: la constitucionalidad de las obligaciones de presentación telemática	275
3.1. Planteamiento general: voluntariedad y obligatoriedad de las presentaciones telemáticas	275
3.2. Las regulaciones complementarias de dispensa como determinantes de la constitucionalidad de las obligaciones de presentación telemática: su confirmación en la jurisprudencia	278
3.3. La posible presentación alternativa de soportes informáticos de datos como no exigida por el principio de proporcionalidad en la jurisprudencia	282
III. Primeras interpretaciones administrativas y jurisprudenciales	286
1. La posición restrictiva inicial de la Administración Tributaria.	286
2. La postura crítica del auto del Tribunal de lo Tributario de Hamburgo de 10 de marzo de 2005 y su influencia posterior en la propia Administración Tributaria	289
IV. La regulación adicional y complementaria en la Ordenanza Tributaria	294
1. Contenido	294
2. Fundamento	295
V. La adecuada interpretación del conjunto normativo sobre la dispensa o exención de la presentación electrónica: cláusula general y cláusulas especiales de equidad	297
1. Las ideas básicas marcadas por la sentencia del Tribunal Supremo Federal de lo Tributario de 14 de marzo de 2012: el derecho y la obligación de dispensa y el derecho a una decisión discrecional sin errores sobre la dispensa.....	297
2. El matiz añadido por la Sentencia del Tribunal Supremo Federal de lo Tributario de 15 de mayo de 2018: el derecho y la obligación de dispensa también en los supuestos de rigor contrario a la equidad	301
VI. La inexistencia de la presentación telemática por razones económicas del apartado 8 del artículo 150 de la Ordenanza Tributaria	304
1. Consideraciones generales previas	304

2.	El supuesto específico expresamente previsto por la ley: los costes económicos no irrelevantes para el obligado tributario derivados de la creación de los medios técnicos necesarios para la transmisión telemática.....	308
2.1.	Idea directiva general: comparación entre los gastos necesarios para la creación de los medios técnicos y la situación económica del obligado tributario	308
2.2.	Las posibles particularidades en las presentaciones telemáticas de la declaración del IRPF por los perceptores de actividades económicas: el criterio básico de la sentencia del Tribunal de lo Tributario de Renania-Palatinado de 12 de octubre de 2016 confirmado por la sentencia del Tribunal Supremo de lo Tributario de 16 de junio de 2020	312
2.3.	La relevancia de determinadas magnitudes económicas reducidas del obligado tributario para la no exigencia de las presentaciones telemáticas.....	319
3.	Otros posibles supuestos de inexigibilidad por razones económicas: los problemas de seguridad en la transmisión electrónica de datos por Internet.....	321
3.1.	Planteamiento	321
3.2.	Rechazo a los problemas de seguridad en las transmisiones electrónicas de datos por Internet como determinantes en general de la dispensa de la presentación telemática ..	323
3.3.	Admisión excepcional del aislamiento de Internet de los equipos informáticos como determinante de la dispensa de las presentaciones telemáticas	328
VII.	La inexigibilidad de la presentación telemática por razones personales del apartado 8 del artículo 150 de la Ordenanza Tributaria .	330
1.	Consideraciones generales	330
2.	¿Desaparición de la inexigibilidad por razones personales del obligado tributario por sus posibilidades económicas de contratar los servicios de terceros?: la sentencia del Tribunal de lo Tributario de Berlín-Brandeburgo de 14 de febrero de 2018 ...	332
3.	La inexigibilidad por razones personales en los supuestos de pluralidad de miembros del órgano social de representación legal y de gestión de entidades jurídicas.....	335
VIII.	Otros casos de rigor en base a las cláusulas específicas de equidad de la normativa reguladora de las presentaciones telemáticas obligatorias.....	338
1.	La consideración de todas las circunstancias del caso particular y la ponderación de bienes jurídicos.....	338
2.	La especial relevancia de las particularidades de cada obligación de presentación telemática: autoliquidaciones de retencio-	

nes sobre los rendimientos del trabajo en el IRPF y autoliquidaciones periódicas del IVA.....	343
IX. Algunas cuestiones procedimentales.....	345

CAPÍTULO CUARTO

DECLARACIONES Y AUTOLIQUIDACIONES ELECTRÓNICAS EN ALEMANIA: ALGUNAS POSIBLES ENSEÑANZAS PARA ESPAÑA

I. Introducción	351
II. Protagonismo de la Ordenanza Tributaria en cuanto norma legal general codificadora en materia tributaria.....	353
1. Modificaciones normativas frecuentes	353
2. La regulación originaria en la Ordenanza Tributaria.....	355
3. La amplia regulación actual de la Ordenanza Tributaria derivada de las exigencias del principio de reserva de ley	356
4. La Ordenanza Tributaria como receptora de normas generales y comunes a todos los tributos	357
5. La Ordenanza Tributaria como complemento de regulaciones particulares ampliando los derechos de los obligados tributarios.....	358
6. La unificación conceptual, terminológica y sistemática en la Ordenanza Tributaria.....	360
7. La codificación tributaria general en el ordenamiento español	364
7.1. La regulación en la Ley General Tributaria.....	364
7.2. Otras regulaciones generales de rango inferior a ley.....	368
III. Algunas regulaciones alemanas específicas de posible interés para el Derecho tributario español.....	374
IV. El sucesivo establecimiento de las obligaciones de presentación telemática en Alemania y en España	381
V. La flexibilidad en la exigencia efectiva por las Administraciones Tributarias del cumplimiento en la práctica de las obligaciones de presentación telemática.....	391
VI. Los instrumentos normativos para el establecimiento de las presentaciones telemáticas obligatorias	395
1. Presentaciones telemáticas obligatorias en Alemania a través de las mismas normas que establecen la obligación tributaria formal correspondiente	395
2. Presentaciones telemáticas obligatorias en España a través de órdenes del Ministro de Hacienda en ejercicio de una habilitación en blanco en la Ley General Tributaria	397
3. Relaciones electrónicas obligatorias en España según las normas administrativas generales	402

4.	El establecimiento de los supuestos de presentaciones telemáticas obligatorias a través de las mismas normas que establecen la obligación tributaria formal correspondiente.....	409
4.1.	Las exigencias del principio de reserva de ley en el establecimiento de relaciones electrónicas obligatorias: su confirmación en el Derecho español.....	409
4.2.	El establecimiento de la presentación telemática obligatoria a través de la misma norma que establece la obligación tributaria formal correspondiente.....	415
VII.	La dispensa por la Administración Tributaria a instancia de parte de las obligaciones de presentación por vía electrónica de declaraciones, autoliquidaciones y otros documentos con relevancia tributaria.....	419
1.	Principio de proporcionalidad y cláusulas específicas de equidad para la dispensa de las obligaciones de presentación telemática en el ordenamiento alemán.....	419
2.	¿Una posible cláusula específica de equidad respecto a las presentaciones telemáticas obligatorias en el ordenamiento español?.....	423
2.1.	Los resultados ponderados y equilibrados en la experiencia alemana.....	423
2.2.	Los resultados insatisfactorios en la experiencia española.....	425
2.3.	¿Equidad en el Derecho procedimental tributario español?.....	427
2.4.	Dos posibles propuestas normativas concretas.....	431
2.5.	¿Y los deberes de asistencia de la Administración Tributaria a los obligados tributarios en la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias y en el uso de medios electrónicos en sus relaciones con ella?.....	433
VIII.	Algunas ideas finales sobre determinadas fuentes normativas y documentales para el estudio y aplicación del Derecho tributario alemán.....	439
1.	Introducción.....	439
2.	Materiales preparatorios y parlamentarios de los procesos de elaboración normativa.....	440
3.	Reglamentos modificados formalmente a través de leyes aprobadas por el Parlamento.....	443
4.	Aprobación y publicación oficial sistemática de instrucciones administrativas.....	445
4.1.	Algunos contenidos y funciones habituales de las instrucciones administrativas en Alemania.....	445

4.2. Los límites de las interpretaciones administrativas en beneficio de los obligados tributarios contrarias a la legalidad: el caso español del procedimiento automatizado de aplazamientos y fraccionamientos	451
4.2.1. La Instrucción 1/2007 de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT	451
4.2.2. El Decreto-Ley canario 1/2021	456
BIBLIOGRAFÍA.....	459
JURISPRUDENCIA	473